



Handledning Transfereringar

Att redovisa lämnade bidrag

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. 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
Fax: 08-690 45 10

Datum: 2011-06-20

Dnr: 49-690/2011

ISBN: 978-91-7249-323-0

Copyright: ESV

Författare: Elin Bergman

Layout: Elisabeth Hermansson-Zamani

Omslag: Matton

Tryckeri: Elanders Sverige AB, Vällingby 2011

Förord

Den här handledningen om transfereringar har utarbetats inom avdelningen Statlig redovisning och finansiering vid Ekonomistyrningsverket (ESV). Den är en omarbetning av handledningen Transfereringar (ESV 1999:24). I huvudsak är regelverket (förförordningar, föreskrifter och allmänna råd) oförändrat. Några mindre regeländringar som påverkar transfereringsområdet har dock genomförts och handledningen har anpassats därefter. Vi har dessutom i högre grad utgått från de internationella rekommendationer som numera finns inom området.

Avsikten är att handledningen ska ge svar på frågor som myndigheterna har kring redovisning av transfereringar. Syftet är att upprätthålla en god redovisningssed inom området genom att sprida information om lämpliga redovisningsmetoder och att stödja myndigheterna vid exempelvis gränsdragningen mellan att redovisa en ekonomisk händelse som transferering eller driftkostnad.

I redovisningsexemplen används konton från ESV:s baskontoplan för statliga myndigheter. Baskontoplanen publiceras på ESV:s webbplats, www.esv.se, och uppdateras löpande. Kopplingen till de statliga inrapporteringskoderna (S-koderna) finns beskriven i baskontoplanen.

Principiella frågor som gäller handledningen kan ställas till avdelningen Statlig redovisning och finansiering vid ESV (tfn: 08-690 45 91 eller e-post: red@esv.se).

Innehåll

1	Inledning	7
2	Vad är en transferering?	9
2.1	Allmän definition	9
2.2	Definition i regelverk och rekommendationer	9
2.3	Definition i nationalräkenskapernas terminologi	12
3	Redovisning av transfereringar	15
3.1	Transfereringsavsnittet i resultaträkningen	15
3.2	Bidrag som finansieras från statens budget	17
3.3	Bidrag som finansieras av annan myndighet	18
3.4	Bidrag som finansieras med statliga avgifter eller via fonder	20
3.5	Bidrag som finansieras av utomstatliga organ	22
3.6	Blandfinansierade bidrag	23
3.7	Transfereringar genom förmedling av varor eller tjänster	24
3.8	Lager av varor för transferering	26
3.9	Återkrav och återbetalning av bidrag	27
3.10	Gränsdragning mot verksamhetskostnader	28
3.11	Erhållna bidrag och koncernavstämningar	28
4	Redovisning i balansräkningen med mera	29
4.1	Ska beslutade bidrag skuldbokföras?	29
4.2	Skillnaden mellan rekvisition och faktura	30
4.3	Periodavgränsningsposter	31
4.4	Förmedling av vara eller tjänst	33
4.5	Bidrag som lämnas i "förskott"	33
4.6	Lämna upplysning om beslutade, men ännu inte utbetalda bidrag	34
4.7	Bemyndiganden	34
5	Redovisning mot anslag	37
5.1	Kassamässig redovisning mot anslag är huvudregel	37
5.2	Redovisning mot anslag av inkomstskatt på lämnat bidrag	38
6	Utbetalningar i transfereringsverksamhet	39
6.1	De olika betalningsflödena	39
6.2	Tidpunkt för utbetalning	40
7	Särskilt om lämnade lån	41
7.1	Lån som är avsedda att återbetalas	41
7.2	Lån som inte är avsedda att återbetalas	41
7.3	Redovisning av lån	41
7.4	Redovisning mot anslag avseende lån	43
8	Moms	45
8.1	Särskilda regler om mervärdesskatt i staten	45
8.2	Kontantbidrag	46

