

Erhållna bidrag och donationer

I handledningen beskrivs hur
erhållna bidrag och donationer
kan redovisas

Innehåll

FÖRORD	3
1. DEFINITION AV BIDRAG.....	4
1.1 DONATIONSFÖRORDNINGEN.....	5
1.2 STIFTELSE	6
2. RAPPORTERING TILL STATSREDOVISNINGEN (VIA HERMES)	7
3. REDOVISNING AV ERHÅLLNA BIDRAG.....	8
<i>Bokföringsexempel 1 – Bidrag som erhålls i förskott från en icke statlig givare</i>	<i>10</i>
<i>Bokföringsexempel 2 – Löpande intäktsavräkning.....</i>	<i>12</i>
3.1 BIDRAG SOM FÖRMEDLAS	14
<i>Bokföringsexempel 3 – Förmedling från statlig givare respektive icke-statlig givare till annan statlig myndighet</i>	<i>16</i>
<i>Bokföringsexempel 4 – Förmedling av bidrag från annan statlig myndighet till en icke statlig mottagare.....</i>	<i>17</i>
<i>Bokföringsexempel 5 – Förmedling från icke-statlig givare till icke statlig mottagare.....</i>	<i>18</i>
3.2 UPPLUPNA BIDRAGSINTÄKTER	19
<i>Bokföringsexempel 6 – Bidrag som erhålls i efterskott från icke statlig givare</i>	<i>19</i>
<i>Bokföringsexempel 7 – Bidrag som erhålls i efterskott från statlig givare</i>	<i>21</i>
3.3 FINANSIELLA INTÄKTER HÄNFÖRBARA TILL BIDRAG	23
<i>Bokföringsexempel 8 – Räntor på erhållna bidrag</i>	<i>23</i>
3.4 REDOVISNING VID PROJEKTAVSLUT	25
<i>Bokföringsexempel 9 – Avslutat projekt där oförbrukade bidrag får behållas</i>	<i>25</i>
<i>Bokföringsexempel 10 – Avslutat projekt där oförbrukade bidrag inte får behållas.....</i>	<i>27</i>
4. ÅTTAPROCENTREGELN (MOMSKOMPENSATION).....	28
<i>Bokföringsexempel 11 – Bidrag från en icke statlig givare som ska användas i den egna verksamheten</i>	<i>29</i>
4.1 FÖRMEDLING AV BIDRAG.....	29
<i>Bokföringsexempel 12 – Bidrag från en icke statlig givare för transferering.....</i>	<i>29</i>
<i>Bokföringsexempel 13 – Slutligt mottagande myndighet</i>	<i>30</i>
5. ANDRA REDOVISNINGSFÖRFRÅGOR HÄNFÖRBARA TILL BIDRAG	32
5.1 TILLÄGGSINFORMATION I ÅRSREDOVISNINGEN.....	32
5.2 BIDRAGSFINANSIERADE ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	32
<i>Bokföringsexempel 14 – Myndigheten får bidrag för investering.....</i>	<i>33</i>
5.3 DONATIONSKAPITAL	35
<i>Bokföringsexempel 15 – Myndigheten får en donation som inte får avyttras.....</i>	<i>36</i>
5.4 REDOVISNING AV SAMFINANSIERADE PROJEKT	37
5.5 RÄTTELSE AV BETALNING AV BIDRAG I FEL FLÖDE.....	37
<i>Bokföringsexempel 16 – Betalning mellan betalningsflöden</i>	<i>38</i>

Förord

Handledningen är framtagen för att stödja myndigheter vid tolkning av de regler som finns runt redovisning av bidrag. Många myndigheter får, förutom anslag och avgiftsinkomster, medel från andra finansiärer såväl statliga som icke-statliga. Denna handledning behandlar redovisnings- och finansieringsfrågor hänförliga till erhållna bidrag, t.ex. intäkter av bidrag, bidragsförmedling, donationer och finansiella intäkter. Handledningen innehåller såväl principiella resonemang som praktiska exempel och vänder sig därmed till en vid läsekrets. Handledningen tar dock inte upp specifika frågor om bidrag från EG eftersom dessa frågor behandlas i handledningen EU-medel (ESV 2002:16). Frågeställningar om hur lämnade bidrag redovisas behandlas i handledningen Transfereringar, (ESV 1999:24).

Utgångspunkt för handledningen är de formella krav som reglerar redovisningen av erhållna bidrag i form av förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) samt förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring (FBF). Till dessa förordningar finns föreskrifter och allmänna råd utgivna av Ekonomistyrningsverket. (Förkortningarna FÅB och FBF används genomgående i skriften). Skriften består av 5 kapitel. Kapitlen 1-3 behandlar bidragsbegreppet, rapportering till statsredovisningen och hur erhållna bidrag redovisas när dessa erhålls, löpande under året och i årsredovisningen. Dessutom framgår hur myndighetens redovisning av erhållna bidrag kopplas till de statliga inrapporteringskoderna. Kapitel 4 och 5 behandlar när bidragsmottagande myndigheter ska göra ett åtta-procentigt avdrag som ska inbetalas till skattemyndigheten respektive andra redovisningsfrågor hänförliga till bidrag. I konteringsexemplen används konton enligt den statliga baskontoplanen om inte annat tydligt anges. Baskontoplanen publiceras på ESV:s hemsida www.esv.se och uppdateras löpande. I bokföringsexemplen visas hur de beskrivna transaktionerna påverkar resultat- och balansräkningen. Av förenklingsskäl visas dock inte alla konteringar av betalningar och moms.

I samtliga exempel som tar upp förmedling av bidrag har räntekonto använts. I vissa fall ska statsverkets checkräkning användas. ESV tar inte ställning till detta i denna handledning.

Handledningen innebär inte att några nya regler införs utan utgår från befintligt regelverk. Däremot kan den i vissa fall innehålla förtydligande tolkningar av regler som tidigare uppfattats som oklara.

Handledningen har utarbetats inom sakområdet Resultatstyrning och finansiell styrning vid Ekonomistyrningsverket (ESV). Frågor som gäller handledningen eller andra principiella frågor kan ställas till Enheten för redovisning inom ESV (red@esv.se, tfn 08-690 45 91).

1. Definition av bidrag

Med bidrag avses medel som tas emot utan krav på motprestation. Det innebär att den som lämnar bidraget inte ställer krav på att som utbyte för bidraget få varor, tjänster eller särskilda förmåner. Att bidragsgivare anger vad pengarna ska användas till, t.ex. att bidraget ska användas till forskning inom ett specificerat område, innebär inte något krav på motprestation.

Det är svårt att ange en entydig definition av vad ett bidrag är. Om några av följande omständigheter föreligger kan det tala för att det är fråga om ett bidrag:

- Bidraget betalas ut efter ett ansökningsförfarande.
- Bidragets storlek fastställs innan arbetet är utfört eller ens har startat, förutsatt att inte är fråga om ett fast pris enligt offert eller prislista.
- Bidraget betalas t.ex. ut av en stiftelse med syfte att främja forskning eller motsvarande.
- Arbetet inte är närmare specificerat.
- Bidragsgivaren saknar inflytande över utformningen av den aktivitet bidraget ska finansiera samt möjlighet att övervaka och kontrollera att tjänsten utförs på visst sätt.
- Bidragsgivaren har inte rätt att kräva ekonomisk ersättning om arbetet är bristfälligt utfört etc.
- Bidraget har ett allmänt syfte och det är svårt att finna ett direkt samband mellan det utförda arbetet och det mottagna bidraget.

Att bidragsgivaren begär en rapport över hur bidraget har använts innebär inte att det föreligger en motprestation. Om givaren begär att helt exklusivt få en rapport med ett resultat och innehåll som kan användas i givarens verksamhet kan dock motprestation anses föreligga.

Vid t.ex. forskningsbidrag kan följande tumregel användas: om bidragsmottagaren kan arbeta förutsättningslöst utan några speciella direktiv från uppdragsgivaren bör motprestation inte anses föreligga. Om däremot uppdragsgivaren ställer konkreta krav på hur forskningsarbetet ska bedrivas och genomföras eller kräver att få ta del av forskningsrapporten för eget bruk torde bidraget anses utgöra ersättning för utförda forskningstjänster (uppdragsforskning).

Med bidrag avses både tillgångar som utgörs av pengar och andra tillgångar som myndigheten tar emot utan krav på motprestation. Det spelar heller ingen roll vad ersättningen benämns (t.ex. ersättning, stöd, bidrag etc.); om det inte föreligger en motprestation ska ersättningen behandlas som ett bidrag.

Åttaprocentsregeln (se kap. 4) ska tillämpas oberoende av vad myndigheten ska använda pengarna till, så länge myndigheten tar emot bidraget för sin verksamhet. Inbetalning enligt åttaprocentsregeln ska därför göras även om bidraget uteslutande ska användas till utgifter som inte är momsbelagda, t.ex. löner.

Handledningen tar inte upp frågor kring begreppet sponsring. Sponsring innebär att två parter sluter ett avtal varigenom den sponsrade parten erhåller kontanta medel, varor eller tjänster i utbyte mot exponering av ett företagsnamn eller varumärke och eventuellt andra förmåner. Det innebär alltså att det vid sponsring föreligger någon form av motprestation för lämnad ersättning. Huvudregeln är att intäkter från sponsring ska redovisas brutto, dvs. hela den avtalade ersättningen, oavsett om den består i pengar eller bytesvaror och bytestjänster, bokförs som en intäkt. Intäkten från sponsring redovisas på S-koden för utomstatliga övriga intäkter av andra ersättningar, S3182. Det förekommer dock att vissa ersättningar benämns som sponsring, trots att det i egentlig mening är fråga om någon annan typ av ersättning, t.ex. lämnade bidrag eller betalning för tillhandahållna tjänster. Givarens syfte samt graden av motprestation är exempel på kriterier som kan vara avgörande för om ersättningen kan anses utgöra en sponsring eller inte. Mer om sponsring kan läsas i skriften (ESV 2004:15) Sponsring som finansieringskälla.

