



# Handledning

## Redovisning mot anslag med hjälp av internredovisning

esv

EKONOMISTYRNINGSVERKET

**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 PDF och beställas från [www.esv.se](http://www.esv.se). Word-format kan tillhandahållas via Publikationsservice. För statligt anställda är ESV:s publikationer kostnadsfria, övriga debiteras.

**Beställningar kan även göras via:**  
Ekonomistyrningsverket, Publikationsservice  
Box 45316, 104 30 Stockholm  
[publikationsservice@esv.se](mailto:publikationsservice@esv.se)  
Fax: 08-690 45 10

**Datum:** 2011-04-27

**Dnr:** 35-2011

**ISBN:** 978-91-7249-322-3

**Copyright:** ESV

**Författare:** Svante Andersson, Eva Engberg och Fredrik Jansson

**Layout:** Elisabeth Hermansson-Zamani

**Omslag:** ingimage/Matton

**Tryckeri:** Elanders Sverige AB, Vällingby 2011

## Förord

Denna handledning är ett led i Ekonomistyrningsverkets (ESV) ambition att stödja myndigheter i arbetet med att utveckla sin internredovisning. Inom området tar handledningen mer specifikt upp användandet av standardpriser för att fördela ut personalkostnader och indirekta kostnader. Standardpriser är ett sätt som lämpar sig väl när kostnader för prestationer ska redovisas.

Syftet med handledningen är att visa hur kalkyldifferenser, som uppkommer i samband med att standardpriser används, kan hanteras så att både redovisning mot anslag och realekonomisk fördelning av anslag blir rättvisande. I handledningen förklaras den ”felmarginal” i anslagsutfallet som är acceptabel vid redovisning mot anslag. Den beskriver också statsredovisningens olika delar och särskilt om inrapporteringen av realekonomisk fördelning av anslag. Vi hoppas att handledningen ska bidra till att fler myndigheter blir förtrogna med standardpriser som metod och i vilka sammanhang de med fördel kan användas.



# Innehåll

<b>1 Inledning</b>	<b>7</b>
1.1 Disposition	8
<b>2 Redovisning mot anslag</b>	<b>11</b>
2.1 Regelverket	11
2.2 Olika metoder för att redovisa mot anslag	12
<b>3 Realekonomisk fördelning av anslag</b>	<b>15</b>
3.1 Statsredovisningen	15
3.2 Rapportering av realekonomisk information	17
3.3 Nationalräkenskaperna	18
3.4 Pris- och löneomräkning	19
3.5 Olika sätt att rapportera den realekonomiska fördelningen av anslag i Hermes	19
<b>4 Standardpriser och kalkyldifferenser</b>	<b>21</b>
4.1 Användning av kontoklass 9	21
4.2 Vad är och hur används standardpriser?	24
4.3 Vilka kostnader ingår i ett standardpris?	26
4.4 Behov av avstämning	29
4.5 Hur stora kalkyldifferenser kan accepteras?	30
4.5.1 Regelverket	31
4.5.2 Internt	31
4.6 Hur ska kalkyldifferenser återföras?	31
4.6.1 För rättvisande redovisning mot anslag	33
4.6.2 Rättvisande rapportering av realekonomisk fördelning av anslag	33
<b>5 Fallstudier</b>	<b>35</b>
5.1 Fallstudie 1 – Myndigheten använder standardpris för att fördela gemensamma kostnader	35
5.2 Fallstudie 2 – Myndigheten använder procentpåslag för att fördela gemensamma kostnader	39
5.3 Fallstudie 3 – Myndigheten rapporterar justeringen av realekonomisk fördelning av anslag manuellt	42
<b>Referenser och lästips</b>	<b>45</b>
<b>Bilaga 1</b>	<b>47</b>
Beskrivning av hur standardpriset för en funktion kan bokföras och fördelas realekonomiskt	47
<b>Bilaga 2</b>	<b>51</b>
Kostnadsgrupper och S-koder	51
<b>Ordlista</b>	<b>53</b>



# 1 Inledning

Redovisning mot anslag ska göras varje månad innan rapportering till Hermes. Hermes är ett gemensamt informationssystem för Regeringskansliet och myndigheterna. Hermes består idag av flera delsystem. Ett av dessa är statsredovisningssystemet som är inrapporteringsystemet för myndigheternas redovisning.

Många myndigheter har byggt upp automatkonteringar i ekonomisystemet som gör redovisningen mot anslag automatisk per transaktion. Andra redovisar mot anslag periodiskt, antingen med en automatfördelning eller manuellt utifrån en fördefinierad rapport i ekonomisystemet. En konsekvens av omläggningen till kostnadsmissig redovisning mot förvaltningsanslag år 2009 var möjligheten att använda den senare metoden, eftersom det för vissa myndigheter skulle kunna effektivisera ekonomiadministrationen.

Universitet och högskolor redovisar mot anslaget i samband med att anslaget utbetalas till myndigheten och är därför inte en primär målgrupp för handledningen.

Myndigheter som finansierar sin verksamhet från flera finansieringskällor behöver ett konteringsfält för finansiering eller att redovisningsplanen på annat sätt möjliggör att finansieringssättet kan fångas i redovisningen.<sup>1</sup> Många myndigheter har valt att använda tidredovisning och standardpriser (internt beräknade kostnader), för att fånga och fördela ut kostnaderna för olika ändamål. Detta medför att det är via tidredovisningen som lönekostnader och andra gemensamma kostnader kopplas ihop med finansieringen och ligger till grund för redovisningen mot anslag.

I förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) 3 kap. 1 § framgår att resultatredovisningen ska innehålla verksamhetens prestationer och hur dessa har utvecklats med avseende på volym och kostnader. Detta ställer i praktiken oftast krav på att myndigheterna använder sig av någon form av tidredovisning och att de också fördelar ut indirekta kostnader till prestationerna. Fördelningen kan göras schablonmässigt eller restlöst.<sup>2</sup> Om fördelningen görs restlöst uppkommer inga kalkyldifferenser. Kalkyldifferenser är skillnaden mellan de uppskattade gemensamma kostnaderna som bokförts i internredovisningen och det verkliga utfallet. Vid schablonmässig fördelning, som är vanlig när nya prestationer tillkommer löpande, om säsongsvariationer förekommer eller om myndigheten har flera finansiärer, uppkommer alltid kalkyldifferenser. Kalkyldifferenser redovisas inte alltid löpande mot anslaget. Handledningen beskriver hur stora kalkyldifferenser som kan accepteras utan att myndighetens redovisning mot anslag behöver justeras.



Handledningen beskriver hur stora kalkyldifferenser som kan accepteras utan att myndighetens redovisning mot anslag behöver justeras.

1 Att fånga finansieringsinformationen kan göras i objektplanen via eget fält, via verksamhetsfältet, via relationer på verksamhetsfältet, via organisationsfältet eller via kontoplanen. Se ESV:s handledning Redovisningsplan i praktiken ESV 2006:4 för ytterligare information.

2 Restlös fördelning innebär att ett belopp, normalt en kostnad, fördelas i sin helhet.

Schablonmässiga fördelningar påverkar också den realekonomiska fördelningen av anslag.Handledningen ger stöd i hur en rapportering/redovisning som underlättar fördelningar, kan byggas. Det gäller hur kalkyldifferenser kan fördelas på olika S-koder, men också hur olika kostnader kan läggas ihop utan att det ger en missvisande bild av den realekonomiska fördelningen av anslag och en bristande kvalitet i de produkter där informationen från anslagens realekonomiska fördelning används.

## 1.1 Disposition

Processen att redovisa mot anslag och rapportera den realekonomiska fördelningen beskrivs schematiskt i figur 1. Figuren återkommer under respektive avsnitt i handledningen, för att ni som läsare lättare ska förstå vilken del i redovisningsprocessen som avsnittet/kapitlet berör.

*Figur 1 Schematisk beskrivning av redovisningsprocessen*



Redovisningsprocessen härleds från den verksamhet myndigheten bedriver. De anställda tidredovisar vad de arbetar med och direkta kostnader bokförs på aktuella redovisningsobjekt (steg 1). I nästa steg (2) i processen fördelas indirekta kostnader till aktuella redovisningsobjekt med hjälp av tidredovisning eller efter annan fördelningsgrund. När de indirekta kostnaderna har fördelats ut hanterar myndigheten sina kalkyldifferenser (steg 3) innan redovisning mot anslag görs (steg 4). Innan sista steget (steg 6), som innebär att myndigheten rapporterar realekonomiska fördelningen av anslaget, måste myndigheterna lösa upp de indirekta kostnaderna på S-koder (steg 5).

I handledningen koncentrerar vi oss på steg 3–6. Steg 2 berör vi i och med att vi beskriver hur standardpriser och kontoklass 9 kan användas. Steg 1 ingår dock inte i handledningen. Notera dock att den schematiska redovisningsprocessen kan se olika ut i olika myndigheter. Exempelvis hanterar inte alla myndighet sina kalkyldifferenser innan redovisningen mot anslag görs.

I kapitel två redogörs för olika metoder för redovisning mot anslag och regelverket kring detta.



I kapitel tre beskrivs den realekonomiska fördelningen av anslag, hur fördelningen används och olika sätt på vilka myndigheter kan rapportera den realekonomiska fördelningen i Hermes.

I kapitel fyra definieras standardpriser och hur bokföring i kontoklass 9 kan göras. I kapitlet svarar vi på frågan hur stora kalkyldifferenser det kan vara löpande och hur dessa ska återföras för att åstadkomma en rättvisande redovisning mot anslag och en rättvisande realekonomisk fördelning av anslag. Vi beskriver också hur kostnader som fördelats genom standardpriser, som oftast är sammansatt av olika kostnadsslag, behöver lösas upp (specificeras på S-koder) för att få en rättvisande realekonomisk fördelning

I kapitel två och fyra beskrivs således regelverket för vad myndigheten behöver göra och också hur myndigheten kan göra. Men det finns en stor valfrihet hur myndigheten kan göra, vilket beror på att verksamhet och finansiering ser väldigt olika ut i olika myndigheter. Detta gäller också hur de gemensamma kostnaderna fördelas ut, något som ofta styrs av myndighetens interna krav. I kapitel fem beskrivs därför hur tre myndigheter gör, där syftet är att ni ska få inspiration och idéer till att utveckla er egen redovisning inom handledningens område.

Slutligen innehåller handledningen ordförklaringar som kan vara till hjälp när vi läser handledningen. Det finns också bilagor som bland annat beskriver hur standardpriset kan bokföras och fördelas realekonomiskt. Bilagorna beskriver också att interna schablonkostnader respektive kalkyldifferenser fördelas i flera steg innan de slutligen landar på ”rätt” prestation i redovisningen.



## 2 Redovisning mot anslag



Redovisning mot anslag (tidigare benämnt anslagsavräkning) kan göras på flera olika sätt. I detta kapitel går vi igenom regelverket för redovisning mot anslag och för- och nackdelar med olika sätt att redovisa mot anslag. Vi använder de begrepp som finns i ekonomisystemet Agresso eftersom mer än 90 procent av de statliga myndigheterna för närvarande använder Agresso.

### 2.1 Regelverket

Många myndigheter har byggt upp automatfördelningar,<sup>3</sup> så kallade triggrar, för att underlätta redovisningen mot anslag. En automatkontering är som ordet säger en eller flera konteringar som skapas automatiskt av ekonomisystemet. För att en automatkontering ska ske måste den utlösas av en annan kontering som skett i systemet. Denna kontering kallas i Agresso för trigger.

Triggrarna för redovisning mot anslag är ofta byggda så att redovisningen görs transaktionsvis. Hur ofta redovisning mot anslag ska göras styrs av anslagsförordningen.<sup>4</sup> I § 14 föreskriver regeringen:

*”Redovisning mot anslag och inkomsttitlar ska göras minst en gång i månaden.”*

ESV:s allmänna råd till § 14 i anslagsförordningen preciserar:

***”Löpande redovisning av förvaltningsutgifter***

*Förvaltningsutgifter bör redovisas mot anslag den månad då bokföringsskyldigheten föreligger enligt bestämmelserna i förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring. Oavsett när bokföringsskyldigheten föreligger bör utgifter för lokal- och markhyra samt avskrivningar redovisas mot anslag den månad till vilken kostnaden hänför sig. Dessutom bör sådana utgifter som har stor påverkan på månadens utfall för ett enskilt anslag redovisas mot anslag den månad till vilken kostnaden hänför sig. Vid den löpande redovisningen behöver inte hänsyn tas till månadens förändring av semesterlöneskulden.*

<sup>3</sup> Se i handledningen Redovisningsplan i praktiken ESV 2006:4 och avsnitt 6.2 för fördjupning kring automatkonteringar och hur de kan användas.

<sup>4</sup> Anslagsförordning (2011:223)

*Anslag som ska finansiera del av verksamhet*

*För att ge en i huvudsak riktig bild av anslagsförbrukningen löpande under året bör utgifterna för verksamhet som delvis finansieras med anslag redovisas mot anslag månadsvis med bedömd andel av finansieringen.*

*Övrigt*

*Redovisning mot anslag kan göras för varje enskild transaktion eller på grundval av summerade bokföringsrapporter.”*

Av de allmänna råden framgår alltså att *sådana utgifter som har stor påverkan på månadens utfall för ett enskilt anslag bör redovisas mot anslag den månad till vilken kostnaden hänför sig*. Denna formulering möjliggör för myndigheten att under året låta bli att ta hand om kalkyldifferenser som beror på att kostnaderna beräknats schablonmässigt, om dessa hålls på en acceptabel nivå. I avsnitt 4.5 behandlar vi närmare hur stora kalkyldifferenser som kan accepteras.