8.3	Bidrag som lämnas för mottagares inköp av vara eller tjänst	46
8.4	Skattskyldighet för "bidrag"?	46
8.5	Transferering genom förmedling av köpta varor eller tjänster	47
9	Exempel på gränsdragningsfrågor	49
Referenser		59

1 Inledning

Transfereringar utgör en stor del av statens totala kostnader (ca 78 %)¹ och många myndigheter hanterar transfereringar även om omfattningen kan variera mycket mellan dem. En allmän förutsättning för handledningen är att myndigheterna har författningenligt stöd att bedriva transfereringsverksamhet och att utföra övriga åtgärder som beskrivs. De exempel som finns i handledningen är generella. Att till exempel avgöra om en kostnad är en transferering eller en driftkostnad är en bedömning som myndigheterna själva måste göra med utgångspunkt i de regler som finns och de principiella resonemang som förs i handledningen. Utgångspunkten i regelverket är i första hand de allmänna råden till 4 kap 1 § i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB).

Handledningen är utarbetad för att stödja myndigheter vid tolkning av de regler som finns för redovisning av transfereringar (som benämns lämnade bidrag i resultaträkningen). Det är ibland svårt att dra gränsen mellan vad som är en transferering och vad som är myndighetens driftkostnad, och ett syfte med den här handledningen är att stödja myndigheterna i denna gränsdragning genom att tydliggöra kriterierna som en transferering ska uppfylla. Handledningen är framför allt tänkt att användas av personal på statliga myndigheters ekonomiavdelningar som arbetar med redovisning av transfereringar.

Mottagna bidrag behandlas i stort sett inte alls i denna handledning. Dessa kan man i stället läsa mer om i handledningen Erhållna bidrag och donationer (ESV 2005:14). Lämnade bidrag som är finansierade från EU tas inte heller upp, utan dessa behandlas särskilt i handledningen Redovisning av EU-medel (ESV 2011:18). Endast frågor avseende den finansiella redovisningen behandlas i denna handledning, vilket betyder att eventuella frågor avseende resultatredovisningen inte berörs.

Handledningen är indelad i nio kapitel. I kapitel två definieras begreppet transferering, som framför allt utgår från den definition som används i internationella redovisningsrekommendationer men som även måste väga in de krav som ställs av nationalräkenskaperna. Kapitel tre beskriver med hjälp av olika bokförings-exempel hur transfereringar redovisas löpande. Där beskrivs också hur transfereringsavsnittet i resultaträkningen är uppbyggt. Ett resonemang om huruvida transfereringar ska skuldbokföras eller inte förs i kapitel fyra följt av hur periodiseringar i förekommande fall ska redovisas. I kapitel fem redogörs för hur redovisning mot anslag ska ske, framför allt utifrån huvudprincipen om kassamässighet. Kapitel sex beskriver principerna som gäller vid utbetalning av transfereringar medan vi i kapitel sju framför allt beskriver den typ av statliga lån där avsikten är

1 Årsredovisning för staten 2010, regeringens skrivelse 2010/11:101

att medlen inte ska betalas tillbaka. Moms är oftast inte aktuellt i samband med transfereringar men det finns ändå vissa fall där moms kan komma i fråga – läs mer om detta i kapitel åtta. I det avslutande kapitlet, kapitel nio, finns några mer djupgående exempel som belyser gränsdragningsproblem som kan uppstå när myndigheterna ska avgöra om en kostnad ska redovisas som en transferering eller som en driftkostnad.

2 Vad är en transferering?

Detta kapitel redogör för definitionen av transfereringar. Definitionen i regelverket, de allmänna råden till 4 kap. 1 § FÅB, utgår till viss del från den definition som används i den internationella rekommendationen IPSAS 23² och även från den som tillämpas i framtagandet av nationalräkenskaperna. Ett centralt begrepp när transfereringar definieras är motprestation och ett resonemang kring vad detta innebär förs i kapitlet.