Nära anknytning till bidrag har också:

- Donationer enligt donationsförordningen som beskrivs i avsnitt 1.1
- Stiftelser som beskrivs i avsnitt 1.2
- Donationskapital som behandlas i avsnitt 5.3

1.1 Donationsförordningen

I 2 § donationsförordningen (1998:140) definieras en donation som ”varje slag av överlåtelse av egendom till en myndighet genom gåva eller testamenteriskt förordnande som sker utan krav på motprestation eller särskild förmånsställning och där egendomen inte bildar en stiftelse”.

I allmänna råd till 2 § framgår att:

”Ett bidrag är att betrakta som donation om det uppfyller förordningens krav för en sådan.”

”En donation som får förbrukas i myndighetens verksamhet redovisas som en bidragsintäkt”

I 3 § framgår bl.a. att donationsförordningen inte gäller egendom som tas emot från annan myndighet eller en mellanstatlig organisation till vilken Sverige är ansluten.

I donationsförordningens 4-7 §§ framgår vilka krav som finns för att en myndighet ska få ta emot en donation. I 8 – 17 §§ framgår vilka krav som finns när det gäller förvaltning av donationer. Därutöver finns vissa krav på att lämna uppgifter i årsredovisningen i 18 – 20 §§.

Handledningen kommer endast att ta upp frågor som berör redovisning av donationer

1.2 Stiftelser

En stiftelse styrs av stiftelselagens (1994:1220) bestämmelser och föreskrifterna i stiftelseförordnandet¹. Enligt den allmänna definitionen i 1 kap 2 § stiftelselagen bildas en stiftelse huvudsakligen genom att egendom enligt förordnande av en eller fler stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsens egendom måste vara avskild innan en stiftelse har kommit till stånd. Den ska anses avskild när den tagits om hand av någon som åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet. Donationsförordningens 15 § medger att myndigheter får åta sig att förvalta en stiftelse, vars ändamål har ett väsentligt samband med myndighetens verksamhet. Huruvida en stiftelse har bildats eller ej bestäms enbart av de kriterier som anges i stiftelselagen.

Är avsikten att egendomen ska bilda en stiftelse, och därmed i fortsättningen utgöra en egen juridisk person, ska vare sig egendomen eller dess avkastning bokföras i myndighetens redovisning.

I det fall en donator föreskrivit att kapitalet inte får förbrukas utan endast dess avkastning bildar donationen i de allra flesta fall en stiftelse enligt stiftelselagen. Stiftelsekapital får inte redovisas i myndighetens resultat- och balansräkning men däremot ska tilläggsupplysning lämnas i årsredovisningen i enlighet med 18-20 §§ donationsförordningen.

1. Se ESV:s föreskrifter till 2 § donationsförordningen

2. Rapportering till statsredovisningen (via Hermes)

Myndigheterna inrapporterar sin redovisning via S-koder (statliga inrapporteringskoder) till statsredovisningen. Detta sker via inrapporteringsystemet Hermes. Syftet med inrapporteringskoderna är att samla in myndigheternas ekonomiska information i en enhetlig struktur i statsredovisningssystemet. Genom S-koderna kan bl.a. resursförbrukning och den ekonomiska ställningen inom staten ställas samman och beskrivas.

Den statliga baskontoplanen är inte obligatorisk vilket betyder att myndigheter har möjlighet att anpassa sin kontoplan efter den egna verksamheten. Däremot är S-koderna obligatoriska och myndigheterna är skyldiga att rapportera redovisningsinformation i S-kodsstrukturen vid inrapporteringsfallet. Myndigheten har alltid en skyldighet att se till att den information som rapporteras in stämmer överens med den egna bokföringen. Exemplet i handledningen utgår från baskontoplanen för statliga myndigheter.

Myndighetens konton kodas i Hermes mot S-koder. Nedan beskrivs, under respektive avsnitt, den kodning som är karakteristisk för erhållna bidrag. För en fullständig beskrivning av S-koder hänvisas till Statliga inrapporteringskoder 2005 (S-koder), ESV:s föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen, Baskontoplan för statliga myndigheter samt cirkulär och annan information på ESV:s hemsida, www.esv.se.

3. Redovisning av erhållna bidrag

Erhållna bidrag kan delas upp utifrån var intäkten redovisas i resultaträkningen. Bidrag som förbrukas i den egna verksamheten redovisas under raden Intäkter av bidrag och bidrag som förmedlas redovisas huvudsakligen i transfereringsavsnittet under raderna Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag eller Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag. Vissa bidrag redovisas endast över balansräkningen.

Av föreskrifterna till 4 kap 1 § FÅB framgår att:

”Bidrag ska redovisas som intäkter av bidrag vid mottagandet om avsikten med bidraget är att det ska förbrukas hos myndigheten. Oförbrukade bidrag ska senast vid räkenskapsperiodens slut periodiseras för att täcka framtida kostnader”.

Det innebär att i de fall likvida medel eller annan tillgång erhålls utan krav på direkt motprestation redovisas dessa i normalfallet som intäkter av bidrag². Mottagen egendom där endast avkastningen får förbrukas, behandlas nedan i avsnitt 5.3 Donationskapital.

Erhållna bidrag som inte utgör donationskapital men som ska förbrukas eller förmedlas till en statlig myndighet, redovisas alltid på intäktskonton eftersom nationalräkenskaperna behöver information om hur stora bidragsinkomsterna är uppdelat på olika bidragsgivare. Inkomst av bidrag som är avsedda att användas i myndighetens egen verksamhet bokförs i kredit på ett konto i klass 3, S-kod S3511 och S3512 för bidrag från statliga givare och S-kod S3611-S3626 för bidrag från icke-statliga givare. Därutöver finns även erhållna bidrag som redovisas i resultaträkningens transfereringsavsnitt alternativt endast i i balansräkningen. Hur dessa bör redovisas framgår av avsnitt 3.1 Bidrag som förmedlas.

Senast när delårsrapport respektive årsredovisning upprättas, periodiseras oförbrukade bidrag via ett periodiseringskonto i kontoklass 3 till balansposten Oförbrukade bidrag.

Av föreskrifterna till 4 kap 1 § FÅB framgår vidare att:

”Avgörande för om ett bidrag ska intäktsföras eller skuldföras vid mottagandet är villkoren för bidraget. Är avsikten att bidraget ska förbrukas hos myndigheten intäktsföras bidraget i sin helhet om det inte finns något krav på återbetalningsskyldighet eller om kravet på återbetalningsskyldighet är litet. Även bidrag som är förenat med återbetalningsskyldighet ska intäktsföras om sådan skyldighet endast uppkommer i de fall myndigheten inte iakttar villkor och föreskrifter för bidraget i fråga eller om något oväntat inträffar som rubbar förutsättningarna för bidraget.”

Det innebär att endast i de fall mottagaren med stor sannolikhet anser att de villkor som bidragsgivaren angivit inte kommer att kunna infrias redovisas erhållna bidrag som skuld i balansräkningen.

Tillvägagångssättet vid redovisning av bidrag, som ska förbrukas av en statlig myndighet kallas fortsättningsvis för **periodiseringsmodellen** i

2. Det är vanligt att myndigheter erhåller bidrag från regeringen eller en annan myndighet. Vanligtvis kommer dessa medel ursprungligen från statsbudgeten och skiljer sig oftast inte ändamålsenligt från anslag som direkt tilldelats myndigheten.

handledningen. **Periodiseringsmodellen** innebär att erhållna bidrag, som inte utgör en skuld eller donationskapital, redovisas på intäktskonton i sin helhet vid mottagandet, d.v.s. när betalning erhållits. Detta gäller även när bidrag erhålls för anskaffning av anläggningstillgångar eller om bidraget i sin helhet ska förbrukas kommande perioder.

Som ett led i att få en rättvisande resultaträkning ska myndigheten senast vid upprättande av delårsrapport och årsredovisning bestämma periodens intäkter av bidrag med utgångspunkt från periodens nedlagda kostnader avseende projektet som ska finansieras av bidraget. Eventuella återstående inkomster omförs till periodavgränsningsposten *Oförbrukade bidrag* i avvaktan på att intäktsföras under kommande redovisningsperioder. Med andra ord tillämpas en s.k. omvänd matchningsprincip för bidragsintäkter som innebär att myndigheten börjar med att fastställa periodens kostnader, för att därefter fastställa de intäkter som svarar mot dessa kostnader. Det är viktigt att man verkligen tillför projektet/motsvarande alla dess kostnader (direkta som indirekta) för att få en rättvisande bild av hur stor del av det ursprungliga bidraget som är oförbrukat. Med samtliga kostnader avses även sådana kostnader som ännu inte resulterat i någon utbetalning, t ex upplupna semesterlönekostnader. Följden av denna periodisering blir att periodens intäkter är lika stora som periodens kostnader, dvs. årets kapitalförändring påverkas inte så länge arbetet pågår. Har projektet/motsvarande avslutats intäktsföras eventuella återstående oförbrukade bidrag om dessa inte ska återbetalas till givaren. Årets kapitalförändring kommer därmed att påverkas.