## 2.2 Olika metoder för att redovisa mot anslag

Den vanligaste metoden för att redovisa mot anslag är med hjälp av automatkontering per transaktion. Att den metoden är vanligast beror på att myndigheternas systemkonsulter i regel har föreslagit den i samband med uppsättningen av systemet eftersom den är driftssäker och stabil. Andra metoder som kan användas är periodisk trigger eller bokföring utifrån fördefinierade bokföringsrapporter. I den följande tabellen beskriver vi respektive metod och dess för- respektive nackdelar.

Oavsett vilken metod myndigheten använder för att redovisa mot anslag krävs rutiner för att stämma av anslagen kontinuerligt och att redovisningen mot anslag godkänns av behörig person innan utfallet sänds till Hermes. Härigenom ökar möjligheten att löpande upptäcka och justera fel i bokföringen. Det är viktigt att underliggande automatkonteringar är korrekta och att det finns rutiner för kvalitetssäkring på myndigheten.

## Metoder för att redovisa mot anslag

### Transaktionsbaserad löpande redovisning mot anslag

#### Beskrivning:

Transaktionsvis redovisning mot anslag (transaktionstrigger) innebär att man i ekonomisystemet lägger upp automatkonteringar som utlöses automatiskt av systemet i samband med att användaren sparar en verifikation. Detta under förutsättning att verifikationen innehåller en kontering som utlöser redovisningen mot anslag.

I Agresso kommer den verifikation som utlöser en automatkontering att kompletteras med ytterligare minst två transaktionsrader, eftersom också de automatkonterade transaktionerna förstas måste bli noll (Debet=Kredit). De nya raderna får alltså samma verifikationsnummer som de ursprungliga transaktionerna. Att en kontering kommer att generera en automatkontering ser inte användaren vid registreringen. Däremot kommer samtliga rader att synas vid fråga mot huvudboken på verifikationsnumret.

#### Fördelar:

- Lättare att följa anslagsutnyttjandet – Med transaktionsvis redovisning mot anslag går det att följa hur anslaget förbrukas löpande under månaden. Notera dock att omföringar och kostnadsfördelningar normalt görs i slutet av månaden vilket kan försvara analysen av anslagsförbrukningen under perioden.

#### Nackdelar:

- Större antal transaktionsrader och triggerar – för myndigheter med stora transaktionsvolymen kan det innebära längre svarstider vid utsökningar. Ett stort antal triggerar kan också innebära att mer tid kan behövas för att kontrollera att ändringar (tillägg/borttag) av triggerar i systemen blir korrekt utförda.
- Mer efterarbete – Myndigheter som har en mer komplex finansiering, där den slutliga finansieringen kanske inte är känd när transaktionen bokförs, kan löpande automatiska konteringar innebära mer efterarbete.
- Ytterligare verifikationsrader – varje transaktion innehållande kostnader där anslag ska redovisas kommer att få två extra rader.

Dessa extra rader kan kanske förvilliga för användaren i organisationen som ska analysera sin verksamhet. Observera dock att dessa rader kan döljas för användarna om behörighetssystemet och automatkonteringen är rätt uppsatta.

### Månatlig redovisning mot anslag automatkontering

#### Beskrivning:

Månatlig redovisning mot anslag (periodisk trigger) innebär att man i ekonomisystemet lägger upp automatkonteringar som körs manuellt i samband med att perioden avslutas.

#### Fördelar:

- Färre transaktionsrader totalt – Mindre transaktionsvolym än med transaktionsvis trigger. Detta bör vara en fördel främst för större myndigheter med stora transaktionsvolymen som har problem med svarstider vid utsökningar.
- Färre rader per verifikation – Lättare för användarna att analysera en verifikationskonteringsrader eftersom inga extra automatkonteringsrader finns på respektive verifikation i ekonomisystemet utan dessa visas aggregerat på en verifikation i slutet av månaden.
- Lättare att rätta – I jämförelse med en transaktionsvis trigger som alltid är aktiv är det lättare att ändra en felaktig redovisning mot anslag i bokföringen utan att först behöva stänga av vissa triggerar för att sedan efter rättelsen komma ihåg att slå på dessa igen.

#### Nackdelar:

- Svårare att upptäcka felaktigt uppsatta automatkonteringar – Om transaktionsvis automatkontering används går det att se på specifika verifikationer om de redovisats mot anslag eller inte. Detta går inte för periodiska automatkonteringar eftersom ingen bokföring görs på den specifika verifikationen utan på en aggregerad verifikation i slutet av månaden.
- Svårare att följa anslagsutnyttjandet löpande – Med periodisk redovisning mot anslag går det inte att följa hur anslaget förbrukas löpande under månaden. Detta kan lösas genom att en bokföringsrapport konstrueras för uppföljning av anslagsutnyttjandet löpande.

### Månatlig redovisning mot anslag, bokföringsrapport

#### Beskrivning:

Med fördefinierad bokföringsrapport menas här att myndigheten skapar en rapport i systemet som visar alla kostnader som ska redovisas mot anslag. Denna metod är främst avsedd för de myndigheter som har en redovisningsplan som saknar funktionalitet för automatkonteringar eller där uppbyggnaden av en periodisk trigger i ekonomisystemet blir för komplex.

Fördelar och nackdelar med månatlig redovisning mot anslag med hjälp av en fördefinierad bokföringsrapport är detsamma som en periodisk trigger dock med tilläggen nedan.

#### Fördelar:

- Lättare hitta felaktig redovisning mot anslag – Gränssnittet i Agresso där triggerar läggs upp är svåröverblickbart. För en egenkonstruerad bokföringsrapport för redovisning mot anslag kan det vara lättare att få en samlad bild över utsökningsvillkoren i rapporten.

#### Nackdelar:

- Svårare att redovisa intäkten av anslag per enhet – Om önskemål finns att intäkten av anslag ska bokföras på den enhet/det projekt där kostnaden finns bokförd, kan antalet transaktioner bli stort och därför kan en periodisk trigger vara att föredra dessa i fall. I annat fall krävs någon form av konvertering av rapporten för elektronisk inläsning till huvudboken. Detta eftersom en manuell registrering av anslaget per enhet/projekt är tidsödande och risken för fel vid registreringen är betydande.



### 3 Realekonomisk fördelning av anslag



I detta kapitel beskrivs vad den realekonomiska fördelningen av anslag innebär och hur den information som rapporteras i Hermes används i nationalräkenskaper, för pris- och löneomräkningen och i årsredovisningen för staten.

#### 3.1 Statsredovisningen

Enligt 21§ FBF<sup>5</sup> ska myndigheternas bokföring vara så ordnad att

1. redovisningen mot statsbudgetens anslag och inkomstitlar sker i enlighet med de bestämmelser som generellt reglerar sådan redovisning,
2. den tillgodoser de specifika krav på redovisningen som anges i regleringsbrev och övriga bestämmelser,
3. den tillgodoser av Ekonomistyrningsverket specificerade krav på dels finansstatistisk information, dels information för upprättande av årsredovisning för staten.”

Rapporteringen till statsredovisningen skall ske i den omfattning som Ekonomistyrningsverket föreskriver.

I ESV:s föreskrifter och allmänna råd preciseras att rapporteringen ska ske via Statsredovisningssystemet i Hermes på anslag, inkomstitlar och S-koder.

Regelverket reglerar alltså inte hur redovisningen ska vara ordnad lokalt hos myndigheterna, vare sig vad gäller system eller redovisningsplan. Det innebär att det finns många olika lösningar bland de cirka 240 statliga myndigheter som ingår i den statliga redovisningsorganisationen. Däremot är det reglerat vilken information som ska rapporteras till Hermes. I Hermes finns funktionalitet för omvandling från myndigheternas redovisningsplaner till den centrala kodplanen som framförallt består av S-koder, men också koder (nomenklatur) för anslag och inkomstitlar. Det är på denna nivå som ESV aggregerar myndigheternas redovisning till de produkter som används av till exempel regeringen, riksdagen och EU.

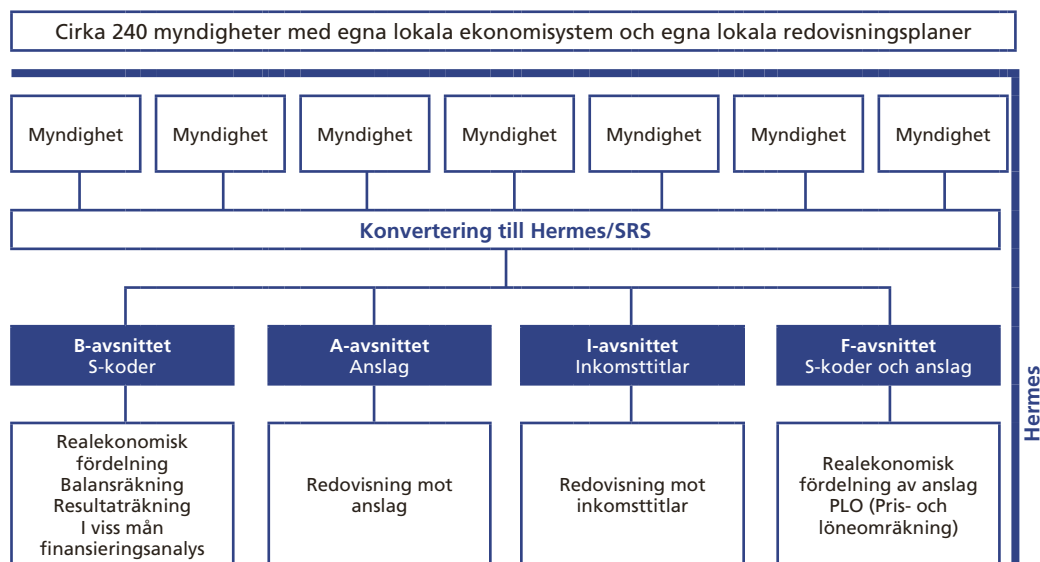
Statsredovisningssystemet i Hermes (SRS) innehåller fyra skilda delar (avsnitt) som framgår i nedanstående bild.



Regelverket reglerar alltså inte hur redovisningen ska vara ordnad lokalt hos myndigheterna, vare sig vad gäller system eller redovisningsplan. Däremot är det reglerat vilken information som ska rapporteras till Hermes.

5 Förfordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

Figur 2 Schematisk bild över statsredovisningen



**B-avsnittet i Hermes innehåller S-kodsutfall för balans- och resultaträkning**

I B-avsnittet i Hermes lagras utfall på S-koder för myndighetens totala verksamhet. Dessa S-koder bildar resultat- och balansräkning för respektive myndighet. ESV aggregerar S-koderna och får på så sätt fram underlag till den konsoliderade resultat- och balansräkningen för årsredovisningen för staten. Utfallet på S-koderna i B-avsnittet i Hermes används också till att beräkna det finansiella sparandet för staten. Det finansiella sparandet används i nationalräkenskaperna, se avsnitt 3.3. Både resultat- och balansräkningen och det finansiella sparandet visar utfallet för statens totala verksamhet oavsett hur verksamheten har finansierats. Här ingår till exempel kostnader oberoende av om de finansieras med anslag, avgifter eller bidrag.

**A-avsnittet i Hermes innehåller anslagsutfall**

I A-avsnittet i Hermes lagras utfall på anslag, anslagsposter och delposter. Denna information används i månadsutfallet för statens budget och i Utfallet för statens budget som ingår i regeringens Årsredovisning för staten.

**I-avsnittet i Hermes innehåller utfall på inkomsttitlar**

I I-avsnittet i Hermes lagras utfall på inkomsttitlar och inkomstundertitlar. Detta utfall används i månadsutfallet för statens budget och i Utfallet för statens budget som ingår i regeringens Årsredovisning för staten.



### *F-avsnittet i Hermes innehåller anslagsutfall fördelat på S-koder*

I F-avsnittet i Hermes lagras realekonomisk fördelning av anslagsutfall. Den realekonomiska fördelningen är en kombination av anslaget och S-koder. Detta avsnitt finns för att man ska kunna se vad respektive anslag har använts till både på myndighetsnivå och på aggregerad nivå. Anslagsutfallet i A-avsnittet visar det totala utfallet på anslaget, men man kan inte se hur stor del som till exempel har använts till hyror eller lön. S-kodsutfallet i B-avsnittet visar hur stora kostnaderna för hyra eller lön har varit, men inte hur dessa är finansierade. Den realekonomiska fördelningen av anslag ger en bild av vilka kostnader respektive anslag har finansierat.

Informationen i F-avsnittet (på S-koder och anslag) kommer sällan fram direkt ur redovisningen vid myndigheterna, utan ofta måste vissa justeringar göras. Om en myndighet finansieras av flera anslag eller med både anslag och avgifter/bidrag använder myndigheten normalt schabloner för att fördela kostnader mellan till exempel anslags- och avgiftsfinansiering. Dessa schablonfördelningar kan göras på olika ställen i redovisningsprocessen eller så sent som vid rapporteringen till F-avsnittet i Hermes. Det viktigaste är dock inte att den realekonomiska fördelningen av anslag i F-avsnittet är rätt på kronan, utan att fördelningen ger en i huvudsak rättvisande bild av hur anslagen har använts.



Det viktigaste är dock inte att den realekonomiska fördelningen av anslag i F-avsnittet är rätt på kronan, utan att fördelningen ger en i huvudsak rättvisande bild av hur anslagen har använts.