2.1 Allmän definition

Att transferera betyder att överföra. En allmän definition av transfereringar är att de omfördelar inkomster mellan olika samhällsgrupper genom skatter och bidrag. Det är således en resurs, ett mätbart värde, som överförs till en urskiljbar mottagare. Det är i dessa fall underförstått att ett organ, exempelvis stat eller kommun, administrerar överföringen.

2.2 Definition i regelverk och rekommendationer

Av de allmänna råden till 6 § förordningen om myndigheters bokföring, där god redovisningssed behandlas, framgår:

I de fall det saknas redovisningsregler eller utfyllande tolkning av reglerna inom staten, kan vägledning hämtas från relevanta rekommendationer och uttalanden etc. från nationella och internationella normeringsorgan inom redovisningsområdet.

I Sverige har de internationella rekommendationerna från IPSAS-B³ (benämnda IPSAS) betytt alltmer för redovisningen i staten de senaste 10 åren, bland annat för att de utarbetat rekommendationer inom alltfler områden som är specifika för staten. I rekommendationen IPSAS 23 definieras ”icke-utbytestransaktioner” (non-exchange transactions) på följande sätt:

Non-exchange transactions are transactions that are not exchange transactions. In a non-exchange transaction, an entity either receives value from another entity without directly giving approximately equal value in exchange, or gives value to another entity without directly receiving approximately equal value in exchange.

Definitionen i IPSAS 23 är alltså att icke-utbytestransaktioner är transaktioner som inte är utbytestransaktioner. I en icke-utbytestransaktion får en part ett värde från en annan part utan att direkt ge ett ungefär lika stort värde i utbyte,

² IPSAS 23, ”Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)”, issued December 2006

³ International Public Sector Accounting Standards Board, ett internationellt organ som utfärdar redovisningsrekommendationer

alternativt ger värde till en annan part utan att direkt ta emot ungefär samma värde i utbyte.

En utbytestransaktion antas, till skillnad från en icke-utbytestransaktion, äga rum på en marknad där en part erhåller varor, tjänster, eller tillgångar, och direkt ger ungefär motsvarande värde (främst i form av varor, tjänster eller tillgångar) till den andra parten i utbyte.⁴

I IPSAS 23 används termen ”non-exchange transactions” för transaktioner på både intäkts- och kostnadssidan (på intäktssidan står skatterna för det största flödet). I den här handledningen behandlar vi dock endast kostnadssidan, det vill säga det vi i svensk statlig redovisning kallar transfereringar (eller ”lämnade bidrag” i resultaträkningen).

Transfereringar motsvarar definitionen av icke-utbytestransaktioner eftersom överlåtaren ger resurser till mottagaren utan att mottagaren ger ungefär samma värde i direkt utbyte. Om avtalet innebär att mottagaren ska ge ett ungefär lika stort värde i utbyte, är transaktionen inte att betrakta som en transferering utan som en bytestransaktion.

I linje med ovanstående resonemang om icke-utbytestransaktioner ska en kostnad alltså *inte* vara förenad med en motprestation som kommer staten till del, för att utgöra en transferering, det vill säga staten ska inte få ett motsvarande värde i utbyte för den transferering som lämnas. Med motprestation avses i det här sammanhanget ett ekonomiskt värde som tillfaller staten (en transferering har dock ett samhällsekonomiskt värde som inte synliggörs i de finansiella delarna i årsredovisningen). En transferering kännetecknas i stället vanligen av att mottagaren uppfyller ett eller flera villkor som beslutas av statsmakterna genom lag, förordning eller särskilda beslut. Dessa villkor kan vara ålder, familjeförhållanden och/eller inkomstnivå för individer och hushåll. Villkoret för att exempelvis kunna få barnbidrag är att mottagaren har minst ett barn. Beslut om rätt till bidrag fattas vanligen efter en anmälan till en myndighet om att sökanden uppfyller vissa kriterier (vid exempelvis barnbidrag) eller efter ett ansökningsförfarande (vid exempelvis bostadsbidrag).