Om balansposten Oförbrukade bidrag uppgår till ett väsentligt belopp ska information lämnas i not om bl.a. hur stor andel som utgör inomstatliga respektive utomstatliga bidrag. Information bör även lämnas om hur stor andel som ska användas i verksamheten respektive transfereras vidare.

I 2 kap 5 § FÅB framgår att reglerna om redovisningsprinciper, värdering och tilläggsupplysningar inte behöver tillämpas på oväsentliga poster. Det skulle kunna innebära att i de fall intäkter av bidrag uppgår till obetydliga belopp behöver inte intäkten periodiseras, under förutsättning att bidragsgivaren inte ställer krav på återredovisning. I en anslagsfinansierad verksamhet kan exempelvis erhållna bidrag som uppgår till mindre belopp redovisas som utgiftsreduktion mot anslaget d.v.s. återförs mot anslaget. Det är även möjligt att redovisa ett bidrag för anläggningstillgångar som intäkt när det erhålls om bidraget är oväsentligt både i förhållande till anskaffningsutgiften och totalt.

Vid tillämpning av periodiseringsmodellen är det viktigt att erhållna bidrag blir korrekt redovisade så att intäkter och kostnader i resultaträkningen kan skiljas från inkomster och utgifter. I de flesta fall finns av detta skäl två olika typer av S-koder för varje typ av händelse vilket medför att rapportering normalt sker löpande på en S-kod och periodisering på en annan.

- Erhållna bidrag bokförs på S-kod S3511-S3513 intäkter av bidrag från statliga myndigheter och S-kod S3611-S3626 bidrag från icke statliga givare.
- Periodisering av oförbrukade bidrag bokförs i debet på ett periodiseringskonto i klass 3, på S-kod S3599 för statliga givare och S-kod S3699 för icke-statliga givare.
- När oförbrukade bidrag tas i anspråk bokförs detta i kredit på ett periodiseringskontokonto i klass 3, med S-kod S3599 för statliga givare samt med S-kod S3699 för icke statliga givare.
- Oförbrukade bidrag bokförs på balanskonton i kontogrupp 27, S-koderna S2731 för statlig givare och S2732 för icke statliga givare.

Periodavgränsningsposter är poster som bokförs inför bokslut, i syfte att uppnå en riktig periodisering av kostnader och intäkter. En intäkt och en fordran ska i normalfallet inte tas upp i resultaträkningen respektive balansräkningen om det endast finns ett beslut eller en rekvisition att betala ut bidrag. Däremot ska en intäkt redovisas senast vid bokslut om det finns ett avtal eller motsvarande som reglerar att en ersättning ska utgå för havda/upparbetade kostnader under perioden, se punkt 3.2 och bokföringsexempel 6 och 7.

Bokföringsexempel 1 – Bidrag som erhålls i förskott från en icke statlig givare

I enlighet med kontraktsvillkoren ska hela bidraget betalas ut till mottagande myndighet innan projektstart. Bidraget kommer från ett privat företag. Myndigheten i exemplet omfattas av 5 § förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

I detta exempel har vi tagit med samtliga konton som berör betalningar och moms.

År 1

- Bidrag betalas till myndigheten, 100
- Åttaprocentregeln tillämpas varmed en negativ fordran redovisas, 8
- Rekvisition och inbetalning av ingående moms hänförlig till åttaprocentregeln.
- Löpande under perioden betalas och bokförs kostnader på sammanlagt 50.

Senast vid upprättande av årsredovisning periodiseras oförbrukad del av bidraget till balansräkningen genom att debitera periodiseringskontot för intäkter av bidrag (S3699) och kreditera ett balanskonto kopplat till periodavgränsningsposten Oförbrukade bidrag (S2732) med 42.

Debet		Kredit		
<i>När bidraget erhålls</i>				
19311	PG inbetalning	100	19331 Överföring till räntekonto	100
1910	Räntekonto	100	3711 Erhållna bidrag från företag	92
			1541 Årets ingående moms	8
<i>Rekvistion och betalning av moms</i>				
1548	Avräkningskonto ingående moms	8	1551 Mervärdeskattfordran	8
1551	Mervärdeskattfordran	8	19321 PG utbetalning	8
19341	Överföring till räntekonto	8	1910 Räntekonto	8
<i>Löpande under året</i>				
5xxx	Diverse kostnader	50	19321 PG utbetalning	50
19341	Överföring till räntekonto	50	1910 Räntekonto	50
<i>Vid bokslut</i>				
3719	Periodiseringskonto	42	2732 Oförbrukade bidrag	42

År 2:

- Periodiseringen återförs i den nya perioden, 42
- Projektkostnader 42, utbetalas under året.
- Projektet avslutas och avrapporteras år 2.
- Eftersom hela projektbidraget har förbrukats påverkas inte årets kapitalförändring.

Debet		Kredit		
2732	Oförbrukade bidrag	42	3719 Periodiseringskonto	42
5xxx	Diverse kostnader	42	1910 Räntekonto	42

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	0	Intäkter av bidrag	42
Kapital och Skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	0	Övriga driftkostnader	- 42
		Årets kapitalförändring	0

Bidrag från statlig givare

Erhållna bidrag som beslutats av en annan statlig myndighet omfattas i normalfallet inte av åttaprocentsregeln³. I övrigt bokförs det erhållna bidraget på motsvarande sätt som i exempel 3 med den skillnaden att bidraget vid mottagandet bokförs på ett inomstatligt resultatkonto, Bidrag från statliga myndigheter (S3511). Senast vid delårsrapportens respektive årsredovisningens upprättande, periodiseras erhållna men ej förbrukade bidrag via periodiseringskontot (S3599) till balansposten Oförbrukade bidrag (S2731).

Bokföringsexempel 2 – Löpande intäktsavräkning

En myndigheten kan välja att göra löpande matchning av intäkter mot upparbetade kostnader. Detta innebär att man inte återför hela det periodiserade beloppet i början av den nya perioden, utan istället är det endast förändringen som intäktsförs i resultaträkningens kontoklass 3. Det är dock fortfarande viktigt att det erhållna bidraget, i sin helhet, intäktsförs vid mottagandet och därefter periodiseras.

År 1:

- Bidrag (icke statligt) betalas till myndigheten, 150
- Avdrag görs enligt åttaprocentsregeln på erhållet bidrag, 12
- Inbetalning av ingående moms hänförlig till åttaprocentregeln (görs normalt över momsavräkningskontot).
- Bidraget efter avdrag enligt 8 %-regeln omförs till balansräkningen, 138
- Kostnader uppstår för övriga tjänster, 80
- Del av oförbrukat bidrag som tagits i anspråk intäktsförs, 80

Debet			Kredit		
1910	Räntekonto	150	3711	Erhållna bidrag från företag	138
			154x	Ingående moms	12
154x	Ingående moms	12	1910	Räntekonto	12
3719	Periodiseringskonto	138	2732	Oförbrukade bidrag	138
5791	Övriga tjänster	80	1910	Räntekonto	80
2732	Oförbrukade bidrag	80	3719	Periodiseringskonto	80

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	58	Intäkter av bidrag	80
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	58	Övriga driftkostnader	- 80
		Årets kapitalförändring	0

3. Jfr. 5 § förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

År 2:

- Kostnader uppstår, 30
- Del av oförbrukat bidrag som tagits i anspråk intäktsförs, 30

Debet			Kredit		
5xxx	Diverse kostnader	30	1910	Räntekonto	30
2732	Oförbrukade bidrag	30	3719	Periodiseringskonto	30

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	28	Intäkter av bidrag	30
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	28	Övriga driftkostnader	- 30
		Årets kapitalförändring	0

År 3:

- Ett nytt bidrag betalas till myndigheten, 75
- Åttaprocentregeln ska tillämpas. Kontot för ingående moms krediteras med 6
- Inbetalning av ingående moms hänförlig till åttaprocentregeln (görs normalt över momsavräkningskontot)
- Hela bidraget omförs till balansräkningen, 69, efter avdrag enligt 8 %-regeln
- Kostnader uppstår, 50
- Del av oförbrukat bidrag som tagits i anspråk intäktsförs, 50

Debet			Kredit		
1910	Räntekonto	75	3711	Erhållna bidrag från företag	69
			1541	Ingående moms	6
1541	Ingående moms	6	1910	Räntekonto	6
3719	Periodiseringskonto	69	2732	Oförbrukade bidrag	69
5xxx	Diverse kostnader	50	1910	Räntekonto	50
2732	Oförbrukade bidrag	50	3719	Periodiseringskonto	50

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	47	Intäkter av bidrag	50
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	47	Övriga driftkostnader	- 50
		Årets kapitalförändring	0

3.1 Bidrag som förmedlas

I de fall myndigheten erhåller bidrag som ska förmedlas vidare måste myndigheten beakta om mottagaren respektive givaren är en statlig myndighet eller en icke statlig mottagare. Ett mottaget bidrag som förmedlas vidare till en annan myndighet ska alltid redovisas i kontoklass 7 (medel för finansiering av bidrag) i resultaträkningen för att tillgodose det koncernmässiga kravet att samtliga intäkter för staten ska redovisas när de uppkommer.

Samtliga inomstatliga mellanhavanden ska elimineras när årsredovisningen för hela staten upprättas. Därför är det viktigt att använda inomstatliga S-koder för transaktioner som antingen kommer från en myndighet eller ska utbetalas till en myndighet. För ytterligare information angående redovisning av förmedlade bidrag, se handledningen Transfereringar (ESV 1999:24).