## **3.2 Rapportering av realekonomisk information**

Efter utgången av varje kvartal ska myndigheterna enligt föreskrifterna till 21 § i bokföringsförordningen (FBF) rapportera så kallat realekonomiskt fördelat utfall för hela verksamheten och för varje anslag. Dessa uppgifter ska lämnas senast 17 dagar efter utgången av varje kalenderkvartal. För sista kvartalet gäller dock 31 dagar. Denna rapportering består av två delar. Den ena delen av utfallet är realekonomiskt fördelat utfall för hela verksamheten, oavsett finansiering, som innebär utfall på i första hand S-koderna i resultaträkningen [B-avsnittet]. Det realekonomiskt fördelade utfallet för hela verksamheten används tillsammans med balansräkningsinformation och annan information till att räkna fram det finansiella sparandet för staten och används i nationalräkenskaperna. Den andra delen är realekonomisk fördelning av myndighetens anslag som innebär att myndighetens anslagsutfall ska fördelas ut på S-koder [F-avsnittet]. Den realekonomiska fördelningen av anslag beskriver vad myndighetens anslag har använts till. Kostnaderna delas in i konsumtion, investeringar, räntor och transfereringar. De angivna kategorierna kan underindelas, exempelvis omfattar konsumtion, bland annat löner, lokalkostnader (hyror) och omkostnader.

Den realekonomiska fördelningen av anslag används i flera sammanhang, bland annat vid pris- och löneomräkningen (PLO) av många förvaltningsanslag, men också för att översätta utgifterna till nationalräkenskapstermer. Det är i dessa

termer som regeringen presenterar sina makroekonomiska prognoser och prognoser över den offentliga sektorns finansiella sparande med mera. Myndigheternas inrapportering av S-koder under anslag ligger också till grund för regeringens prognoser. Det är därför viktigt att den realekonomiska fördelningen av anslag är av god kvalitet eftersom det är grunden för att budgetens utgifter ska vara konsistenta med den övriga ekonomiska redovisningen i vårpropositionen och budgetpropositionen och den information som ligger till grund för regeringens ekonomiska politik.

### 3.3 Nationalräkenskaperna

Nationalräkenskaperna är ett internationellt system som är skapat för att kunna jämföra olika länders ekonomi med varandra. Alla länder som är medlemmar i EU måste redovisa sitt lands ekonomi enligt ESA95.<sup>6</sup>

Nationalräkenskaper är ett bokföringssystem för en nation eller en region. Det som bokförs är aggregat av ekonomiska transaktioner som äger rum under en viss tidsperiod, vanligen ett kvartal eller ett år. Statistiken avser olika delområden av ekonomin och hämtas till stor del från företags och myndigheters egen bokföring. En av de viktigaste egenskaperna hos nationalräkenskaperna är att de ska kunna användas för att studera hur ekonomin utvecklas i olika avseenden. Jämförbarhet är alltså nödvändig och det innebär att en av de viktigaste egenskaperna hos nationalräkenskaperna är tidsserieaspekten.

Nationalräkenskaperna består av års- och kvartalsräkenskaper. Kvartalsräkenskaperna ska så snart som möjligt ge en bild av hur ekonomin utvecklats det senaste kvartalet. ESV sammanställer nationalräkenskaper för den statliga sektorn i Sverige kvartalsvis. Grunden till dessa beräkningar är framförallt myndigheternas rapportering på S-koder till statsredovisningssystemet i Hermes. Beräkningen inkluderar hela statens verksamhet, oavsett finansiering. ESV beräknar det finansiella sparandet för staten och levererar detta som ett underlag till Statistiska centralbyrån (SCB). SCB beräknar det finansiella sparandet för de övriga sektorerna i den offentliga sektorn, det vill säga kommuner och landsting och socialförsäkringssektorn, men också för andra sektorer i ekonomin såsom hushåll och företag. SCB stämmer också av mellanhavanden mellan olika sektorer och eliminerar transaktioner inom sektorerna. Det är därför vissa S-koder är uppdelade på sektorer, till exempel transfereringar till hushåll och transfereringar till företag. ESV eliminerar inomstatliga mellanhavanden.

Den realekonomiska informationen för hela verksamheten används för att räkna fram det finansiella sparandet för staten. Utfallet per S-kod används men inte uppdelat per anslag. Denna information ligger sedan till grund för nationalräkenskaperna.

<sup>6</sup> Nationalräkenskapssystemet (SNA 93) är ett internationellt system utvecklat av EU, FN, IMF, OECD och Världsbanken. Systemet har ytterligare konkretiserats av EU (ESA 95).

### 3.4 Pris- och löneomräkning

Syftet med pris- och löneomräkningen, PLO, är att förhindra att anslag urholkas till följd av generella pris- och löneökningar. Naturligtvis hanterar modellen också förändringar till följd av pris- och löneminskningar. Anslagen räknas om till nästa budgetårs löpande pris enligt en förutbestämd modell. Statistiska centralbyrån (SCB) tar fram indextal för olika kostnadsslag som ligger till grund för omräkningar av anslagen. I tabell 5 under avsnitt 4.3 specificeras de olika kostnaderna som SCB tar fram olika indextal för. Exempelvis för delen övrig förvaltning (omkostnader) finns idag 15 olika kostnadstyper som SCB tar fram och beräknar ett indextal för.

#### *Vilka anslag på statens budget pris- och löneomräknas?*

I huvudsak är det anslag som ska finansiera myndigheters förvaltning som räknas om på detta sätt. Därutöver omräknas anslag för bidrag som avser förvaltning till organisationer som inte är myndigheter (exempelvis kulturinstitutioner) och anslag som utgör bidrag som i sin tur används till löner/hyror/övrig förvaltning. De flesta så kallade PLO-anslagen delas upp i en lönedel, en hyresdel och en del för övrig förvaltning. Därefter räknas varje del om med var sitt index som tas fram årligen.

### 3.5 Olika sätt att rapportera den realekonomiska fördelningen av anslag i Hermes

Myndigheterna kan rapportera sin realekonomiska fördelning av anslag i Hermes på olika sätt. De metoder som finns i Hermes är:

1. Manuell inmatning direkt i Hermes
2. En fil från det egna ekonomisystemet
3. En kombination av alternativ 1 och 2.

Den första metoden innebär att myndigheten manuellt registrerar hur utfallet för respektive anslag fördelar sig per S-kod. Denna variant används främst av myndigheter som har få anslag och myndigheter som inte tycker att de behöver ha den realekonomiska fördelningen av anslag i sitt lokala system av olika orsaker. De myndigheter som rapporterar den realekonomiska fördelningen av anslag manuellt gör i huvudsak på två olika sätt.

- Det ena sättet innebär att myndigheten när första kvartalet ska rapporteras i april används den procentuella fördelningen av anslag för föregående helår som grund för fördelningen och justerar endast för kända skillnader i anslags struktur jämfört med föregående år. Vid årsbokslut görs en ordentlig genomgång av utfallet som fördelas på anslagen realekonomiskt (på S-koder).

- Det andra sättet att rapportera den realekonomiska fördelningen manuellt innebär att myndigheten har information i sitt lokala system, men inte kopplat till statsredovisningen. Denna information används för att fördela anslaget på S-koder. Det kan till exempel vara att kontoinformationen kombineras med ett eller flera konteringsfält i redovisningssystemet för att på så sätt få fram fördelningen. De myndigheter som rapporterar den realekonomiska fördelningen av anslag helt manuellt direkt i Hermes har ofta en ”mellanrutin” där man räknar fram hur fördelningen av anslaget ska vara. Beräkningen kan till exempel göras i Excel.

Den andra metoden att rapportera den realekonomiska fördelningen av anslag till Hermes är via fil. Det innebär att myndigheterna fångar information i redovisningssystemet om hur kostnaderna i verksamheten finansieras. Detta görs vanligen via ett separat finansiärsfält eller via verksamhetsfältet<sup>7</sup> eller fältet med den organisatoriska indelningen.<sup>8</sup> I Hermes registrerar myndigheten sedan en konverteringstabell, där kopplingen mellan olika anslag och de specifika finansiärs-/verksamhets- eller organisatoriska koderna markeras. När sedan inläsningen av myndighetens redovisningsfil som innehåller saldot per S-kod och finansieringskod görs, blir den realekonomiska fördelningen av anslag korrekt i Hermes på en gång. Denna metod kräver inga manuella justeringar i Hermes utan alla justeringar som krävs för den realekonomiska fördelningen av anslag görs i myndighetens lokala redovisningssystem. Myndigheterna i fallstudie 1 och 2, avsnitt 5.1 och 5.2, använde denna metod.

Den tredje metoden är en kombination av metod 1 och 2. Myndigheten i fallstudie 3, avsnitt 5.3, använder sig av denna metod. Alla kostnader är kopplade till en finansiärskod och hanteras enligt metod 2 men standardpriset för exempelvis ledning är kopplad till endast en S-kod. Utfallet på den S-koden fördelas därför manuellt till några ytterligare S-koder för att få en rättvisande fördelning innan myndigheten godkänner fördelningen i Hermes.

Beskrivning av hur det realekonomiska utfallet per anslag rapporteras i Hermes framgår av hjälpen i Hermes. För att få fram hjälpen, klicka på *Statsredovisning/Utfall/Anslagsfördelning-Justering* i Hermes och sedan på det blå/vita frågetecknet på sidans högra del. Då öppnas hjälpen för sidan *Anslagsfördelning-Justering* i nytt fönster.

7 Används verksamhetsfältet har myndigheten definierat vilka prestationer som ska finansieras från respektive anslag/finansieringskälla.

8 Används den organisatoriska indelningen har myndigheten definierat vilka organisatoriska enheter som ska finansieras via respektive anslag/finansieringskälla.

## 4 Standardpriser och kalkyldifferenser



I den redovisningsmodell som ESV rekommenderar för myndigheterna ingår att fördela kostnader på olika redovisningsobjekt med hjälp av en objektplan. För att underlätta detta används kontoklass 9.

Alternativ till att använda kontoklass 9 är att använda ett objektfält (till exempel motpart) kopplat till externa konton där alla interna transaktioner får en specifik kontering, eller att en specifik verifikationstyp används för denna typ av fördelning. Interna motpartstransaktioner eller specifika verifikationstyper kan sedan selekteras bort vid utsökning av det externa utfallet.

ESV anser dock att det finns fördelar med att kontoklass 9 används. Vi tycker bland annat att det ger en tydligare åtskillnad mellan interna transaktioner och transaktioner bokförda på externa konton i kontoklass 1–8.

Ett konto i kontoklass 9 består ofta av en grupp av kostnader som kan specificeras på flera olika S-koder. När tidredovisning används som underlag för att redovisa schablonkostnader på olika prestationer och finansiär är det inte en extern kostnad som direkt redovisas mot anslag. Det är istället det interna standardpriset (ofta i kontoklass 9), som ligger till grund för redovisning mot anslag.

En fråga som brukar ställas i samband med denna hantering hos myndigheterna är om det finns restriktioner kring vilka kostnader som kan läggas ihop och fördelas ut som ett standardpris. Det gäller främst utifrån kravet på underlaget till realekonomiska fördelningen av anslag ska vara så rättvisande att de produkter som togs upp i kapitel 3 håller godtagbar kvalitet. En annan fråga är hur kalkyldifferenser som uppkommer ska hanteras. I detta kapitel försöker vi besvara dessa frågor och också gå igenom hur kalkyldifferenser uppkommer och hur stora differenser som kan accepteras i samband med redovisningen mot anslag och realekonomisk fördelning av anslag.

### 4.1 Användning av kontoklass 9

Externredovisningen återspeglar vad som händer mellan myndigheten och dess omvärld. Internredovisningen hanterar interna händelser, det vill säga

fördelningar inom myndigheten. Grafiskt är externredovisningen kontoklass 1–8, medan internredovisningen består av kontoklass 9 och objektplanen (organisatorisk och funktionell indelning). Se figur 3 nedan.

**Figur 3 Schematisk bild över redovisningsplanen**

	Kontoplan	Externa händelser	Kontoklass 1–8	Externa konton
		Interna händelser	Kontoklass 9	Interna intäkter och kostnader
Internredovisning	Objektplan	Organisatorisk indelning		Organisatorisk enhet
		Funktionell indelning		Verksamhet Prestation Projekt Aktivitet Anläggning
	Övriga redovisningskoder	Egenskaper, specifikationer		Finansiering Motpart Resurser Anläggningar

Bokföring i kontoklass 9 skiftar till sin karaktär mellan olika myndigheter. Förbrukning och omfördelning av resurser beror bland annat på hur ansvar och befogenheter delegeras, på verksamhetens indelning och på dess finansiering. Det går därför inte att standardisera utformningen av kontoklass 9 eller ge detaljerade anvisningar för hur konton i kontoklassen ska användas.

Syftet med att använda kontoklass 9 är att hålla informationen i externredovisningens konton fri från interna fördelningar och att kunna använda andra urval, värderingar och periodiseringar än vad som gäller för externa konton. Ett annorlunda urval kan bestå av kalkylmässiga kostnader, som tas med i internredovisningen utan att motsvaras av några faktiska kostnader i externredovisningen, till exempel kalkylmässig ränta. En avvikande värdering kan vara användningen av schablonkostnader, som avser uppskattade kostnader under viss tid, till exempel ett år, utan koppling till hur stora kostnaderna i externredovisningen blir. Vanligast är standardpris för personal, som brukar innefatta lön, avtalade och lagstadgade sociala avgifter samt kompetensutveckling.

Med tidredovisning och ett standardpris per timme för lönekostnaderna fördelas personalkostnader på olika redovisningsobjekt i objektplanen. Vid den praktiska tillämpningen av baskontoplanen för statliga myndigheter har allmänna principer för användningen av kontoklass 9 utvecklats.

Enligt dessa indelas kontoklassen i huvudavsnitt som framgår av tabell 1.