Det faktum att en motprestation inte förekommer i samband med transfereringar, innebär inte att bidragsgivaren inte kan ställa några krav på motparten. Villkor för mottagande (exempelvis att bidragsmottagaren måste delta i utbildning för att få utbildningsbidrag), krav på egenskaper, att något ska utföras eller att givaren ställer krav på en redovisning där mottagaren redovisar hur bidraget har använts är inte enligt definitionen motprestationer som tillfaller staten.

I vissa fall kan villkoret för en transferering innebära att en prestation föreligger, men prestationen tillfaller någon annan än den som har utbetalat bidraget eller att ersättningen inte utgår från mottagarens faktiska kostnader. I dessa fall ses transaktionen ändå som en transferering eftersom prestationen inte tillfaller givaren.

4 IPSAS 9, ”Revenue from exchange transactions”, issued July 2001

Det finns dock en gräns där en transferering övergår till att vara en ersättning för ett utfört uppdrag och denna gräns bör myndigheten vara medveten om. Exempelvis kan det finnas en motprestation om givaren begär att helt exklusivt få en rapport med ett resultat och ett innehåll som kan användas i givarens verksamhet och ersättningen fastställs med utgångspunkt från nedlagda kostnader.

Rekommendationen IPSAS 23 resonerar kring de fall där gränsdragningen mellan ”exchange” och ”non-exchange” inte är självklar. Ett exempel är när en myndighet gör en transferering och får en viss motprestation, men motprestationen inte är i närheten av att motsvara värdet på transfereringen. I vissa sådana fall kan det bli aktuellt att dela upp transaktionen i två delar; en del som betraktas som en transferering (den del som kan betraktas som en icke-utbytestransaktion) och en del som redovisas som en kostnad i resultaträkningens verksamhetsavsnitt (den del som kan matchas mot motprestationen). I staten finns exempel på denna hantering i utlånings- och garantiverksamheterna, som delvis är avgiftsfinansierade och delvis bidragsfinansierade. I dessa fall görs normalt en uppdelning i redovisningen i dels en avgiftsdel (en ”exchange transaction”) och en bidragsdel (en ”non-exchange transaction”). För att kunna göra en sådan uppdelning i redovisningen måste den del som representerar motprestationen vara väldigt tydlig och avgränsad. Det finns varierande exempel i staten och olika bedömningar kan göras i olika fall – utbetalning av pensioner redovisas exempelvis som transfereeringar även när pensionerna är avgiftsfinansierade eftersom ett pensionssystem innehåller omfördelning.

Begreppet transfereringar, som det används i FÅB, är en sammanfattande benämning på flera typer av ekonomiska transaktioner av omfördelande eller liknande karaktär. Det är alltså huvudsakligen den definition av transfereringar som används i IPSAS 23 som ligger till grund för den definition som används i FÅB och därmed också för klassificeringen i resultaträkningen. Hänsyn behöver dock även tas till definitionen som görs i nationalräkenskaperna (se avsnitt 2.3). I regelverket används termen lämnade bidrag som en enhetlig benämning på de kostnader som ska redovisas som transfereringar.

ESV:s allmänna råd till 4 kap. 1 § FÅB har följande lydelse avseende transfereeringar:

Med transfereringar avses ekonomiska händelser där myndighetens uppgift i huvudsak begränsas till att för statens räkning, i form av bidragsutbetalningar, förmedla pengar från statens budget till olika mottagare. Bidragen kännetecknas av att den eller de myndigheter som är engagerade i transfereringsverksamheten inte erhåller någon egentlig motprestation från bidragsmottagaren. Med motprestation avses i detta sammanhang att ett ekonomiskt värde överförs som motsvarar resursuppostringen. Transfereringar kan exempelvis vara förenade med villkor utan att för den skull någon motprestation har lämnats.