- Erhållna bidrag för förmedling, dvs. medel för finansiering av myndighetens lämnade bidrag i resultaträknings transfereringsavsnitt, bokförs i kontoklass 7 på S-koderna S7351 om bidraget kommer från myndigheter och S7411-S7416 från icke-statlig givare.
- Periodisering av ännu inte förmedlade bidrag bokförs på S7359. Periodiseringar erhållna medel från myndigheter inklusive affärsverk respektive S7419 periodiseringar övriga erhållna medel.
- Oförmedlade bidrag redovisas som oförbrukade bidrag, S2731 respektive S2732.
- Förmedling av bidrag från icke-statlig givare till icke statlig mottagare bokförs vanligtvis på balanskonton.

Redovisning av erhållna bidrag som förmedlas

Utomstatlig Myndighet A Myndighet B Myndighet C Utomstatlig

Myndighet A erhåller ett bidrag från en utomstatlig givare som förmedlas vidare till myndighet B

Redovisas hos myndighet A som ett erhållet bidrag från icke statlig givare och som ett lämnat bidrag till annan myndighet i transfereringsavsnittet i resultaträkningen.

Myndighet B erhåller ett bidrag från en myndighet A som förmedlas vidare till myndighet C

Redovisas hos myndighet B som ett erhållet bidrag från myndigheter och lämnat bidrag till annan myndighet i transfereringsavsnittet i resultaträkningen.

Myndighet B erhåller ett bidrag från myndighet A som förmedlas vidare till en utomstatlig mottagare

Redovisas hos myndighet B som ett erhållet bidrag från myndigheter och som ett lämnat bidrag till icke statlig mottagare i transfereringsavsnittet.

Myndighet A erhåller bidrag från utomstatlig givare som endast förmedlas vidare till en utomstatlig mottagare

Redovisas endast i balansräkningen hos myndighet A.

Från icke statlig givare till en annan myndighet

Om en myndighet förmedlar bidraget från en icke statlig givare till en annan myndighet ska både det lämnade bidraget och dess finansiering redovisas i transfereringsavsnittet i resultaträkningen. (jfr även ”Transfereringar”, ESV 1999:24 En handledning om redovisning av lämnade bidrag m.m. vid statliga myndigheter sid. 11). I resultaträkningen redovisas det erhållna bidraget under raden ”*Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag*”.

Från en myndighet till en annan myndighet

För att inomstatliga bidrag ska kunna motpartavstämmas är det viktigt att både den givande och mottagande myndigheten redovisar erhållna och mottagna bidrag som inomstatliga i resultaträkningen. Det oberoende av om bidraget ursprungligen har kommit från en utomstatlig givare eller ej.

I de fall en myndighet (B), är slutlig mottagare av bidrag som erhållits från en annan myndighet (A) som i sin tur erhållit medlen från t ex en stiftelse, ska myndighet A redovisa erhållna och lämnade bidrag i transfereringsavsnittet i resultaträkningen. I resultaträkningen redovisas det erhållna bidraget under raden ”*Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag*”.

Från en myndighet till en icke statlig mottagare

När ett bidrag ska förmedlas vidare till en icke statlig mottagare ska erhållna och lämnade bidrag redovisas på motsvarande sätt som om bidraget ska förmedlas till en annan myndighet, med den skillnad att det lämnade bidraget ska redovisas mot en utomstatlig S-kod.

Från icke statlig givare till en icke statlig mottagare

Vid ren förmedling av bidrag från en icke statlig givare till en icke-statlig mottagare redovisar däremot den mottagande myndigheten erhållna och lämnade bidrag i balansräkningen eftersom de inte utgör vare sig en intäkt eller en kostnad för staten. I de fall mottagaren kan påverka vilka som slutligen erhåller bidraget bör dock en bidragsintäkt respektive transferering redovisas. Det är ofta fallet när exempelvis myndigheten är ansvarig för att betala ut stipendier som erhållits från stiftelser.

Bokföringsexempel 3 – Förmedling från statlig givare respektive icke-statlig givare till annan statlig myndighet

När myndigheten får bidrag för förmedling till en annan statlig myndighet, ska dessa medel bokföras i resultaträkningen som intäkt i kontoklass 7. När utbetalning sker bokförs en kostnad i kontoklass 7, Lämnade bidrag till annan myndighet.

- Bidrag A erhålls från statlig givare för förmedling till annan mynd, 425
- Bidrag A betalas vidare till annan myndighet, 400
- Ej förmedlade medel vid periodens slut periodiseras, 25
- Bidrag B erhålls från ett privat företag för förmedling till annan mynd, 350
- Bidrag B betalas vidare till annan myndighet, 300
- Ej förmedlade medel (utomstatliga) periodiseras, 50

Debet			Kredit		
Bidrag A (statlig givare)					
1910	Räntekonto	425	7351	Erhållna medel från myndigheter	425
7711	Lämnade bidrag till myndighet	400	1910	Räntekonto	400
7359	Periodiseringskonto	25	2731	Oförbrukade bidrag	25
Bidrag B (icke statlig givare)					
1910	Räntekonto	350	7412	Medel från privata företag	350
7711	Lämnade bidrag till myndighet	300	1910	Räntekonto	300
7419	Periodiseringskonto	50	2732	Oförbrukade bidrag	50

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Transfereringar	
Tillgodohavande hos RGK	75	Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag	400
Kapital och skulder		Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag	
Oförbrukade bidrag	75	Lämnade bidrag	- 700
		Årets kapitalförändring	0

Eftersom bidraget kommer från en icke statlig givare kan åttaprocentsreglen bli aktuell, men detta visas inte i exemplet.

Bokföringsexempel 4 – Förmedling av bidrag från annan statlig myndighet till en icke statlig mottagare

När myndigheten erhåller bidrag från en annan myndighet för förmedling till en icke-statlig mottagare ska dessa medel redovisas i transfereringsavsnittet (kkl 7).

- Bidrag från annan statlig myndighet betalas till myndigheten, 375
- Bidrag förmedlas till mottagaren (kommun), 375

Debet		Kredit	
1910 Räntekonto	375	7351 Erhållna medel från myndigheter	375
7751 Lämnade bidrag till primärkommuner	375	1910 Räntekonto	375

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Transfereringar	
	0	Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag	375
Kapital och skulder		Lämnade bidrag	
	0		375
		Årets kapitalförändring	0

Bokföringsexempel 5 – Förmedling från icke-statlig givare till icke statlig mottagare

Det förekommer att myndighet endast agerar mellanhand vid utbetalning av bidrag. I dessa fall ska de erhållna medlen krediteras ett avräkningskonto i balansräkningen och när de betalas ut debiteras avräkningskontot. I syfte att täcka de administrativa kostnader som uppstår (enligt avtal) bokförs en del av det totala beloppet som intäkt av avgifter och andra ersättningar, i resultaträkningen. Bestämmelserna avseende åttaprocentsregeln enligt 5 § förordning 2002:831 om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt är inte tillämplig i detta fall (jfr. ESV:s föreskrifter till samma paragraf).

- Myndigheten erhåller medel från en privat organisation, 400. Av dessa ska 380 betalas till privatpersoner och 20 avser ersättning som ska täcka myndighetens administrationskostnader.
- Utbetalning görs, 380
- Utgifter för administration bokförs, 20

Debet			Kredit		
1910	Räntekonto i RGK	400	2599	Övriga skulder	380
			3392	Övriga intäkter (avgift)	20
2599	Övriga skulder	380	1910	Räntekonto	380
5xxx	Diverse kostnader	20	1910	Räntekonto	20

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	0	Intäkter av avgifter	20
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	0	Övriga driftkostnader	- 20
		Årets kapitalförändring	0

3.2 Upplupna bidragsintäkter

Periodavgränsningsposter är poster som bokförs inför bokslut, i syfte att uppnå en riktig periodisering av kostnader och intäkter.

Av föreskrifterna till 4 kap 2 § FÅB framgår att:

”Som upplupna bidragsintäkter ska redovisas bidragsinkomster som ännu inte erhållits och beloppsmässigt motsvaras av periodens kostnader. Upplupna bidragsintäkter får endast redovisas i de fall skriftliga avtal föreligger.”

För att kunna redovisa bidragsintäkter vid någon annan tidpunkt än när de erhålls måste det finnas ett bindande avtal eller motsvarande som reglerar att bidragsgivaren har en skyldighet att ersätta vissa nedlagda kostnader. En muntlig överenskommelse eller en allmän viljeyttring att bidrag kommer att utbetalas kan inte ligga som grund för att redovisa bidragsintäkter. I bokföringen måste kostnaderna även kunna identifieras.

Nedlagda kostnader som bidragsgivaren har en skyldighet att ersätta redovisas under periodavgränsningsposter som upplupna bidragsintäkter. Det är speciellt viktigt vid inomstatliga transaktioner eftersom den myndigheten som ska lämna bidraget i många fall inte känner till vilka kostnader som är nedlagda och således inte kan ta upp en motsvarande skuld. Periodavgränsningsposter i balansräkningen och intäkter av bidrag som redovisas på periodiseringskonton i resultaträkningen behöver till skillnad mot fordringar och skulder och betalda bidrag inte motpartsavstämmas.

- Upplupna bidragsintäkter bokförs på balanskonton i kontogrupp 16, S-koderna S1631 för bidrag från statliga givare och S1632 för bidrag från icke-statliga givare.
- Periodisering av bidragsintäkter bokförs på konton med S-kod S3599/3699 respektive S-kod S7359/7419

Bokföringsexempel 6 – Bidrag som erhålls i efterskott från icke statlig givare

I nedanstående exempel har myndigheten fattat ett beslut om att påbörja ett externfinansierat projekt innan överenskommen (avtalad) betalning har erhållits från bidragsgivaren. Vid upprättande av årsredovisningen redovisas en intäkt i resultaträkningen och en upplupen bidragsintäkt i balansräkningen som motsvarar periodens faktiskt nedlagda kostnader.