**Tabell 1 Schematisk bild över strukturen i kontoklass 9**

Kontogrupp	
90	Pålägg och interna fördelningar, som inte är knutna till något specifikt konto i kontoklasserna 1–8.
91–98	Interna transaktioner som kan parallellkopplas med konton i kontoklasserna 1–8.
99	Formella motkonton och avstämningskonton.

Inom kontoklass 9 används dubbel bokföring, vilket är värdefullt ur avstämnings-synpunkt. Varje kontering i kontogrupp 90–98 har också en motkontering i kontogrupp 99. Kontonumret i kontogrupp 91–98 utgörs av kontonumret för närmast motsvarande konto i externredovisningen med tillägg av den inledande siffran 9. Konto 9401 används till exempel för att fördela kostnader för personal. Motsvarande kostnader i externredovisningen bokförs i kontogrupperna 40–49. Konto 9501, som används för att fördela lokalkostnader, har i externredovisningen sin motsvarighet i kontogrupp 50. Konton i kontoklass 9, som inte direkt motsvaras av konton eller kontogrupper i klasserna 1–8, läggs i kontogrupp 90. Noteringarna bör ha samma debet/kreditstatus som motsvarande noteringar i kontoklasserna 1–8. Grupperna 92 och 93, som är parallella med kontoklasserna 2 och 3, visar saldo i kredit. Kontona i kontogrupp 99 har som funktion att upprätthålla den dubbla bokföringen inom kontoklass 9. Kontogruppen används också för avstämningskonton. En tjänsteproducerande myndighet behöver normalt inte lägga upp särskilt många konton i kontoklass 9. I nedanstående tabell visas ett exempel på indelning av kontoklassen.

**Tabell 2 Exempel på indelning av kontoklass 9**

Konto	Kontobenämning
9011	Tilldelade avdelningskostnader (debetkonto)
9401	Kostnader för personal (debetkonto)
9501	Kostnader för lokaler (debetkonto)
9901	Fördelade avdelningskostnader (kreditkonto)
9941	Avstämningskonto personalkostnader (kreditkonto)
9951	Avstämningskonto lokalkostnader (kreditkonto)

Fördelade avdelningskostnader, konto 9901, är intäktskonto för utförande avdelning. Tilldelade avdelningskostnader, konto 9011, är kostnadskonto för mottagande avdelning vid redovisning av kostnadsfördelningar mellan avdelningar. I detta exempel skulle ett alternativ till avstämningskontot 9901 kunna vara 9301 eftersom det är ett intäktskonto för utförande avdelning.

När kontoklass 9 bara används för interna transaktioner behöver kontona inte koderas med S-koder. Däremot är det viktigt att kodning sker när myndigheten använder kontoklass 9 för att göra kostnadsfördelningar som påverkar anslagsutfallet.

Önskas ytterligare fördjupning kring kontoklass 9 och ekonomisystemets konteringsfält hänvisas till ESV:s handledning *Redovisningsplan i praktiken, ESV 2006:4*.

## 4.2 Vad är och hur används standardpriser?



Vid fördelning av indirekta kostnader för tjänsteproducerande verksamheter är den tid som lagts ned på olika prestationer i många fall en bra och rättvisande fördelningsgrund. Att fördela indirekta kostnader utifrån antal arbetade timmar kräver tidredovisning på myndigheten, något som också underlättar styrningen, uppföljningen och utvecklingen av verksamheten. Fördelningen av gemensamma kostnader med hjälp av standardpris på nedlagda timmar har likheter med fördelningsmetoden procentpåslag<sup>9</sup> som fördelar gemensamma kostnader efter en bestämd fördelningsbas som exempelvis bokförda lönekostnader, direkta kostnader eller en kombination av dessa.

Standardpriset påverkas normalt av en persons lön och avdelningstillhörighet. När personen registrerar en timme på en prestation kommer schablonlönekostnaden för den personen tillsammans med pålägget för den specifika avdelning som personen tillhör att bokföras som en kostnad, ett standardpris, på prestationen.

Storleken på avdelningspålägget påverkas av hur avdelningen dimensionerar det administrativa stödet, hur mycket intern tid (utbildning, personalmöten med mera) som avdelningen har och hur stor del av kostnaderna som fördelas direkt till prestationerna eller finansieras med avdelningens standardpris.

Normalt finns också ett pålägg för myndighetens ledningsnivå, nivån ovanför avdelningen, som är samma för alla avdelningar. I tabell 3 är detta pålägg benämnt ledning.

<sup>9</sup> Se ESV:s handledning Flerfinansierad verksamhet, ESV 2006:28.

Att fördela de indirekta kostnaderna till kärnverksamheten med procentpålägg efter en bestämd fördelningsbas innebär att kärnverksamheten finansierar de gemensamma kostnaderna.



**Tabell 3 Exempel på standardpris för personer tillhörande olika lönekategorier och avdelningar**

Lönekategori	Avd	Lönekostnad	Ledning	Avdelning	Standardpris
A	1	275	135	180	590
B	1	230	135	180	545
A	2	275	135	210	620
B	2	230	135	210	575

Standardpris är relativt enkelt att hantera när redovisningssystemet väl är anpassat och metoden inarbetad. Inledningsvis kan det dock vara krävande att uppskatta de gemensamma kostnaderna, och antalet timmar de ska fördelas på, när standardpriset per timme ska fastställas. Exempel på hur pålägget har beräknats för ledning och för en avdelning framgår av tabell 4.

**Tabell 4 Exempel på hur standardpriset beräknas**

	Uppskattade gemensamma kostnader (tkr)	Antal timmar	Beräknat pålägg
Ledning	5 535	41 000	$5\,350\,000/41\,000 = 135$ kr/timme
Avdelning 1	1 386	7 700	$1\,386\,000/7\,700 = 180$ kr/timme

Det finns alltid en differens mellan å ena sidan de uppskattade gemensamma kostnaderna och det verkliga utfallet och å andra sidan det uppskattade och det verkliga antalet nedlagda timmar. Båda dessa differenser benämner vi *kalkyldifferens*.

### Övergripande kommentar om standardpris

Tidredovisning är en förutsättning för att använda standardpris i en myndighet. Jämfört med andra metoder är antal timmar som kostnadsdrivare lätt att förankra i organisationen. Med procentpålägg, som bygger på direkt lön eller direkta kostnader, kan det vara svårare att förklara varför en person med högre lön, men med samma arbetsuppgifter, ska betala mer i pålägg eller varför en person som åker på en dyrare biljett ska belastas med en större andel av de gemensamma kostnaderna, vilket blir följderna om procentpålägg på lönekostnader eller direkta kostnader används. Att kostnaderna för olika medarbetare kan skilja sig åt ställer till problem som leder till en balansgång mellan vad som ger den mest rättvisande bilden, ett pris per person, och det administrativt enklaste, samma pris för alla anställda. Exakt hur många standardpriser som kan anses lämpliga varierar, men det bör vara överblickbart.

För ytterligare fördjupning kring standardpriser och olika fördelningsmetoder hänvisar vi till ESV:s handledning *Flerfinansierad verksamhet*, ESV 2006:28.

### 4.3 Vilka kostnader ingår i ett standardpris?



Vilka kostnader som bör läggas ihop och ingå i ett standardpris behöver inte bestämmas med utgångspunkt från hur specificerad informationen till nationalräkenskaperna och pris- och löneomräkningen kan vara, det vill säga rapporteringen av den realekonomiska fördelningen av anslag. Viktigare är att hanteringen av standardpriserna på myndigheten är enkel. I samband med inrapporteringen till statsredovisningen kan myndigheten göra en manuell justering mellan olika S-koder direkt i Hermes eller bokföra justeringen per finansjär i det lokala redovisningssystemet, se avsnitt 3.5.



Viktigare är att hanteringen av standardpriserna på myndigheten är enkel.

Vid inrapporteringen av realekonomisk fördelning av anslag under året är det viktigaste att anslagsutfallet i stort är korrekt, inte att fördelningen är exakt på S-koder. I avsnitt 4.5 anges att väsentlighetskriteriet för en acceptabel kalkyldifferens mellan månaderna, kan vara 10 procent av en myndighets månadsutfall på anslaget. Vid sista inrapporteringen för året är det dock också viktigt att fördelningen på S-koder blir rättvisande. Här kan myndigheten använda schabloner vid fördelningen på S-koder.

Standardpriser som används består av olika kostnader såsom lönekostnader och andra administrativa kostnader (se tabell 3). Beroende på verksamhetens art varierar förstås standardprisernas sammansättning, både avseende vilka kostnads slag som ingår och dess storlek. I tabell 5 specificeras de kostnader och S-koder som kan ingå i ett standardpris för lönekostnader respektive ett standardpris för ledningen/avdelningen eller liknande.

Specificeringen av kostnaderna i tabell 5 följer det underlag som faktiskt regeringen använder för omräkning av anslagen. Se avsnitt 3.4. Standardpriset för löner kan fördelas på 5 olika kostnadsgrupper och standardpriset för ledning/avdelningen eller liknande på 17 olika kostnadsgrupper. Vid inrapporteringen av realekonomisk fördelning behöver inte rapportering vara så detaljerad utan schabloner kan användas.

Tabell 5 Specifikation av kostnader och S-koder som ett standardpris kan bestå av

Kostnadsgrupper	Uppdelning standardpris löner	Uppdelning standardpris ledning/avdelning eller liknande	Förslag till S-kod*
Lönekostnader	X	X	S4111
Lagstadgade arbetsgivaravgifter	X	X	S4121
Pensionskostnader	X	X	S4122
Kursavgifter etc.	X	X	S4141
Sjuk- och hälsovård	X	X	S4151
Lokalkostnader		X	S5011
Övriga lokalkostnader		X	S5051
Reparation av byggnader och maskiner		X	S5301
Resor		X	S5341
Övriga inventarier		X	S5351
Pappersvaror mm		X	S5353
Övrigt		X	S5355
Datatjänster		X	S5362
Post och tele		X	S5365
Maskinhyror		X	S5366
Transporter		X	S5367
Övriga tjänster		X	S5368

\* Notera att S-koderna i kolumnen **Förslag till S-kod** i tabellen är ett förslag. I bilaga 2 – Kostnadsgrupper och S-koder visas samtliga S-koder som ingår i respektive kostnadsgrupp.

Fördelningen av bokförda standardpriser ut på S-koder och anslag kan göras i proportion till faktiskt utfall för myndighetens verksamhet. Om beloppet inom en kostnadsgrupp inte är väsentligt eller utfall saknas behöver förstås inte en fördelning göras till samtliga kostnadsgrupper.

I bilaga 2 framgår vilka ytterligare S-koder som ingår i respektive kostnadsgrupp.

Två av fallstudiemyndigheterna i kapitel 5, använde sig av Excel när de fördelade standardpriset mer detaljerat på S-koder.

För att bygga upp en fördelningshantering i Excel som två av fallstudiemyndigheterna hade gjort, kan ni göra enligt följande exempel. Se särskilt beskrivningen i fallstudie 1 för ytterligare vägledning. Förutsättningarna är följande. Det faktiska utfallet på kostnadslag för ledningen uppgick till 935. De kostnader som ska fördelas på S-koder för ett specifikt anslag (finansiär) är 500. Dessa kostnader är bokförda i internredovisningen och kopplade till endast en S-kod, i det här fallet S-kod 5368. Med hjälp av kalkylbladet fördelas anslaget utfall proportionellt

efter det faktiska utfallet. Beräkningarna inom hakparenteserna nedan i punkt 3 och 4 visar hur första raden Lönekostnader i tabell 6 tagits fram:

1. Skapa ett kalkylblad som innehåller rader och kolumner enligt tabell 6.
2. Skriv in det faktiska utfallet per grupp av kostnader i kolumn 2.

I vårt exempel är utfallet noll i flera kostnadsgrupper, något som troligtvis gäller många myndigheter. Fallstudiemyndigheterna förenklade detta steg genom att skapa en frågemall i Agresso, utfallet i frågemallen kopierade de in till kolumn 2 i tabellen. Det faktiska utfallet för ledningen är 935.

3. Gör en formel i kolumn 3 som beräknar varje specifik kostnadsgrupps andel av den totala kostnaden. [ $450/935 = 48,1$  procent].
4. Det utfall som ska fördelas uppgår till 500, se sista raden i tabellen.  
I kolumn 4 görs en formel som beräknar andelen per grupp gånger den kostnad som ska utfördelas. [ $48,1$  procent  $\times$  500 = 240]. Har ni gjort rätt ska summan av alla rader i kolumnen bli samma som sista raden i kolumn 2.

**Tabell 6 Schematisk beskrivning hur ledningens kostnader kan fördelas per kostnadsgrupp och S-kod**

(1) Kostnadsgrupper	(2) Faktisk kostnad för ledningen uppdelat per grupp av S-kod	(3) Procentuell fördelning per grupp av total kostnad	(4) Fördelning i kronor till "rätt" S-kod	(5) Förslag till S-kod
Lönekostnader	450	48,1%	240	S4111
Lagstadgade arbetsgivaravgifter	150	16,0%	80	S4121
Pensionskostnader	50	5,3%	27	S4122
Kursavgifter etc.	0	-	-	S4141
Sjuk- och hälsovård	0	-	-	S4151
Lokalkostnader	100	10,7%	53	S5011
Övriga lokalkostnader	20	2,1%	11	S5051
Reparation av byggnader och maskiner	0	-	-	S5301
Resor	10	1,1%	5	S5341
Övriga inventarier	0	-	-	S5351
Pappersvaror mm	0	-	-	S5353
Övrigt	50	5,3%	27	S5355
Datatjänster	5	0,5%	3	S5362
Post och tele	0	-	-	S5365
Maskinhyror	0	-	-	S5366
Transporter	50	5,3%	27	S5367
Övriga tjänster	50	5,3%	27	S5368
Summa	935	100%	500	
Utfördelad kostnad för ett specifikt anslag	500		-500	S5368

Fördelningen per anslag, enligt tabellen, görs för respektive anslag. För den avgifts- och bidragsfinansierade verksamheten behöver inte justering göras i och med att dessa inte behöver fördelas realekonomiskt.

Av bilaga 1 framgår i exemplet hur bokföringen kan se ut enligt denna modell. Observera att detaljeringsnivån i bokföringsexemplet för överskådlighetens skull förenklats till bara ett par kostnadsgrupper.

#### 4.4 Behov av avstämning



Det är viktigt att stämma av och rimlighetsbedöma hur standardpriset har fördelats på olika S-koder, i samband med den realekonomiska fördelningen av anslag. En grund för rimlighetsbedömningen är förstås utfallet på anslagen tidigare år och analyser av hur årets planerade verksamheter kan påverka utfallet. Ett hjälpmedel för att kontrollera rimligheten i inrapporterat utfall är rapporten *S-kod Anslag* som kan tas ut i Hermes, se tabell 7.

Tabell 7 Utdrag ut rapporten *S-kod Anslag* i Hermesexempel

S-kod	Anslag	Anslagsnamn	Utfall
S4181 Övriga personalkostnader – utgifter	xx xx xx1 001	Anslag 1	9 000 000
	xx xx xx2 002	Anslag 2	300 000
	xx xx xx3 003	Anslag 3	700 000
Rapporterat på S-kod (F-avsnitt)			10 000 000
Ej fördelat			8 000 000
Rapporterat på S-kod (B-avsnitt)			2 000 000

Rapporten *S-kod Anslag* visar för varje S-kod som myndigheten har rapporterat in till statsredovisningen, hur mycket som redovisats mot anslag. I exemplet visas utfallet för S-kod S4181 Övriga personalkostnader – utgifter. Raden ”Ej fördelat” visar, i det här exemplet, att 8 miljoner mer i utgifter på S-kod S4181 har rapporterats på anslagen än som totalt har rapporterats för hela verksamheten. Detta är en tydlig indikation på att inrapporteringen bör justeras. Beloppet beräknas genom att ta summan ”Rapporterat på S-kod (F-avsnitt)” som är 10 miljoner och subtrahera med summan på rad ”Rapporterat på S-kod (B-avsnitt)” som är

2 miljoner. De översta tre raderna visar myndighetens realekonomiska fördelning på S-kod S4181 för respektive anslagspost. Totalt har myndigheten fördelat 10 miljoner kronor på S-kod 4181 under anslag i F-avsnittet. F-avsnittet visar den inrapporterade realekonomiska fördelningen per anslag. På sista raden visar rapporten att myndigheten endast har rapporterat 2 mnkr i utfall på S-kod 4181 i resultaträkningen enligt B-avsnittet. B-avsnittet i statsredovisningen visar myndighetens totala verksamhetsutfall, oavsett hur verksamhet har finansierats. Vid fördelningen av anslagen kan aldrig S-kodsutfallet under anslag enligt F-avsnittet överstiga S-koden i resultaträkningen totalt i B-avsnittet. Det beror på att resultaträkningen ska visa hela myndighetens verksamhet, även det som är finansierat med avgifter och bidrag. S-kodsutfallet under anslag kan förstås vara lägre än S-kodsutfallet totalt eftersom den realekonomiska fördelningen av anslag bara rör den del av myndighetens verksamhet som är finansierad med anslag. Om myndigheten har en avgifts- eller bidragsfinansierad verksamhet bör raden *Ej fördelat* vara ett negativt belopp. Om beloppet är positivt indikerar det således att fördelningen av anslag per S-kod i F-avsnittet kan justeras.

#### 4.5 Hur stora kalkyldifferenser kan accepteras?



När standardpriser används är normalt inte de externa kostnaderna grund för redovisningen mot anslag utan det är standardpriset per timme gånger det antal timmar som tidrapporterats som utgör grunden. Detta innebär att kalkyldifferenser uppstår eftersom det alltid finns en differens mellan de externa kostnaderna och de interna schablonerna. Det innebär vidare att redovisningen mot anslag bara är helt rätt för de perioder då kalkyldifferenserna hanterats, varpå frågan måste ställas: Hur stora kalkyldifferenser kan accepteras mellan olika månader för myndigheter som inte regelmässigt hanterar sina kalkyldifferenser varje månad?

Det som påverkar hur stora kalkyldifferenser som kan accepteras hos myndigheten är vad regelverket säger och vilka problem som kalkyldifferenserna kan vålla internt.

#### 4.5.1 Regelverket

I allmänna råd till § 14 anslagsförordningen anges bland annat:

*”Oavsett när bokföringsskyldigheten föreligger bör utgifter för lokal- och markhyra samt avskrivningar redovisas mot anslag den månad till vilken kostnaden hänförs sig. Dessutom bör sådana utgifter som har stor påverkan på månadens utfall för ett enskilt anslag redovisas mot anslag den månad till vilken kostnaden hänförs sig. Vid den löpande redovisningen behöver inte hänsyn tas till månadens förändring av semesterlöneskulden.”*

Regeln avser redovisning mot anslag av förvaltningsutgifter. Formuleringen gör det möjligt att rulla en mindre kalkyldifferens som avser förvaltningsutgifter framför sig mellan månader. Som ett riktmärke kan en kalkyldifferens om cirka 10 procent eller mindre av en myndighets månadsutfall på anslaget vara acceptabelt och behöver inte hanteras mellan månaderna.

Vid bokslutet måste kalkyldifferenserna utredas och återföras efter finansiering. Detta för att få en korrekt redovisning mot anslag och redovisning av den avgiftsbelagda och bidragsfinansierade verksamheten.



Som ett riktmärke kan en kalkyldifferens om cirka 10 procent eller mindre av en myndighets månadsutfall på anslaget vara acceptabelt och behöver inte hanteras mellan månaderna.

#### 4.5.2 Internt

Har myndigheten bestämt att kalkyldifferensen ska fördelas ut på prestationer är det än viktigare att kalkyldifferenserna inte blir betydande om förtroendet i organisationen för myndighetens redovisningsmodell ska bestå. Stora förändringar av en prestations resultat i bokslutet på grund av felaktigt satt standardpris under året, minskar förtroendet för den ekonomiska informationen i myndighetens redovisningssystem eller den redovisningsmodell som myndigheten använder.

#### 4.6 Hur ska kalkyldifferenser återföras?



Kalkyldifferenser kan hanteras på flera sätt, som exempelvis:

1. Differensen kan fördelas i slutet av året i proportion till tidigare uttag.
2. Pålägget i procent eller standardpriset per timme kan justeras under året. Om differensen är positiv sänks standardpriset och om differensen är negativ höjs standardpriset för kvarvarande perioder.

### 3. Differensen som återstår när året är slut balanseras och ligger till grund för nästa års beräkning.

Varje sätt har sina specifika för- och nackdelar. Med det första alternativet blir anslagsredovisningen korrekt efter gjorda justeringar förutsatt att ekonomisystemet har satts upp så att justeringen också slår igenom på redovisningen mot anslag.

Alternativ 2 skapar otydliga planeringsförutsättningar, speciellt om flera justeringar görs under året. Pålägget bör inte ändras under löpande år om inte myndigheten konstaterar att schablonen ger ett väsentligt fel (jämför med avsnitt 4.5.1). Vid löpande redovisning mot anslag tas inte hänsyn till kalkyldifferenserna. Avstämning av differenserna och justering av redovisningen mot anslag ska göras minst vid halv- och helårsbokslut. Lämnar myndigheten ingen delårsrapport räcker det att justeringen görs vid helårsbokslutet.

I samband med justering av differenserna uppkommer ofta frågan hur den ska göras på S-koder när kontoklass 9 används för fördelning av gemensamma kostnader med standardpriser.

Utred vad differensen består av och fördela kostnaderna procentuellt till de S-koder som huvudsakligen används. Se exempel på hur standardpriser kan fördelas på S-koder i tabell 5. Den detaljeringsgraden är tillräcklig också vid upplösning av kalkyldifferenserna.

Observera att myndigheter som bara har ett anslag (och inte har några avgiftsintäkter) behöver inte hantera sina kalkyldifferenser eller fördela ut sina standardpriser mer detaljerat på S-koder, om de lagt upp lösningarna i det lokala redovisningssystemet "korrekt". Det vill säga om standardpriset bokförs på 9-konton som är kopplade till S8888 så kommer alla 9-konton att ta ut varandra, detsamma gäller på S-kod S8888. Utfallet på de externa kontona påverkas således inte av kalkyldifferenser och rapporteringen i B- och F-avsnittet är då identiska. Kalkyldifferenserna i detta exempel är främst ett internt problem och ett problem när kostnaderna för olika prestationer ska redovisas på ett rättvisande sätt, men inte ett rapporteringsproblem i Hermes.



#### 4.6.1 För rättvisande redovisning mot anslag



För en rättvisande redovisning mot anslag räcker det att kalkyldifferensen fördelas proportionellt till respektive anslagspost. Många myndigheter har valt att göra fördelningen av kalkyldifferensen efter finansår varje månad. Har myndigheten en bra och enkel rutin för att fördela ut kalkyldifferenserna bör det göras varje månad. Är arbetsinsatsen stor eller är differensen liten räcker det att fördela ut differensen varje halv- eller helår beroende på om myndigheten gör delårsrapport eller bara helårsbokslut.

#### 4.6.2 Rättvisande rapportering av realekonomisk fördelning av anslag



För att enbart uppfylla kraven på en rättvisande realekonomisk fördelning av respektive anslag behöver inte kalkyldifferenser löpande fördelas till rätt finansår. Normalt har myndigheterna ett 9-konto för fördelad lön och ett eller ett par 9-konton för fördelade gemensamma kostnader. I samband med inrapporteringen av den realekonomiska fördelningen av anslag, behöver saldot på dessa 9-konton fördelas till flera olika S-koder, det vill säga lösas upp på en mer detaljerad nivå, se avsnitt 4.3. Uppdelningen på flera S-koder kan göras i det lokala ekonomisystemet som myndigheterna i fallstudie 1 och 2 gör eller enbart göras som en manuell justering av utfallet i Hermes på olika S-koder, som myndigheten i fallstudie 3 gör. Om man gör en manuell justering direkt i Hermes är det dock viktigt att myndigheten har dokumenterat grunderna för justeringen och hur den gjordes.



## 5 Fallstudier

Handledningen behandlar bland annat hur stora kalkyldifferenser mot anslag som myndigheterna kan ha löpande under året liksom när och med vilken detaljeringsgrad differenserna ska lösas upp dels på S-koder, dels efter finansiering (anslag, avgifter och bidrag). Syftet är att den realekonomiska fördelningen av anslag och redovisningen mot anslag och andra finansieringsformer ska bli rättvisande. I kapitel 2 och 4 har vi beskrivit regelverket för vad myndigheten behöver göra men också hur myndigheten kan arbeta praktiskt. Myndigheterna har en stor valfrihet när det gäller hur, vilket beror på att verksamheter och finansiering ser väldigt olika ut. Detta gäller också hur gemensamma kostnader fördelas ut, något som ofta styrs av interna krav hos myndigheten. Syftet med fallstudierna i detta kapitel är därför att ge inspiration genom att beskriva hur tre myndigheter gör. Som framgår nedan skiljer sig myndigheterna åt bland annat vad gäller hur kalkyldifferenserna hanteras, vilka standardpriser de har, hur detaljerat standardpris och kalkyldifferenser fördelas på S-koder i samband med den realekonomiska fördelningen av anslag, men också hur rapporteringen av den realekonomiska fördelningen av anslag görs. En av myndigheterna gjorde fördelningen manuellt i Hermes och de övriga gjorde fördelningen i det lokala redovisningssystemet.

ESV har i en handledning rekommenderat att myndigheterna bör välja en administrativt enkel metod för kostnadsfördelning jämfört att använda mer avancerad fördelningsmetod om den slutliga effekten av fördelningen är liten.<sup>10</sup> Men det som avgör valet av lämplig metod är förstås myndighetens behov och krav på uppföljning av verksamheten om skillnaden mot att använda mer avancerade fördelningsmetoder kan betraktas som försumbar.

Notera att förenklingar har gjorts i beskrivningarna för att underlätta förståelsen för er som läsare. Grunderna i respektive modell har dock beskrivits så korrekt som möjligt.

### 5.1 Fallstudie 1 – Myndigheten använder standardpris för att fördela gemensamma kostnader

Myndigheten i denna fallstudie bedriver verksamhet i hela landet och har därför delat in organisationen i nationell, regional och lokal nivå. Myndigheten har ett förvaltningsanslag och flera sakanslag samt en omfattande avgiftsfinansierad verksamhet med full kostnadstäckning som ekonomiskt mål.

Myndigheten har sedan länge haft både anslagsfinansierade och avgiftsfinansierade verksamheter och de har idag en väl inarbetad kostnadsfördelningsmodell där de fastställda standardpriserna är stabila såväl under året som över åren. Myndigheten har en hög andel uppdragsverksamhet som är konkurrensutsatt och har därför

<sup>10</sup> Ekonomistyrningsverket (2001:11). Sätt rätt pris! En handledning i prissättning och kalkylering för statliga myndigheter. Stockholm: Elanders Gotab AB, s. 27

ett behov av att särskilt följa upp uppdragsverksamheten mer noggrant i redovisningen varje månad.