Att starta ett projekt innan bidraget har betalats till myndigheten kan innebära vissa risker som myndigheten måste ta i beaktande. Lämpligheten i att påbörja ett projekt innan avtalad finansiering har mottagits måste bedömas i varje enskilt fall utifrån kravet om att verksamhetens ska bedrivas effektivt och att myndigheten ska hushålla väl med statens medel (se 7 § verksförordningen (1995:1322)).

I nedanstående exempel har avtal upprättats och undertecknats av samtliga parter.

Det avtalade bidraget uppgår till 100 och får användas enbart i myndighetens egen verksamhet. Projektet ska pågå i tre år. Hela bidraget betalas ut år två, efter rekvisition.

År 1:

- Diverse kostnader betalas via PG, 30
- Vid periodens slut bokförs upplupna intäkter motsvarande periodens nedlagda kostnader, 30

Debet			Kredit		
5xxx	Diverse kostnader	30	1910	Räntekonto	30
1632	Upplupna bidragsintäkter	30	3719	Periodiseringskonto	30

Balansräkning			Resultaträkning		
Tillgångar			Intäkter		
	Upplupna bidragsintäkter	30		Intäkter av bidrag	30
Kapital och Skulder			Kostnader		
	Skuld till RGK	30		Övriga driftkostnader	- 30
				Årets kapitalförändring	0

År 2:

- Periodiseringsposten Upplupna bidragsintäkter återförs, 30
- Bidrag från den icke statliga givaren inbetalas till myndigheten, 100
- Redovisning sker enligt 8%-regeln
- Inbetalning av ingående moms hänförlig till åttaprocentregeln (görs normalt över momsavräkningskontot)
- Projektkostnader utbetalas och bokförs, 25
- Oförbrukad del av bidraget periodiseras till kommande period, 37

Debet			Kredit		
3719	Periodiseringskonto	30	1632	Upplupna bidragsintäkter	30
1910	Räntekonto	100	3711	Erhållna bidrag från privata företag	92
			154x	Ingående moms	8
154x	Ingående moms	8	1910	Räntekonto	8
5xxx	Diverse kostnader	25	1910	Räntekonto	25
3719	Periodiseringskonto	37	2732	Oförbrukade bidrag	37

Balansräkning			Resultaträkning		
Tillgångar			Intäkter		
	Tillgodohavande hos RGK	37		Intäkter av bidrag	25
Kapital och Skulder			Kostnader		
	Oförbrukade bidrag	37		Övriga driftkostnader	- 25
				Årets kapitalförändring	0

Bokföringsexempel 7 – Bidrag som erhålls i efterskott från statlig givare
 I exemplet nedan har myndigheten fattat ett beslut om att starta ett bidragsprojekt innan överenskommen betalning erhållits från bidragsgivaren. Myndigheten har fått ett skriftligt beslut från en statlig myndighet att de tilldelats ett bidrag uppgående till 100 för angivet ändamål. Av beslutet, som är daterat den 1 oktober år 1, framgår att betalning kommer att ske vid två tillfällen. Den första betalningen kommer att göras i januari år 2. Rekvisitionen ska ha kommit in till bidragsgivande myndighet senast den 31 december år 1 och avse faktiskt nedlagda kostnader under perioden.

Den andra bidragsbetalningen kommer att göras utan rekvisitionsförfarande i april år 2.

Verksamheten påbörjas omedelbart. Den 28 december år 1 skickar bidragsmottagande myndighet avtalad rekvisition avseende periodens uppärbetade kostnader.

Bidragsmottagande myndighet

År 1:

- Diverse kostnader bokförs och betalas, 40
- Vid räkenskapsperiodens slut redovisas en bidragsintäkt motsvarande periodens nedlagda kostnader i resultaträkningen samtidigt som en upplupen bidragsintäkt redovisas i balansräkningen, 40

Debet		Kredit		
5xxx	Diverse kostnader	40	1910 Räntekonto	40
1631	Upplupna bidragsintäkter	40	3519 Periodiseringskonto	40

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Upplupna bidragsintäkter	40	Intäkter av bidrag	40
Kapital och Skulder		Kostnader	
Skuld till RGK	40	Övriga driftkostnader	- 40
		Årets kapitalförändring	0

År 2:

- Periodiseringsposten, upplupna bidragsintäkter, återförs, 40
- Den 5 januari år 2 erhåller myndigheten betalning från bidragsgivande myndighet, 40
- Löpande kostnader bokförs och betalas, 25
- Den 10 april år 2 erhåller myndigheten slutlig betalning från bidragsgivande myndighet, 60 (utan rekvisition)
- Oförbrukad del av bidraget periodiseras för att användas kommande period, 25

Debet			Kredit		
3519	Periodiseringskonto	40	1631	Upplupna bidragsintäkter	40
1910	Räntekonto	40	3511	Erhållna bidrag från myndighet	40
5xxx	Diverse kostnader	25	1910	Räntekonto	25
1910	Räntekonto	60	3511	Erhållna bidrag från myndighet	60
3519	Periodiseringskonto	35	2731	Oförbrukade bidrag	35

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	35	Intäkter av bidrag	25
Kapital och Skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	35	Övriga driftkostnader	- 25
		Årets kapitalförändring	0

Hur redovisar bidragsgivande myndighet den i exemplet inkomna rekvisitionen?

Hur ska en inkommen rekvisition i samband med ett periodavslut redovisas hos bidragsgivande myndighet? I normalfallet utgör en inkommen rekvisition till en statlig myndighet ingen ekonomisk händelse och ska därför inte bokföras. Ett syfte med rekvisitionen är att anmoda bidragsgivande myndighet att göra överenskommen bidragsutbetalning.

I exemplet är en av förutsättningarna att bidragsmottagande myndighet ska påvisa att den haft kostnader innan en första delbetalningen kan rekvisiteras och betalas ut. Har rekvisitionen inkommit till bidragsgivande myndigheten och avser faktiskt havda kostnader som bedöms ersättningsberättigande ska en upplupen kostnad motsvarande rekvisiterat belopp redovisas hos bidragsgivande myndighet när bokslut upprättas.

I samband med upprättande av årsredovisningen bokför bidragsgivande myndighet därför den ersättningsberättigande transaktionen enligt följande:

Debet		Kredit			
7998	Lämnade bidrag	40	2718	Övriga upplupna kostnader	40

Anslagsavräkning och intäkter av anslag i resultaträkningen redovisas först år 2, dvs. i den period när bidragsutbetalning görs (jfr. 16 § anslagsförordningen (1996:1189)).

3.3 Finansiella intäkter hänförliga till bidrag

Räntor och annan avkastning på erhållna bidrag ska alltid redovisas som finansiella intäkter i resultaträkningen, antingen i verksamhetsavsnittet eller i transfereringsavsnittet. Redovisningen förenklas, om avkastningen hänförlig till erhållna bidrag i första hand används för att finansiera nedlagda kostnader i bidragsfinansierad verksamhet under året, om givaren inte sagt annat. Det innebär att om myndigheten inte löpande tar ränteintäkter i anspråk utan finansierar samtliga projektkostnader med bidrag måste en korrigering göras i samband med att bokslutet upprättas. Korrigeringen innebär att intäkter av bidrag minskar i resultaträkningen och posten oförbrukade bidrag ökar i motsvarande mån. Endast i de fall de finansiella intäkterna är större än nedlagda kostnader kommer årets kapitalförändring att påverkas. Ränteintäkter hänförliga till intäkter av bidrag får inte periodiseras mot balansposten Oförbrukade bidrag.

Myndigheten bör ta ställning till hur räntor hänförliga till bidragsfinansierad verksamhet bör hanteras. I de fall räntorna är väsentliga bör de tillföras respektive projekt (om inte annat beslutats av bidragsgivaren). Fördelning och förbrukning av resurser i myndighetens olika verksamheter sker i internredovisningen och påverkar normalt inte externredovisningen, annat än som underlag för intäkts- och kostnadsavräkning.

Bokföringsexempel 8 – Räntor på erhållna bidrag

År 1:

- Bidrag (inomstatligt) betalas till myndigheten, 150
- Hela bidraget omförs till balansräkningen, 150
- Kostnader uppstår, 80
- Ränta tillförs (och ska användas för finansiering av projektet), 10
- Del av oförbrukat bidrag som tagits i anspråk intäktsförs, 70

Eftersom bidraget kommer från en icke statlig givare kan åttaprocentregeln bli aktuell men detta visas inte i exemplet.

Debet		Kredit		
1910	Räntekonto	150	3711 Erhållna bidrag från privata företag	150
3719	Periodiseringskonto	150	2732 Oförbrukade bidrag	150
5xxx	Diverse kostnader	80	1910 Räntekonto	80
1910	Räntekonto	10	3811 Ränteintäkter på räntekonto	10
2732	Oförbrukade bidrag	70	3719 Periodiseringskonto	70

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	80	Intäkter av bidrag	70
Kapital och skulder		Finansiella intäkter	
Oförbrukade bidrag	80		10
		Kostnader	
		Övriga driftkostnader	- 80
		Årets kapitalförändring	0

År 2:

Projektet är vilande i period 2 och inga kostnader uppstår.