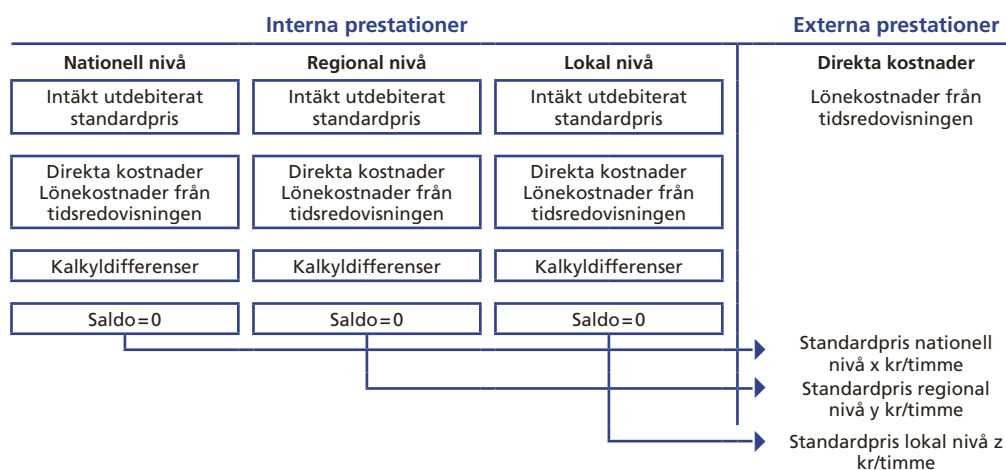
Myndigheten hanterar därför kalkyldifferenserna varje månad för att det ger ett mer rättvisande anslagsutfall varje månad liksom en rättvisande ekonomisk ställning för uppdragsverksamheten.

Myndigheten använder tidredovisning som grund för att fördela ut lönekostnader och gemensamma kostnader. På det sättet kan man fakturera sina kunder ”rätt” pris. Myndigheten menar att tidredovisning krävs för att kunna fördela gemensamma kostnader på ett rimligt och försvarbart sätt.

Det centrala redovisningsobjektet (och tidredovisningsbegreppet) hos myndigheten är prestation. De externa prestationerna är kopplade till en specifik finansiär<sup>11</sup> i myndighetens redovisningsplan. Rent praktiskt fångas finansieringsinformationen i ett eget konteringsfält som de kallar finansiär. Finansiärskoden fylls i automatisk av systemet utifrån vilken prestation som registrerats i bokföringen. Detta innebär att myndigheten lätt kan få fram vilka kostnader som ska avräknas respektive anslagspost via konteringsfältet finansiär. Flerfinansierade prestationer hanteras på ett annat sätt hos myndigheten, men detta beskrivs inte i denna fallstudie.

Huvudtanken hos myndigheten är att tid och kostnader som direkt kan hänföras till en specifik prestation ska redovisas på den prestationen. Den tid och de kostnader som inte kan föras till en extern prestation bokförs på interna prestationer på nationell, regional eller lokal nivå. För att finansiera dessa kostnader fastställer myndigheten ett standardpris per timme som debiteras de externa prestationer som de anställda rapporterar tid på, se figur 4.

**Figur 4 Schematisk bild över myndighetens standardpriser**



Standardpriset är beroende av var i organisationen personen arbetar. Alla har samma standardpris för den nationella nivån medan standardpriset för att täcka kostnaderna på den regionala och lokala nivån är beroende av vilken region och

<sup>11</sup> Med finansiär menas i detta avseende något av anslagen eller den avgiftsfinansierade verksamheten.

vilket lokalkontor som den anställde är knuten till. Standardprisernas variation beror på att varje verksamhetsområde hos myndigheten ska bära sina egna kostnader i samband med att personal lånas mellan olika lokal- och regionalkontor men också för att det ska skapas ett effektivitetstryck på regionerna och lokalkontoren när deras respektive standardpris synliggörs.

En persons schablonlönekostnad per timme bygger på personens faktiska lön. Som framgår av figurens högra kolumn fördelas kostnader bokförda på interna prestationer ut på externa prestationer med hjälp av standardpriser för vardera nationell, regional och lokal nivå. Standardpriserna ska täcka de gemensamma kostnaderna på dessa nivåer.

### Myndighetens användning av kontoklass 9

Myndigheten använder sig av 9-konton när den fördelar ut sina standardpriser. I tabell 8 redovisas de konton som används och hur dessa är kopplade till S-koder.

**Tabell 8 Myndighetens 9-konton och deras koppling till S-koder**

Konto	Benämning	S-kod	Kommentar
9400	Fördelade löner	S4111	Utfallet från detta konto kommer från tidsredovisningen. Bokföringen görs i debet.
9401	Fördelade sociala avgifter	S4121	I slutet på varje månad körs en automatkontering som flyttar viss del av utfallet på konto 9400 till kontona 9401–9404. Detta för att utfallet på S-kodsnivå ska bli rättvisande.*
9402	Fördelad avtalsförsäkring	S4122	
9403	Fördelad IÅPEN och KÅPAN	S4131	
9404	Fördelad särskild löneskatt	S4132	
9940	Motkonto Fördelade löner	S4111	Motkonto till konto 9400. Bokföring görs i kredit.
9941	Motkonto Fördelade sociala avgifter	S4121	I slutet på varje månad körs en automatkontering som flyttar viss del av utfallet på konto 9940 till kontona 9941–9944. Detta för att utfallet på S-kodsnivå ska bli rättvisande.*
9942	Motkonto Fördelad avtalsförsäkring	S4122	
9943	Motkonto Fördelad IÅPEN och KÅPAN	S4131	
9944	Motkonto Fördelad särskild löneskatt	S4132	
9061	Fördelning lokalt LS	S5368	Utfallet på dessa konton bygger på tidrapporterade timmar och det standardpris som fastställts för respektive timme som rapporterats. Bokföring görs i debet.
9062	Fördelning regionalt LS	S5368	
9063	Fördelning nationellt LS	S5368	
9961	Motkonto Fördelning lokalt LS	S5368	Dessa konton är motkonton till kontona 9301–9312. Bokföring görs i kredit.
9962	Motkonto Fördelning regionalt LS	S5368	
9963	Motkonto Fördelning nationellt LS	S5368	

*\*Omflyttningen görs bara på övergripande nivå så att utfallet per finansiär ska bli rättvisande. När en prestation följs upp i verksamheten syns inte omflyttningen utan utfall finns bara på konto 9400.*

### Kalkyldifferenser

Utfallet på kontona 9400 och 9061–63 redovisas på externa prestationer. Motkonteringen görs på kontona 9940 och 9961–63 men på de interna prestationerna där också de faktiska kostnaderna bokförs. Av tabellen nedan kan man se att saldot på kontona 9400 och 9940 är noll och på den interna prestationen (90) finns ett saldo som visar kalkyldifferensen (rad 2 och 3 tillsammans). I tabellen är kalkyldifferensen angiven till Y kr.

**Tabell 9 Exempel på hur den faktiska bokföringen av löner görs hos myndigheten**

Konto	Prestation	Belopp	Kommentar
9400	10 Extern prestation	X kronor (debet)	Antal timmar × standardpriset per timme
9940	90 Intern prestation för lön	X kronor (kredit)	Motkontering till rad 1
4011	90 intern prestation för lön	X+Y kr (debet)	Faktiskt utbetalad lön

Med denna hantering kommer således de interna prestationerna att visa differensen mellan faktisk utbetalad lön och fördelad lön enligt tidredovisningen och mellan faktiska kostnader för ledning och stöd och utfördelade kostnader för ledning och stöd med hjälp av tidredovisningen.

Månadsvis i samband med att perioden stängs analyserar myndigheten kalkyldifferenserna och fördelar dessa per finansiär i förhållande till finansiärens andel av totalt rapporterade timmar på externa prestationer i tidredovisningen. Konteringen vänds sedan tillbaka i efterföljande period. Genom detta förfaringsätt kommer kalkyldifferenserna löpande att påverka redovisningen mot anslag och ge ett för perioden rättvisande anslagsutfall. Vid halv- och helår görs en komplett korrigerings av kalkyldifferenserna. Då fördelas de till respektive prestation och justeras också så att utfallet per S-kod stämmer överens med utfallet enligt externredovisningens konton. Löpande under året när myndigheten analyserar sina kalkyldifferenser händer det dessutom att standardpriserna justeras för att minimera storleken på kalkyldifferenserna som ska fördelas i slutet av året.

### Den realekonomiska fördelningen av anslag

Per finansiär, i förhållande till finansiärens andel av totalt rapporterade timmar, flyttar myndigheten saldot på konto 9400 *Fördelad lön* till kontona 9401–04, som har en annan S-kodsstyrning.

Kostnaderna för ledning och stöd på nationell, regional och lokal nivå fördelas, enligt tabell 8, till de externa prestationerna på S-kod 5368, med hjälp av tidredovisningen. Varje månad görs sedan en fördelning per finansiär av utfallet och uppkommen kalkyldifferens på S-kod 5368 till myndighetens 14 vanligaste S-koder.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Utfallet på S5368 fördelas till S4111, S4121-22, S4131-33, S4141, S4181, S5011, S5341, S5355, S5362, S5368 och S6911.

## 5.2 Fallstudie 2 – Myndigheten använder procentpåslag för att fördela gemensamma kostnader

Myndigheten i denna fallstudie är en länsstyrelse. Verksamheten är finansierad med flera anslagsposter och med avgifter och bidrag.

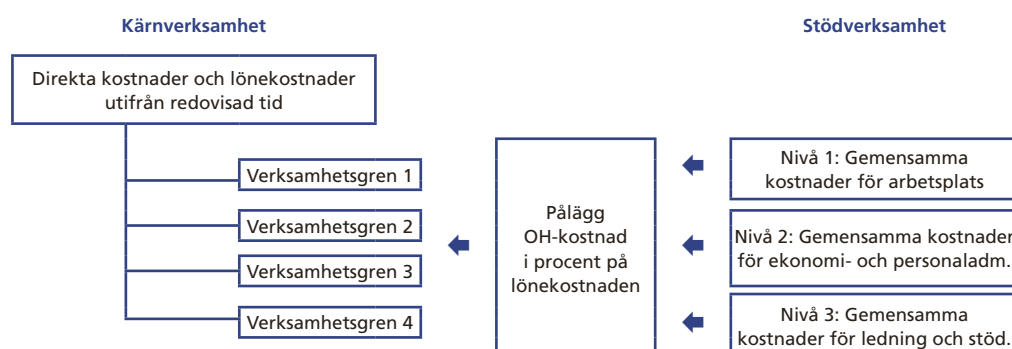
Länsstyrelsen har ordnat sin redovisning så att alla kalkyldifferenser finansieras av deras förvaltningsanslag. Är differenserna stora fördelas de efter rätt finansiär varje kvartal. Att man kan ha denna hantering beror också på att myndighetens förvaltningsanslag är det anslag som huvudsakligen ska finansiera kalkyldifferenserna och att man har bedömt att differenserna normalt inte är väsentliga. Underlaget för den realekonomiska fördelningen av anslaget justerar myndigheten i det lokala redovisningssystemet. I fallstudie 1 ansåg myndigheten att anslaget inte löpande skulle finansiera kalkyldifferenserna. Bland annat därför hade den myndigheten valt att lösa upp kalkyldifferenserna detaljerat varje månad.

Myndigheten har en utvecklad metod att fördela ut de gemensamma kostnaderna.

Oftast är det antal timmar en person arbetar som påverkar storleken på de gemensamma kostnaderna, inte personens personalkostnad.

Länsstyrelsen har delat in verksamheten i en kärn- och en stödverksamhet. Kärnverksamheten är i sin tur indelad i verksamhetsgrenar och till respektive verksamhetsgren är externa prestationer kopplade. Alla kostnader ska i möjligaste mån konteras direkt på prestationerna om det går att härleda kostnaden dit. Om kostnaden inte på ett entydigt sätt går att koppla till den externa prestationen bokförs kostnaden på en intern prestation som i steg två fördelas vidare till de externa prestationerna. Denna fördelning beskrivs längre fram i texten. Stödverksamhetens gemensamma kostnader består av tre nivåer. Nivå 1 är gemensamma kostnader för arbetsplatsen och kontorsstöd som exempelvis respektive persons IT-arbetsplats. Nivå 2 är gemensamma kostnader för bland annat ekonomi- och personaladministration och slutligen nivå 3 som innefattar kostnader för ledning och övrigt stöd. Se figur 5.

**Figur 5 Schematisk bild över myndighetens fördelning av kostnader för länsstyrelsen**



Hur fördelar länsstyrelsen ut de interna kostnaderna till de externa prestationerna? Länsstyrelsen har olika hantering beroende på hur prestationerna är finansierade. Om prestationerna har annan finansiering än anslag fördelas de gemensamma kostnaderna på respektive nivå till dessa prestationer med ett procentpåslag utifrån bokförda personalkostnader, se tabell 10. För de prestationer som finansieras med anslag görs ingen löpande debitering av de gemensamma kostnaderna. För dessa prestationer görs istället i årsbokslutet en restlös fördelning av de kvarvarande gemensamma kostnaderna (de kostnader som inte fördelats med procentpåslag) i proportion till nedlagda timmar. Fördelningen av dessa kostnader görs inte på prestationer utan bara på den verksamhetsgren dit prestationerna är kopplade.

**Tabell 10 Beräkning av OH-pålägg**

Kostnader nivå 1/kärnverksamhetens personalkostnader	X %
Kostnader nivå 2/kärnverksamhetens personalkostnader	Y %
Kostnader nivå 3/kärnverksamhetens personalkostnader	Z %
<b>Totalt</b>	<b>X + Y + Z %</b>

För att en rättvisande personalkostnad ska bokföras på de interna och externa prestationerna använder länsstyrelsen ett tidredovisningssystem, där den anställda löpande redovisar sin arbetade tid på aktuell prestation, som då kommer att debiteras ett standardpris. I detta fall en kostnad per timme som bygger på den anställdes faktiska lön. Utifrån den debiterade lönekostnaden läggs ett procentpåslag på som ska täcka länsstyrelsens kostnader i stödverksamheten, nivå 1, 2 och 3. Fördelningen av dessa kostnader görs genom triggrar på de prestationer som ska belastas med gemensamma kostnader. Triggrarna körs i slutet av varje månad. Alla prestationer belastas inte med samma procentpålägg av olika skäl men vi bortser från den hanteringen i den fortsatta beskrivningen.

Information om hur en viss prestation ska finansieras, det vill säga av specifikt anslag eller avgifter eller bidrag fås från ett konteringsfält som benämns finansiär. Fältet fylls i automatiskt av systemet genom att det i systemet finns en koppling mellan prestation och finansiär.

#### *Myndighetens användning av kontoklass 9*

Myndigheten använder sig av 9-konton vid fördelningen av både de gemensamma kostnaderna och lönekostnaderna. De fördelas med utgångspunkt från myndighetens tidredovisning/lönekostnader.



**Tabell 11 Myndighetens 9-konton och deras koppling till S-koder**

Konto	Benämning	S-kod	Kommentar
9410	Fördelad lönekostnad genom tid	S4111	
9941	Avstämningskonto lön	S4111	
9610	OH Löner	S4111	Bokföringen på 96 kontona görs både i debet och kredit. Inget avstämningskonto används således.
9611	OH Lokaler m. m.	S5011	
9613	OH Data m. m.	S5351	
9613	OH Övriga driftskostnader	S5368	

### Kalkyldifferenser

Kalkyldifferenserna uppstår mellan fördelad lönekostnad enligt tidredovisningen och verklig lönekostnad och mellan fördelat pålägg för gemensamma kostnader och verkliga gemensamma kostnader. Länsstyrelsen har riggat sin redovisning så att kalkyldifferenserna löpande under året finansieras via huvudförvaltningsanslaget. Det innebär att kalkyldifferenserna ingår i de kostnader som löpande redovisas mot anslag. Upplösning av kalkyldifferenserna görs enbart i samband med årsredovisning, men det händer också att myndigheten under året korregerar standardpriserna för löner för att minimera de kalkyldifferenser som ska fördelas i slutet av året. Fördelningen av differenserna görs till verksamhetsgrenarna i proportion till hur personalen har tidredovisat på verksamhetsgrenarnas prestationer.

Uppstår stora kalkyldifferenser är rutinen att kvartalsvis göra en preliminär justering av differensen innan rapportering till Hermes görs. Detta för att man vill åstadkomma en rimlig fördelning mellan anslag och övrig finansiering. Justeringen vänds direkt i perioden efter.

### Myndighetens realekonomiska fördelning av anslag

Länsstyrelsen vill undvika att göra manuella korrigeringar i Hermes när realekonomisk fördelning av anslaget rapporteras. I likhet med myndigheten i fallstudie 1 görs därför en fördelning av utdebiterad lönekostnad på flera S-koder direkt i det lokala redovisningssystemet innan rapporteringen till Hermes görs. Fördelningen innebär att kostnaderna på konto 9410 fördelas per finansiär utifrån tidredovisningen på 13 olika konton<sup>13</sup> i proportion till utfallet på dessa konton. Då bokföringen bara görs per finansiär och inte prestation, kommer ansvariga för specifika prestationer, när de följer upp sina prestationer inte att se denna bokning. Något som underlättar uppföljningen för prestationsansvariga som bara behöver följa prestationens lönekostnader och inte utfallet på de 13 olika S-koderna som fördelningen görs på.

Samma noggrannhet i uppdelningen av lönekostnaderna görs inte för de gemensamma kostnaderna. Länsstyrelsen löser inte upp saldot för de gemensamma



Det innebär att kalkyldifferenserna ingår i de kostnader som löpande redovisas mot anslag.

<sup>13</sup> Utfallet på 9410 fördelas till S4011, S4081, S4091, S4511, S4531, S4561-62, S4611, S4631, S4641, S4649, S4661 och S4831.

kostnaderna i samband med den realekonomiska fördelningen av anslag, mer än vad som redan gjorts i och med att fyra olika 9-konton används vid utfördelningen av de gemensamma kostnaderna. Utfallet fördelar sig på S-koderna S4111 (löner), S5011 (lokaler), S5351 (korttidsinvesteringar) och S5368 (övriga tjänster).

### 5.3 Fallstudie 3 – Myndigheten rapporterar justeringen av realekonomisk fördelning av anslag manuellt

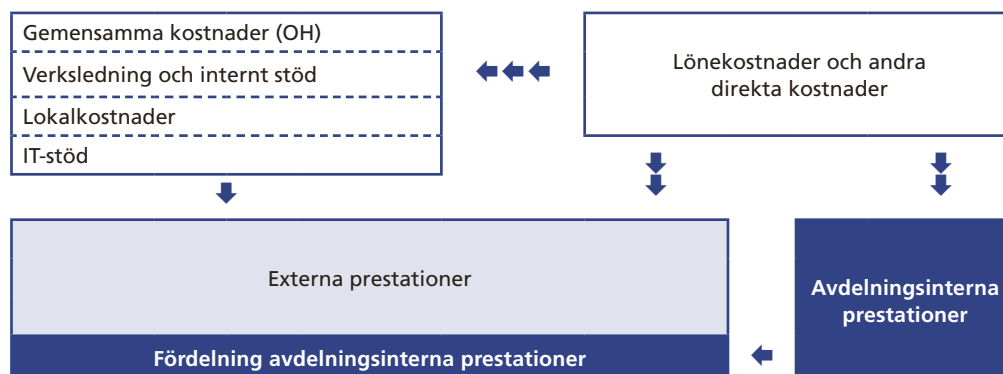
Myndigheten har en verksamhet som är finansierad med flera anslagsposter och med avgifter och i mindre del med bidrag.

Myndigheten har delat in sin verksamhet i avdelningar och inom varje avdelning finns avdelningsspecifika prestationer, som är kopplade till finansiärer. När prestation anges i ett konteringsfält i myndighetens redovisningssystem kompletteras myndighetens konteringsfält för finansiär, finansiärsfältet, automatiskt i Agresso. Finansiärsfältet är sedan underlag för redovisning mot anslag, vilken görs med en transaktionsvis automatkontering.

För att fördela ut lönekostnader och gemensamma kostnader använder myndigheten veckovis tidredovisning på prestationer, interna som externa. Timkostnaden för att täcka en persons lönekostnad är individuellt beräknad. Den beräknas på varje individs aktuella månadslön och till detta belopp läggs en schablon för semestertillägg, lagstadgade arbetsgivaravgifter och avtalsförsäkringar. Att använda sig av individuellt beräknade timkostnader ger normalt mindre kalkyldifferenser att hantera, något som också myndigheten bekräftar.

Tid och kostnader som direkt kan hänföras till en specifik prestation ska redovisas på denna. Den tid och de kostnader som inte kan hänföras till en extern prestation redovisas på interna prestationer. I internredovisningen använder myndigheten standardpris per timme för att fördela ut gemensamma kostnader till de externa prestationerna. Detta görs utifrån rapporterade timmar i myndighetens tidredovisning.

Figur 6 Myndighetens kostnader och fördelningar



Myndigheten delar in de gemensamma kostnaderna i tre kategorier; verksledning och internt stöd, lokaler och IT. I *Verksledning och internt stöd* ingår huvudsakligen kostnader för verksledningen, ekonomifunktionen, personalfunktionen. I *lokaler* ingår lokalhyra inklusive värme, städning och bevakning. Internt *IT-stöd* är kostnader för bland annat datorer, helpdesk och telefoni.

Kostnader som är bokförda på interna prestationer fördelas till externa prestationer proportionellt efter rapporterad tid i de externa prestationerna. Varje avdelningschef fördelar i budgeten avdelningens totala timmar på externa respektive interna prestationer. Ju större andel budgeterade timmar och direkta kostnader som finns på interna prestationer desto högre kommer pålägget i kronor att vara på de externa prestationerna. Se figur 6 ovan.

### Myndighetens användning av kontoklass 9

Myndigheten använder sig av 9-kontona i tabell 12 för fördelning av standardpriser och timkostnader.

**Tabell 12 Myndighetens 9-konton och deras koppling till S-koder**

Konto*	Benämning	S-kod	Kommentar
9601	Overheadkostnad, tidredovisning	S8888	Utdelning av lednings-, avdelnings-, lokal- och IT-påslag. Myndigheten använder ett konto för utfördelningen men olika prestationer för de olika påslagen för att därigenom lättare kunna följa om kalkyldifferenser för olika påslag uppkommer.
9401	Personalkostnader, tidredovisning	S8888	Utfördelning av lön och lönekostnadspåslag enligt tidredovisningen
9906	Motkonto, overheadkostnad, tidredovisning	S8888	Motkonto till konto 9061
9941	Motkonto utfördelade p-kostnader	S8888	Motkonto till konto 9401

*\*Myndigheten har flera 9-konton men för att fördela ut standardpriser används bara de fyra ovan. Myndigheten har inga 9-konton för att fördela ut overheadkostnaden till 9-konton kopplade till olika S-koder.*

Samtliga konton i kontoklass 9 är kopplade till S-kod S8888. Uppgifter till S-kodsrapporteringen hämtas från utfallet på konton i kontoklass 1–8. Hur myndigheten löser upp S-kod S8888 för olika finansärer för att den realekonomiska fördelningen av anslag ska bli rättvisande beskrivs i det följande.

### Kalkyldifferenser

Myndighetens redovisning är ordnad så att kalkyldifferensen mellan fördelad lön och verklig lön automatiskt hamnar på den finansiering som är vanligast för den specifika avdelning där personen har sin hemvist. Små differenser justeras inte löpande, däremot kan standardpriset justeras om kalkyldifferenserna

blir betydande under året. I samband med årsbokslutet löser myndigheten upp kalkyldifferenserna så att rätt avdelning och finansiär står för sin del av differensen. Justeringen av differensen görs utifrån andel rapporterade timmar i tidredovisningen på olika avdelningar och finansiärer.

#### *Myndighetens realekonomiska fördelning av anslaget*

Samtliga konton i kontoklass 9 är kopplade till en och samma S-kod. Vid den realekonomiska fördelningen som görs varje kvartal, tar myndigheten fram en intern rapport som visar utfallet på konton i kontoklass 9 uppdelat per anslag som myndigheten disponerar. Utifrån den rapporten och Hermesrapporten *Anslag-S-kod* där proportionen mellan personalkostnader, lokalkostnader och övriga tjänster kan beräknas, fördelas sedan utfallet manuellt på dessa S-koder per anslag i Hermes.<sup>14</sup>

Till skillnad mot de två övriga myndigheterna i fallstudierna som bokför den realekonomiska fördelningen i det lokala redovisningssystemet görs justeringen manuellt i Hermes. Myndigheten rapporterar löpande in ett utfall av realekonomisk fördelning per anslag till statsredovisningen. Detta utfall måste justeras. Justeringen av saldot på konto 9601 och 9401 (se tabell 12 ovan) görs per anslag mot fyra olika S-koder som bedömts vara de väsentligaste kostnadsposterna. Justeringarna fördelas på S-koderna S4111 (löner), S4121 (lagstadgade arbetsgi-  
varavgifter), S5011 (lokaler) samt S-koden S5368 (Övriga tjänster).

14 På sidan Anslagsfördelning Justering per anslag

## Referenser och lästips

### ESV:s publikationer

ESV 2006:4, Redovisningsplan i praktiken

ESV 2006:28, Flerfinansierad verksamhet

ESV 2001:11, Sätt rätt pris!

### Lagar och förordningar

Anslagsförordning (2011:223)

Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring



## Bilaga 1

### Beskrivning av hur standardpriset för en funktion kan bokföras och fördelas realekonomiskt

Förutsättningar i detta exempel:

- Myndigheten finansieras med två anslag och med avgifter. Bokföring görs på specifika prestationer men av förenklingsskäl visas i exemplet prestationerna inom en specifik finansiering. I exemplet redovisas kontona i kontoklass 9 samt de externa konton som används. Konteringarna består således också av koder för prestationer och finansärer (anslag 1, anslag 2 och avgifter) som framgår av rubrikerna i exemplet.
- Myndigheten har ett standardpris för lokaler, ett för administration och ett för personal. I verkligheten kan myndigheten ha ytterligare standardpriser, som för en avdelnings administration eller annan organisationsnivå. Det är också vanligt att lokalkostnaden fördelas ut efter faktiskt förbrukning, i dessa fall används inget standardpris för lokaler.
- Kostnaderna avser ett årsutfall.
- Av förenklingsskäl visas ingen bokföring på balanskonton.
- Myndigheten har budgeterat 5 535 tkr för ledning (gemensam administration). Fördelningsbasen är beräknad till 41 000 timmar vilket gör ett standardpris på 135 kronor per timme [ $5\,535\,000/41\,000 = 135$ ].
- Ett standardpris för lön har fastställts till 487,5 kr per timme och för lokaler till 80 kronor per timme. Fördelningsbasen beräknas till 50 000 timmar och lokalhyran till 4 miljoner kronor [ $4\,000\,000/50\,000 = 80$ ].