- Ränta tillförs (och ska användas för finansiering av projektet), 5
- Årets kapitalförändring omförs till balansräkningen, 5

Debet		Kredit	
1910 Räntekonto	5	3811 Ränteintäkter på räntekonto	5
8999 Årets kapitalförändring	5	2090 Kapitalförändring enligt RR	5

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	85	Finansiella intäkter	5
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	80	Årets kapitalförändring	5
Årets kapitalförändring enl. RR	5		

År 3:

- Årets kapitalförändring (avseende år 2) omförs till balanserad kapitalförändring, 5
- Kostnader uppstår, 75 (5 finansieras med tidigare ränteintäkt)
- Del av oförbrukat bidrag som tagits i anspråk intäktsförs, 70

Debet		Kredit	
2090 Kapitalförändring enligt RR	5	2070 Balanserad kapitalförändring	5
5xxx Diverse kostnader	75	1910 Räntekonto	75
2732 Oförbrukade bidrag	70	3719 Periodiseringskonto	70

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	10	Intäkter av bidrag	70
Kapital och Skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	10	Övriga driftkostnader	- 75
Balanserad kapitalförändring	5	Årets kapitalförändring	- 5
Årets kapitalförändring enl. RR	- 5		

Den kapitalförändring som uppkommer av ränteintäkter år 2 minskar Intäkter av bidrag nästföljande år.

3.4 Redovisning vid projektavslut

När projektet avslutas kan ett eventuellt över- eller underskott i verksamheten beräknas, dvs. när eventuella oförbrukade bidrag har intäktsförts och återstående bidrag har rekvirerats från bidragsgivaren. Ett eventuellt saldo påverkar årets kapitalförändring. Överskottet i en bidragsfinansierad verksamhet som myndigheten inte behöver återbetala kan användas till att finansiera underskott i annan bidragsfinansierad verksamhet. Det är dock lämpligt att myndigheten för respektive år beräknar hur stort det ackumulerade saldot i bidragsfinansierad verksamhet är och tar ställning till hur det bör finansieras/disponeras.

För att redovisningen ska ge en rättvisande ekonomisk bild av verksamheten är det viktigt att projekt avslutas i redovisningen när de är klara och att ”resultatet” för dessa avslutade projekt/motsvarande förs till balansräkningens kapitalförändring (jämför nedan), så att periodiseringsposten Oförbrukade bidrag endast omfattar medel avseende pågående projekt.

Bokföringsexempel 9 – Avslutat projekt där oförbrukade bidrag får behållas

I exemplet avslutas ett bidragsprojekt där mottagande myndighet, i enlighet med projektkontrakt, får behålla ett eventuellt bidragsöverskott.

År 1:

- Erhållet bidrag från annan myndighet bokförs, 100
- Löpande kostnader bokförs med, 80
- Vid upprättande av bokslut periodiseras oförbrukad del av bidraget genom att intäkten minskas med 20 och förs till balansposten Oförbrukade bidrag

Debet			Kredit		
1910	Räntekonto	100	3511	Erhållna bidrag från myndigheter	100
5xxx	Diverse kostnader	80	1910	Räntekonto	80
3519	Periodiseringskonto	20	2731	Oförbrukade bidrag	20

Balansräkning			Resultaträkning		
Tillgångar			Intäkter		
	Tillgodohavande hos RGK	20		Intäkter av bidrag	80
Kapital och Skulder			Kostnader		
	Oförbrukade bidrag	20		Övriga driftkostnader	- 80
				Årets kapitalförändring	0

År2:

- Periodiseringsposten, oförbrukade bidrag, återförs, 20
- Kostnader uppstår, 12
- Projektet har avslutats i december. Årets kapitalförändring kommer därmed att uppvisa ett positivt saldo motsvarande projektets ”överskott” dvs. 8.

Debet			Kredit		
2731	Oförbrukade bidrag	20	3519	Periodiseringskonto	20
5xxx	Diverse kostnader	12	1910	Räntekonto	12
8999	Årets kapitalförändring	8	2090	Kapitalförändring enligt RR	8

Balansräkning			Resultaträkning		
Tillgångar			Intäkter		
	Tillgodohavande hos RGK	8		Intäkter av bidrag	20
Kapital och skulder			Kostnader		
	Årets kapitalförändring enl. RR	8		Övriga driftkostnader	-12
				Årets kapitalförändring	8

Bokföringsexempel 10 – Avslutat projekt där oförbrukade bidrag inte får behållas

I exemplet visas hur ett *icke statligt* bidragsfinansierat projekt som avslutats med ”överskott” ska redovisas. Enligt projektkontraktet får myndigheten inte behålla oförbrukade medel vid projektavslut utan dessa ska snarast återbetalas till bidragsgivaren.

När myndigheten tidigare erhöll det aktuella projektbidraget omfördes 8 % av erhållet belopp till kontot för ingående moms enligt bestämmelserna i 5 § förordningen om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Vid återbetalning av det icke förbrukade bidraget måste därför en korrigerig göras vid återbetalningstillfället så att det återbetalda bidraget kommer att inkludera en andel av tidigare omfört belopp enligt åttaprocentregeln.

För att den realekonomiska informationen ska bli rättvisande redovisas återbetalningen enligt nedan. Observera att korrigerig av inkomst sker genom att debitera ett konto för erhållna bidragsintäkter, S-kod 3621. Ett återkrävt men ännu inte återbetalt bidrag redovisas som en övrig skuld.

I exemplet visas inte tidigare transaktioner utan endast redovisningen det räkenskapsår projektet avslutas och återbetalas. Återbetalningsskyldigt belopp uppgår till totalt 50 (46 + 4).

- Tidigare periodiserad del av det oförbrukade bidraget återförs, 46
- Projektet avslutas. Myndigheten bokför en skuld på 50 samtidigt som intäktskontot debiteras med 46 och
- kontot för ingående moms debiteras med 4 (dvs. korrigerig av tidigare gjord krediterig i samband med ursprunglig bokförig enligt åttaprocentregeln)
- Utbetalning av ingående moms hänförlar till åttaprocentregeln (görs normalt över momsavräkningskontot)
- Skulden till bidragsgivaren regleras, 50

Debet		Kredit			
2732	Oförbrukade bidrag	46	3719	Periodiseringskonto	46
3711	Erhållna bidrag från privata företag	46	2599	Övriga skulder	50
1541	Ingående moms	4			
1910	Räntekonto	4	1541	Ingående moms	4
2599	Övriga skulder	50	1910	Räntekonto	50

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar	0	Intäkter	0
Kapital och skulder	0	Kostnader	0
		Årets kapitalförändring	0

4. Åttaprocentregeln (momskompensation)

En speciell företeelse som berör erhållna bidrag är att det enligt 5 § förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (i fortsättningen benämnd momsförordningen) finns en särskild bestämmelse, den s.k. åttaprocentsregeln. Enligt denna regel ska en myndighet som för sin verksamhet tar emot bidrag från en icke statlig givare, med vissa undantag, senast den tionde dagen i påföljande månad betala in 8 % av det mottagna beloppet till Skatteverket.

Åttaprocentsregeln gäller endast de myndigheter som ESV har beslutat ska omfattas av bestämmelsen. ESV ska enligt 3 § momsförordningen besluta att en myndighet ska omfattas av åttaprocentsregeln om de mottagna bidragen (från icke-statliga givare) i genomsnitt överstiger eller beräknas överstiga 5 miljoner kronor per år. För att en myndighet ska omfattas av bestämmelsen ska normalt det genomsnittliga beloppet per år under en treårsperiod ligga till grund för ESV:s bedömning. Vilka myndigheter som omfattas av åttaprocentsregeln framgår av det register som ESV årligen upprättar över myndigheter inom den statliga redovisningsorganisationen (myndighetsregistret med läsanvisning). Registret finns att tillgå på ESV:s hemsida, www.esv.se.

Bidrag från andra statliga myndigheter omfattas inte av åttaprocentsregeln. Med annan statlig myndighet avses i detta sammanhang både myndigheter som lyder under regeringen och under riksdagen. Myndigheten ska också ingå i den definition av staten som används i mervärdesskattesammanhang⁴. Med staten avses enligt denna definition inte affärsverken eller de statliga bolagen. Det är alltså bidrag som beslutas av andra myndigheter än affärsverk som omfattas av undantaget. För att undantaget ska vara tillämpligt krävs att det är myndigheten som har beslutat om utbetalning av bidraget och inte t.ex. en stiftelse som är anknuten till myndigheten.

Bidrag som beslutas av mellanstatliga organisationer som Sverige är ansluten till omfattas inte heller, eftersom Sverige betalar medlemsavgifter till dessa organisationer via statsbudgeten. Exempel på mellanstatliga organisationer är Europeiska unionen, Förenta nationerna och Nordiska ministerrådet. Vad gäller medel från Nordiska ministerrådet omfattas, förutom de bidrag som betalas ut direkt från rådet, även bidrag som betalas av något av Nordiska ministerrådets båda samarbetsorgan, NorFA och Nordplus, av undantaget från åttaprocentsregeln. Se även ESV 2004:23 Moms, en handledning för statliga myndigheter.

4. 1 kap. 16 § Mervärdesskattelagen.

Bokföringsexempel 11 – Bidrag från en icke statlig givare som ska användas i den egna verksamheten

Myndigheten i exemplet omfattas av 5 § förordningen om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

- Myndigheten får en bidragsinbetalning, 200. En intäkt av bidrag (S3621) redovisas med 184 samtidigt som kontot för ingående moms (S1541) krediteras med 16. Effekten av åttaprocentsregeln blir en minskning av mervärdesskattefordran.

När myndigheten rekviderar ingående moms tar den hänsyn till det belopp som ska betalas till följd av åttaprocentsregeln.

Debet		Kredit		
1910	Räntekonto	200	3711 Erhållna bidrag från företag	184
			1541 Årets ingående moms	16

4.1 Förmedling av bidrag

Om en myndighet tar emot ett bidrag som inte kommer att användas i en verksamhet som myndigheten bedriver ska i normalfallet ett sådant bidrag inte omfattas av åttaprocentsregeln.

Vid förmedling av bidrag till en annan myndighet är det den myndighet som slutligen tar emot bidraget för att använda det i sin verksamhet som ska betala in åtta procent (förutsatt att myndigheten omfattas av åttaprocentsregeln). Det innebär att den myndighet som endast har till uppgift att förmedla bidrag från en icke-statlig givare inte ska betala in åtta procent av bidraget till Skatteverket.

För att underlätta för den slutliga mottagaren att avgöra varifrån bidraget kommer finns det en upplysningsskyldighet för förmedlande myndighet. Om en myndighet förmedlar ett bidrag från en icke-statlig givare, till en annan myndighet som omfattas av momsförordningen ska förmedlande myndighet upplysa den mottagande myndigheten om att det förmedlade bidraget kommer från en icke-statlig givare. Den mottagande myndigheten ska då, förutsatt att den omfattas av åttaprocentsregeln, betala in åtta procent av det mottagna beloppet.

Bokföringsexempel 12 – Bidrag från en icke statlig givare för transferering

Förmedlande myndighet

När en myndighet erhåller bidrag som ska förmedlas vidare till en annan statlig myndighet, ska dessa medel bokföras i resultaträkningen i kontoklass 7.

När utbetalning görs bokförs en kostnad i kontoklass 7, Lämnade bidrag till annan myndighet. Notera att myndigheten ska lämna upplysning till mottagande myndighet om att bidraget ursprungligen kommer från en icke statlig givare.

- Bidrag erhålls från en icke statlig givare för förmedling till annan statlig myndighet, 400
- Bidrag betalas vidare till annan myndighet, 400

Debet		Kredit		
1910	Räntekonto	400	7412 Medel fr privat företag	400
7711	Lämn. bidr till statl. mynd	400	1910 Räntekonto	400

Utbetalning till slutligt mottagande myndighet redovisas som lämnat bidrag i transfereringsavsnittet.

Balansräkning		Resultaträkning		
Tillgångar		Transfereringar		
	Tillgodohavande hos RGK	0	Medel fr mynd f finans av bidr	400
Kapital och skulder		0	Lämnade bidrag t annan mynd	- 400
		Årets kapitalförändring		0

Bokföringsexempel 13 – Slutligt mottagande myndighet

Mottagande myndighet, dvs. den myndighet som ska använda bidraget i sin egen verksamhet, bokför medlen som erhållna bidrag från annan statlig myndighet. Intäkten bokförs i detta fall brutto eftersom bidrag ska kunna motpartsavstämmas. Avdrag enligt åttaprocentsregeln redovisas som en intäktsreduktion på ett särskilt konto för utomstatliga bidrag förmedlade av statliga myndigheter (S3513)

- Bidrag erhålls från förmedlande statlig myndighet 400, bidraget ska användas i myndighetens egna verksamhet
- Åtta procent på erhållet bidragsbelopp bokförs, 32

Debet		Kredit		
1910	Räntekonto	400	3511 Bidrag från myndighet	400
3513	Intäktsreduktion 8 %	32	1541 Ingående moms	32

I vissa fall kan det förekomma att ett företag eller annan icke statlig organisation agerar administrativ samordnare för utbetalningen av bidrag som kommer från en statlig eller mellanstatlig givare. Om en myndighet tar emot bidrag från en statlig eller mellanstatlig givare som förmedlas via en

annan juridisk person måste myndigheten kunna styrka att en annan statlig myndighet eller mellanstatlig organisation har beslutat att bidraget ska betalas ut med visst belopp till den mottagande myndigheten för att den mottagande myndigheten ska slippa att göra en inbetalning enligt åttaprocentregeln.

En myndighet, som tar emot bidrag från en icke-statlig givare där endast en del av bidraget ska användas i den egna verksamheten och resterande ska förmedlas vidare, ska betala in åtta procent av bidraget till den del det används i verksamheten. Om myndigheten, då bidraget tas emot, inte med full säkerhet kan säga hur stor del av bidraget som kommer att användas i verksamheten respektive förmedlas vidare får myndigheten göra en schablon över hur stor del som ska inbetalas baserat på ett rimligt antagande om fördelningen. Myndigheten bör i detta fall utgå från hur bidraget historiskt brukar användas om ingen annan bättre information finns tillgänglig. Vid behov får korrigering göras i efterhand, så snart myndigheten kan fastställa den verkliga fördelningen.

5. Andra redovisningsfrågor hänförliga till bidrag

5.1 Tilläggsinformation i årsredovisningen

Av ESV:s föreskrifter till FÅB (7 kap 1 §) framgår att posten oförbrukade bidrag ska specificeras i not uppdelat på bidrag från annan myndighet och bidrag från icke statliga organisationer eller privatpersoner. Om det i posten ingår oförbrukade donationer ska även dessa anges. För övriga poster ska större belopp specificeras i not.

Av 18 § donationsförordningen (1998:140) framgår att:

”Om en myndighet i mer betydande omfattning förvaltar donerad egendom eller egendom som tillhör stiftelse, ska myndigheten i årsredovisningen särredovisa kostnader och ersättningar för förvaltningen av den egendom som kan ge ekonomisk avkastning.

Sådan särredovisning ska alltid lämnas för fast egendom, tomträtt eller byggnad som är lös egendom.”

I ESV:s allmänna råd till samma paragraf har uttrycket betydande omfattning tolkats så att en sådan redovisning krävs om den totala egendomsförvaltningen för donationer överstiger sju basbelopp.

Vidare anges i 19 §

”Om de förvaltande donationerna har en mer betydande omfattning även lämna en samlad redovisning för donationernas storlek, valda placeringsformer och avkastning som inte är insatta på myndighetens räntekonto i Riksgäldskontoret.”

I ESV:s allmänna råd till denna paragraf har betydande omfattning tolkats så att en sådan redovisning krävs om de förvaltande donationernas bokförda värde, inklusive tillgodohavanden hos Riksgäldskontoret, överstiger tre hundra basbelopp.

Redovisningen i enlighet med 18 och 19 §§ lämnas lämpligen i resultatredovisningen.

5.2 Bidragsfinansierade anläggningstillgångar

När bidrag erhålls för anskaffning av en anläggningstillgång som ska förbrukas i verksamheten, redovisas bidraget enligt periodiseringsmodellen. Det innebär att erhållet bidrag intäktsförs i sin helhet vid mottagandetillfället. Vid periodens slut periodiseras den del av bidraget som avser komman-

de avskrivningar i balansräkningen som oförbrukade bidrag under rubriken Periodavgränsningsposter.

I de fall tillgången endast delvis är finansierad med bidrag ska endast avskrivningskostnaden hänförlig till den bidragsfinansierade andelen av tillgången beaktas. Bidraget bör normalt periodiseras under hela tillgångens ekonomiska livslängd. I de fall tillgången inte skrivs av, t ex tillgångar av natur- och kulturhistoriskt värde, redovisas dock intäkt av bidrag vid anskaffningstillfället.

Ibland erhålls bidrag till investering i projekt där projektets livslängd inte överensstämmer med den ekonomiska livslängden på tillgången. Om projektet avslutas innan anläggningstillgången är helt avskriven bör det oförbrukade bidraget som motsvarar tillgångens bokförda värde (redovisade värde) redovisas som intäkter av bidrag, under förutsättning att bidraget inte ska återbetalas. Det innebär att årets kapitalförändring påverkas.

I de fall nyttjandeperioden för anläggningstillgången är kortare än den ekonomiska livslängden kan ett restvärde finnas kvar efter nyttjandeperiodens slut. Om restvärdet är väsentligt måste detta beaktas när avskrivningskostnaden beräknas, se handledningen om Materiella anläggningstillgångar (2004:10) sidan 34.

Bokföringsexempel 14 – Myndigheten får bidrag för investering

I exemplet ska bidraget i sin helhet användas för anskaffning av en anläggningstillgång varför myndigheten inte tar upp lån hos Riksgäldskontoret⁵. Eftersom bidraget kommer från en icke statlig givare kan åttaprocentsreglen bli aktuell men detta visas inte i exemplet.

År 1:

- Myndigheten får ett bidrag för att anskaffa en anläggningstillgång, bidraget täcker hela anskaffningsvärdet
- Anskaffningsvärdet är 90 och avskrivningstiden är 3 år
- Årets avskrivning bokförs, 30
- Oförbrukad del av bidraget periodiseras genom att intäkten minskas, 60

Debet		Kredit		
1910	Räntekonto	90	3711 Erhållna bidrag från myndigheter	90
1211	Maskiner...,årets anskaffning	90	1910 Räntekonto	90
6913	Avskrivning	30	1219 Maskiner, ack avskrivning	30
3719	Periodiseringskonto	60	2732 Oförbrukade bidrag	60

5. Om bidraget avser en del av anläggning ska anskaffningen finansieras med lån i Riksgäldskontoret (jfr 5 och 7 §§ kapitalförsörjningsförordningen).

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Anläggningstillgångar	60	Intäkter av bidrag	30
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	60	Avskrivningar o nedskrivningar	-30
		Årets kapitalförändring	0

År 2 visas inte.

År 3

- Årets avskrivning bokförs, 30
- Del av oförbrukat bidrag motsvarande årets avskrivning intäktsförs, 30

Debet		Kredit	
6913 Avskrivning	30	1219 Maskiner, ack avskrivning	30
2732 Oförbrukade bidrag	30	3719 Periodiseringskonto	30

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Anläggningstillgångar	0	Intäkter av bidrag	30
Kapital och skulder		Kostnader	
Oförbrukade bidrag	0	Avskrivningar o nedskrivningar	- 30
		Årets kapitalförändring	0

När en myndighet får en tillgång i gåva eller som en donation finns inget anskaffningsvärde.