#### Förklaring till bokföringstransaktionerna

1. Kostnad för Löner ( $487,5 \times 8\,000$ ) = 3 900 tkr för standardpris administration  
 Kostnad för Löner ( $487,5 \times 10\,000$ ) = 4 875 tkr för anslag 1  
 Kostnad för Löner ( $487,5 \times 22\,000$ ) = 10 725 tkr för anslag 2  
 Kostnad för Löner ( $487,5 \times 12\,000$ ) = 5 850 tkr för avgifter  
 Intern intäkt för Standardpris löner bokförs med 25 350 tkr på konto 9941
2. Kostnad för Hyra ( $80 \times 8\,000$ ) = 640 tkr bokförs för standardpris administration  
 Kostnad för Hyra ( $80 \times 10\,000$ ) = 800 tkr bokförs för anslag 1  
 Kostnad för Hyra ( $80 \times 22\,000$ ) = 1 760 tkr bokförs för anslag 2  
 Kostnad för Hyra ( $80 \times 12\,000$ ) = 960 tkr bokförs för avgifter  
 Intern intäkt för Standardpris lokaler bokförs med 4 160 tkr på konto 9951

forts. nästa sida ►

*forts. Förklaring till bokföringstransaktionerna*

3. Övriga externa kostnader enligt nedan bokförs:  
1 300 tkr för standardpris administration, 1 700 tkr för anslag 1,  
3 100 tkr för anslag 2 och 2 300 tkr för avgifter. Motkonto är ett balansräkningskonto (visas inte här).
4. Kostnad för Administration ( $135 \times 10\,000$ ) = 1 350 tkr bokförs för anslag 1,  
Kostnad för Administration ( $135 \times 22\,000$ ) = 2 970 tkr bokförs för anslag 2 och  
Kostnad för Administration ( $135 \times 12\,000$ ) = 1 620 tkr bokförs för avgifter.  
Intern intäkt för Standardpris administration (konto 9311) bokförs med 6 940 tkr på konto 9311
5. Bokföring av externa lokal och lönekostnader på 4 000 tkr respektive 27 000 tkr. Motkontering är ett konto i balansräkningen (visas inte här).

**Justering av kalkyldifferenserna**

6. **Steg 1** – Justera standardpris löner efter finansiering (och på enskilda prestationer om så önskas). Differensen är 1 650 tkr [ $317+698+381+254=1\,650$  tkr] som ska fördelas på 52 000 timmar = 31,7 kr/timme.<sup>15</sup>
7. **Steg 2** – Justera standardpris för lokaler efter finansiering (och på enskilda prestationer om så önskas). Differensen är 160 tkr [ $37+67+31+24=160$  tkr] för mycket debiterat som ska fördelas på 52 000 timmar = 3,1 kr/timme.<sup>16</sup>
8. **Steg 3** – Justera standardpris för administration efter finansiering (och på enskilda prestationer om så önskas). Differensen är 870 tkr [ $198+435+237=870$ ] för mycket debiterat som ska fördelas på 44 000 timmar = 19,8 kr/timme. Differensen återförs enligt tidigare debitering, se punkt 4 ovan, därför bara 44 000 timmar.<sup>17</sup>

Nu är alla kalkyldifferenser hanterade. Som framgår av uppställningen så är resultatet för samtliga tre standardpris noll. I den realekonomiska fördelningen av anslag återstår dock att fördela konto 9011 till rätt grupp av Skoder. Alla kostnader och standardpris följer kontoplanen förutom konto 9011. Denna post måste manuellt justeras i Hermes i samband med den realekonomiska fördelningen av anslag. Detta innebär att för Saldot för konto 9011 för respektive finansiering ska fördelas enligt följande fördelning Lön 69%, Hyra 10% och Övrig drift 21%

<sup>15</sup> Som framgår av punkt 1 så är antalet timmar som differensen ska fördelas på 52 000. Differensen är skillnaden mellan utfördelad lön enligt standardpris och faktiska kostnader, se punkt 1 och 5.

<sup>16</sup> Som framgår av punkt 2 så är antalet timmar som differensen ska fördelas på 52 000. Differensen är skillnaden mellan utfördelad hyra enligt standardpris och faktiska kostnader, se punkt 2 och 5.

<sup>17</sup> Som framgår av punkt 4 så är antalet timmar som differensen ska fördelas på 44 000. Differensen är skillnaden mellan utfördelad administrationskostnad enligt standardpris och faktiska kostnader, se punkt 2 och 5.



## Bokföringsexempel standardpriser och kalkyldifferenser

Prestationer finansierade med anslag 1	Prestationer finansierade med anslag 2	Prestationer finansierade med avgifter
Lön konto 9401	Lön konto 9401	Lön konto 9401
4875 (1)	10 725 (1)	5 850 (1)
317 (6)	698 (6)	381 (6)
Hyra konto 9501	Hyra konto 9501	Hyra konto 9501
800 (2) 31 (7)	1 760 (2) 67 (7)	960 (2) 37 (7)
Övriga driftskostnader externa konton	Övriga driftskostnader externa konton	Övriga driftskostnader externa konton
1 700 (3)	3 100 (3)	2 300 (3)
Administration konto 9011	Administration konto 9011	Administration konto 9011
1 350 (4) 198 (8)	2 970 (4) 435 (8)	1 620 (4) 237 (8)

Standardpris administration	Standardpris löner	Standardpris lokaler
Lön konto 9401	Löner externa konton	Lokalkostnader externa konton
3 900 (1)	27 000 (5)	160 (7) 4 160 (2)
254 (6)		
Hyra konto 9501	Avstämning löner konto 9941	Avstämning lokal konto 9951
640 (2) 24 (7)	25 350 (1)	37 (7) 4 160 (2)
	317 (6)	67 (7)
	698 (6)	31 (7)
Övriga driftskostnader externa konton	381 (6)	24 (7)
1 300 (3)	254 (6)	
Intern intäkt konto 9311	Allt utfördelat, resultatet = 0 27 000 – 25 350 – 1 650 = 0	Allt utfördelat, resultatet = 0 27 000 – 25 350 – 1 650 = 0
198 (8) 6940 (4)		
435 (8)		
237 (8)		
Allt utfördelat, resultatet = 0 3 900+254+640–24+1 300+870–6 940=0		

## Färgkodning

<span style="background-color: #d3d3d3; border: 1px solid black; display: inline-block; width: 10px; height: 10px;"></span>	Kalkyldifferens administration
<span style="background-color: #a9a9a9; border: 1px solid black; display: inline-block; width: 10px; height: 10px;"></span>	Kalkyldifferens löner
<span style="background-color: #4682b4; border: 1px solid black; display: inline-block; width: 10px; height: 10px;"></span>	Kalkyldifferens lokaler

## Fördelning administration

	Summa	Andel
Lön	3 900+254=	4 154 68%
Hyra	640–24=	616 10%
Övrig drift		1 300 21%
Totalt		6 070

**Koppling S-koder**

Konto	S-kod	Kommentar
9401	S4111	Saldot på 9401 och 9941 är noll, ingen påverkan externt, men för den realekonomiska fördelningen per anslag blir det mot rätt grupp av kostnader i nationalräkenskaperna.
9941	S4111	
9501	S5011	Saldot på 9501 och 9951 är noll, ingen påverkan på externredovisningen, men för den realekonomiska fördelningen per anslag blir det mot rätt grupp av kostnader i nationalräkenskaperna.
9951	S5011	
9011	S8888	Saldot på S8888 ska fördelas efter den kostnadsfördelning som standardpris administration har. I vårt exempel Lön 69% (S4111), Hyra 10% (S5011) och Övriga driftskostnader 21% (S5368). Se beräkning i tabellen Fördelning administration på föregående sida.

## Bilaga 2

### Kostnadsgrupper och S-koder

Tabell 13 visar kostnadsgrupper som används i handledningen. Se exempelvis tabell 5 i avsnitt 4.3. Tabellen visar de S-koder som kostnadsgrupperna kan bestå av.

**Tabell 13 Kostnadsgrupper och deras koppling till specifika S-koder**

Kostnadsgrupper	Intervall av S-koder
Lönekostnader	S4111–19, S4123 och S4999
Lagstadgade arbetsgivaravgifter	S4121, S4124, S4126–28
Pensionskostnader	S4122, S4125 och S4129–39
Kursavgifter etc.	S4141–49, S4241–49, S5363 och S5413
Sjuk- och hälsovård	S4151
Lokalkostnader	S5011–S5029, S5099, S5386 och S3121–29
Övriga lokalkostnader	S5051–79
Reparation av byggnader och maskiner	S5081–89 och S55301–09
Resor	S5341–49
Övriga inventarier	S5351
Pappersvaror m. m.	S5353–54 och S5401
Övrigt	S4181–89, S4281–89, S5311–39, S5355–61, S5371–72, S5408–11, S5899–S5999 och 6911.
Datatjänster	S5362 och S5412
Post och tele	S5364–65
Maskinhyror	S5366
Transporter	S5367
Övriga tjänster	S5368–69 och S5418–19



## Ordlista

### Fördefinierade bokföringsrapporter

Se avsnitt 2.2

### Fördelningsbas

Fördelningsbas är den fördelningsgrund som myndigheten använder för att fördela ut gemensamma kostnader. Fördelningsbasen kan vara antal rapporterade timmar, bokförda personalkostnader, direkta kostnader eller en kombination av bokförda personal- och direkta kostnader.

### Fördelningsnyckel

Se fördelningsbas.

### Indirekta kostnader

Kostnader som är gemensamma för flera prestationer och som inte kan hänföras direkt till en viss prestation.

### Kalkyldifferenser

Det finns alltid en differens mellan å ena sidan de uppskattade gemensamma kostnaderna och det verkliga utfallet och å andra sidan det uppskattade och det verkliga antalet nedlagda timmar (om timmar används som fördelningsbas). Båda dessa differenser har vi i denna handledning valt att benämna kalkyldifferens.

### Kontoklass 9

Se avsnitt 4.1

### Konteringsfält

Kontoplanens olika fält exklusive kontofältet.

### Objektplan

Den del av myndighetens redovisningsplan som beskriver myndighetens verksamhet i en organisatorisk eller funktionell struktur.

### Prestation

Med prestationer avses antingen de tjänster och produkter som lämnar myndigheten, slutprestationer, eller det arbete som utförs inom myndigheten, delprestationer. I denna handledning görs likhetstecken mellan slutprestationer och externa prestationer samt delprestationer och interna prestationer.

### Redovisning mot anslag

Statlig myndighets bokföring på balanskonto för anslag vid förbrukning av anslagsmedel.

### Realekonomisk fördelning

Realekonomisk fördelning innebär att utgifterna delas in i konsumtion, investeringar, räntor och transfereringar. De angivna kategorierna kan underindelas, exempelvis omfattar konsumtion bl. a. löner, hyror och omkostnader.

### Restlös fördelning

Att ett belopp, normalt en kostnad, fördelas ut i sin helhet.

### Standardpris

Standardpris är internt beräknade kostnader per timme eller annan fördelningsgrund.

### Statens finansiella sparande

Skillnaden mellan statens totala inkomster och totala utgifter enligt nationalräkenskapernas regelverk och avgränsningar.

## ESV:s publikationer 2011

- 2011:1 ESV:s årliga rapport om Ekonomiadministrativa värden avseende 2010
- 2011:2 Systematiserat sunt förnuft – En idéskrift om intern styrning och kontroll
- 2011:3 Metodstöd för enhetlig bedömning av stödverksamheten
- 2011:4 Försvarets materielverk – Försvarmakten
- 2011:5 Statens budget och de offentliga finanserna Mars 2011
- 2011:6 Vägledning för avgiftssamråd – enligt 7 § avgiftsförordningen (1992:191)
- 2011:7 ESV:s årsredovisning 2010
- 2011:8 Inkomstliggaren 2011
- 2011:9 ESV:s ordbok om ekonomisk styrning i staten
- 2011:10 Avrop från statliga ramavtal E-handelstjänst
- 2011:11 Samverkansuppdrag mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen 2010
- 2011:12 Underlag till årsredovisning för staten 2010
- 2011:13 Utfallet på statens budget 2010
- 2011:14 EA 2011 – Ekonomiadministrativa bestämmelser för statlig verksamhet
- 2011:15 Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2011 om den statliga internrevisionen
- 2011:16 Sidans arbete med intern styrning och kontroll
- 2011:17 Prognosutvärdering 2010
- 2011:18 Redovisning av EU-medel
- 2011:19 Redovisning mot anslag med hjälp av internredovisning
- 2011:20 Kontrollutvärdering inom välfärdssystemen – Årlig rapport 2011
- 2011:21 Tidsserier, statens budget m. m. 2010
- 2011:22 En ny finansieringsmodell för Statens institutionsstyrelse
- 2011:23 Transfereringar
- 2011:24 Ekonomisk planering och uppföljning på Försäkringskassan
- 2011:26 Utveckling av finansräkenskaper vid ESV
- 2011:27 Granskning av Utrikesdepartementets lokalkostnader i utlandet
- 2011:28 Dekomponering av prognosen för det finansiella sparandet
- 2011:29 Avgifter 2010
- 2011:30 Statens budget och de offentliga finanserna juni 2011
- 2011:31 Tidsserier för Årsredovisning för staten
- 2011:32 Baskontoplan för statliga myndigheter 2011
- 2011:33 Statens budget och de offentliga finanserna september 2011



**ESV ansvarar för en ändamålsenlig ekonomisk styrning av staten.**

- Vi utvecklar och förvaltar en effektiv ekonomisk styrning av statlig verksamhet.
- Vi tar fram bra besluts- och diskussionsunderlag för den ekonomiska politiken.
- Vi bidrar till en korrekt hantering av Sveriges EU-medel.

**ESV har bred och djup kompetens och arbetar i nära samverkan med Regeringskansliet och myndigheterna.**