Av 5 kap 3 § FÅB framgår att:

”En anläggningstillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger anläggningstillgångs marknadsvärde ska vid förvärvstidpunkten tas upp till marknadsvärdet”

När myndigheten får en anläggningstillgång utan vederlag ska denna tas upp till ett beräknat värde vid förvärvstidpunkten och åsättas en lämplig avskrivningstid. Det beräknade värdet bör motsvara marknadsvärdet eller, om marknadsvärde inte kan fastställas, ett bedömt bruksvärde.

I det fall en tillgång erhålls i natura är åttaprocentsregeln inte tillämplig förrän när tillgången säljs (ESV:s föreskrifter till 5 § förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till ingående mervärdesskatt). En anläggningstillgång som erhålls utan vederlag redovisas på samma sätt som i bokföringsexempel 14.

5.3 Donationskapital

Egendom som en myndighet tagit emot som donation är statens egendom och ska därmed ingå i myndighetens redovisning. En donation kan aldrig vara ersättning för en motprestation eller på annat sätt gynna donatorn eller denne närstående organisation eller person. Pengar eller annan tillgång, som en myndighet får från en icke statlig organisation eller privatperson med det förbehållet att donationen inte får förbrukas utan endast dess avkastning eller del därav ska redovisas som donationskapital i myndighetens balansräkning. Övriga donationer som får förbrukas i sin helhet, exklusive donerade materiella anläggningstillgångar, redovisas som intäkter av bidrag enligt beskriven periodiseringsmodell.

Erhållna donationer som inte får förbrukas bokförs direkt på balansräkningen med S-kod S2031 Under året erhållet donationskapital.

Avkastning (exempelvis räntor, utdelningar och realisationsvinster respektive - realisationsförluster avseende värdepapper) redovisas i resultaträkningen som finansiella intäkter. All avkastning ska redovisas över resultaträkningen och påverka årets kapitalförändring. Det förekommer att det av förordnandet framgår att kapitalet ska realvärdesäkras. Detta sker genom att angiven del av avkastningen, eller annat belopp som återspeglar föregående års inflation, omförs från balansposten kapitalförändring till donationskapital. Omföringen innebär en disposition av ett redovisat överskott och görs först det efterföljande året utifrån ett styrelsebeslut eller annat av myndigheten fattat beslut. När sedan den disponibla avkastningen tas i anspråk genom att ett resultatpåverkande konto belastas, påverkas årets kapitalförändring i negativ riktning. Då avkastning betalas ut som lämnade bidrag redovisas detta i kontoklass 7. I det sistnämnda fallet blir det inte balans i kontoklass 7 utan transaktionen kommer att påverka årets kapitalförändring i resultaträkningen.

Erhåller myndigheten en anläggningstillgång som ska användas och förbrukas i den egna verksamhet värderas tillgången till marknadsvärde och redovisas som erhållet bidrag enligt periodiseringsmodellen. Bidraget minskar i takt med att anläggningstillgången skrivs av. Får myndighet en donation som utgör en anläggningstillgång, t ex en hyresfastighet, med förbehållet att egendomen inte får avyttras, redovisas donationen direkt i balansräkningen som fastighet och donationskapital. Av 4 - 6 §§ donationsförordningen (1998:140) framgår att det finns speciella krav för när myndigheter får ta emot egendom. Hyresintäkter, driftskostnader och avskrivningar mm redovisas i resultaträkningen. Nettoresultatet (avkastningen) påverkar årets kapitalförändring.

Bokföringsexempel 15 – Myndigheten får en donation som inte får avyttras

När en myndighet får en donation, gåva eller motsvarande ska bestämmelserna i donationsförordningen (1998:140) följas. Oftast hanteras erhållna donationer redovisningsmässigt enligt periodiseringsmodellen men undantag finns.

I exemplet har myndigheten fått en donation där kapitalet inte får förbrukas utan endast dess avkastning. Gåvan uppfyller inte stiftelselagens kriterier för att bilda en stiftelse. Myndigheten redovisar erhållen donation och eventuell avkastning enligt nedan.

År 1:

- En donation erhålls, 1000
- Avkastning i form av räntor tillförs som en finansiell intäkt, 100
- Årets kapitalförändring omförs till balansräkningen, 100

Debet			Kredit		
1910	Räntekonto	1000	2031	Under året erhållet donationskapital	1000
1910	Räntekonto	100	3892	Övriga finansiella intäkter	100
8999	Årets kapitalförändring	100	2090	Kapitalförändring enligt RR	100

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Intäkter	
Tillgodohavande hos RGK	1100	Finansiella intäkter	100
Kapital och skulder		Kostnader	
Donationskapital	1000	Årets kapitalförändring	100
Årets kapitalförändring	100		

År 2:

Årets kapitalförändring enligt resultaträkningen disponeras så att:

- 90 omförs till balanserad kapitalförändring
- 10 konsolideras kapitalet (enligt donationsförordnandet)
- diverse kostnader uppstår, 80

Debet			Kredit		
1910	IB Räntekonto	1100	2090	IB Kapitalförändring enligt RR	100
			2030	IB Donationskapital	1000
2090	Kapitalförändring enligt RR	100	2070	Balanserad kapitalförändring	90
			2030	Donationskapital	10
5xxx	Diverse kostnader	80	1910	Räntekonto	80
2090	Kapitalförändring enligt RR	80	8999	Årets kapitalförändring	80

Balansräkning		Resultaträkning	
Tillgångar		Kostnader	
Tillgodohavande hos RGK	1 020	Övriga driftkostnader	- 80
Kapital och skulder		Årets kapitalförändring	
Donationskapital	1 010		- 80
Balanserad kapitalförändring	90		
Årets kapitalförändring	- 80		

5.4 Redovisning av samfinansierade projekt

Det förekommer ofta, särskilt inom högskolor och universitet, att ett enskilt forskningsprojekt har flera olika finansörer. Redovisningen av ett sådant projekt kan bli administrativt krångligt på grund av de olika finansierarnas önskemål vad gäller t.ex. den ekonomiska återredovisningen. Den grundläggande principen är att det är verksamhetens behov som ska styra projektredovisningen och inte de enskilda finansierarnas återrapporteringskrav. I de fall bidragsgivaren har mycket specificerade krav angående hur det egna bidraget används inom ramen för hela projektet, kanske myndigheten i in-ternredovisningen kan dela upp projektet i delprojekt. Alternativt kan enstaka redovisningskrav hanteras i ett sidordnat system. Ett annat alternativ skulle kunna vara att tillämpa en schablonmässig avräkning mot finansören. Den som bidrar med 30 procent av de totala intäkterna kan också anses ha finansierat 30 procent av projektkostnaderna. I de fall anslag används för delfinansiering är det viktigt att fastställa rutiner för hur redovisning mot anslag ska ske. För myndigheter där den bidragsfinansierade verksamheten är omfattande är det viktigt att ta fram bra rutiner för projektredovisning.

5.5 Rättelse av betalning av bidrag i fel flöde

Vissa myndigheter som erhåller/lämnar bidrag har dubbla betalningsflöden, dvs. plusgiro/bank är anslutet till räntekonto respektive plusgiro/bank är anslutet till statsverkets checkräkning i Riksbanken (SCR). Även om en myndighet har bra rutiner kan en betalning av misstag göras i ett icke avsett betalningsflöde. Har felaktig betalningsväg använts vid en in-/utbetalning måste korrigerings alltid göras genom att en faktisk betalning görs mellan respektive betalningsflöden.

Bokföringsexempel 16 – Betalning mellan betalningsflöden

I exemplet har myndigheten till bidragsgivaren felaktigt angivit ett PG-konto anslutet till SCR i stället för myndighetens PG-konto anslutet till räntekonto. Först efter att inbetalningen bokförts upptäcks felet. Korrigering görs enligt nedan.

- Bidragsinbetalningen till Statsverkets checkräkning bokförs, 100

1941	PG inbetalning (SCR)	100	3511	Erhållna bidrag från myndigheter	100
1793	Inbetalning (SCR)	100	1942	Överföring till SCR	100

- Utbetalning görs från Statsverkets checkräkning till myndighetens räntekonto. Som motkonto till utbetalningen används ett avräkningskonto, 100

1xxx	Avräkningskonto	100	1943	Utbetalning från SCR	100
1944	Överföring från SCR		1794	Utbetalning (SCR)	100

- Myndigheten får besked att inbetalningen kommit till myndighetens räntekonto. Transaktionen bokförs med avräkningskontot som motpost, 100.

1931	Inbetalning till räntekontot	100	1xxx	Avräkningskonto	100
1910	Räntekonto	100	1933	Överföring till räntekontot	100

Ekonomistyrningsverket utvecklar och implementerar en effektiv och ändamålsenlig ekonomistyrning som syftar till

- god kontroll av statens finanser
- resursfördelning i enlighet med politiska prioriteringar
- hög produktivitet och effektivitet.

Vi är statens experter på resultatstyrning och finansiell styrning och ansvarar för god redovisningssed. Vi har unika kunskaper om statens finanser och erbjuder kostnadseffektiva administrativa stödsystem.

Vårt arbete omfattar alla nivåer i staten och vi arbetar i nära samverkan med främst Regeringskansliet och myndigheterna. Vi bedriver även internationell verksamhet.



EKONOMISTYRNINGSVERKET