Bidragsmottagarna återfinns som regel utanför staten, men även myndigheter kan vara mottagare. Myndigheterna kan ha olika roller i transfereringsprocessen. I det enklaste fallet betalar myndigheten ut bidrag till en bidragsmottagare och finansierar detta från statens budget. I andra fall finansieras den bidragsutbetalande myndighetens utbetalningar från en annan myndighet (som svarar för redovisningen mot statens budget). I åter andra fall kan bidraget finansieras från ett statligt organ som inte är myndighet enligt denna förordning eller direkt med obligatoriska eller frivilliga avgifter.

Det kan ibland vara oklart om vissa kostnader ska klassificeras som verksamhetskostnad eller transferering. I sådana gränsdragningsfall är nationalräkenskapernas informationsbehov vägledande. Ekonomistyrningsverket besvarar frågor om klassificering i redovisningen.

Kostnader för transfereringar redovisas när den ekonomiska händelse inträffar som transfereringen avser. Om ingen annan entydig ekonomisk händelse än betalningen kan fastställas redovisas kostnaden vid betalningstillfället.

Normalt redovisas inga skulder löpande under året hänförliga till transfereringar. Vid bokslut bör dock en skuld redovisas om samtliga nedanstående rekvisit är uppfyllda.

- Det finns ett avtal eller motsvarande som reglerar att myndigheten är skyldig att betala ut ett bidrag.*
- Det finns en prestation eller ett uppfyllt villkor som är tydligt hänförligt till perioden.*
- Myndigheten har ingen annan möjlighet än att reglera åtagandet genom ett utflöde av resurser.*
- Åtagandet uppgår till ett väsentligt belopp.*

2.3 Definition i nationalräkenskapernas terminologi

Definitionen av transfereringar i det statliga regelverket har en tydlig koppling till de principer som tillämpas i nationalräkenskaperna. Nationalräkenskaperna är statistiskt grundade räkenskaper som upprättas enligt internationellt vedertagna principer och används för att beräkna bland annat bruttonationalprodukten (BNP) och för att kunna göra jämförelser länder emellan. Statistiska centralbyrån (SCB) ansvarar för att ta fram nationalräkenskaperna i Sverige. Myndigheternas redovisning är det viktigaste underlaget för sammanställningen av den statliga sektorn i nationalräkenskaperna. När myndigheterna redovisar på baskonton och sedan rapporterar in utfallet till statsredovisningen via S-koder måste hänsyn tas till nationalräkenskapernas informationsbehov.

I nationalräkenskaperna delas statens kostnader in realekonomiskt. Med detta menas en indelning av statens kostnader i tre olika kategorier; konsumtion (löner, hyror och övriga driftkostnader), investeringar (anskaffning av anläggningstill-

gångar) samt ränta och transfereringar (omfördelningstransaktioner, främst bidrag, fördelade på mottagare). I den sistnämnda kategorin finns transfereringarna som i huvudsak består av inkomstöverföringar från statens budget till olika samhällsgrupper. Syftet med den realekonomiska fördelningen är dels att ge underlag för nationalräkenskaperna, dels att bättre kunna analysera statens budgets del av och verkningar på samhällsekonomin.

Vid osäkerhet om en kostnad ska redovisas som en transferering eller driftkostnad, kan myndigheten gå tillbaka till den klassificering som görs i nationalräkenskaperna. Det innebär att om en kostnad i nationalräkenskaperna ska ha en realekonomisk kod för transferering, ska den normalt även redovisas som en transferering i myndighetens resultaträkning. Kodstrukturen för statliga myndigheters rapportering av ekonomisk information, S-koderna, är uppbyggd så att den realekonomiska klassificering som görs i första hand för nationalräkenskapernas räkning när det gäller lämnade bidrag alltid överensstämmer med klassificeringen i resultaträkningen. S-koderna innehåller även en underindelning som främst behövs för nationalräkenskaperna.

Det bör dock noteras att periodiseringar som görs i resultaträkningen avseende transfereringar vanligtvis inte rapporteras till nationalräkenskaperna, vilket innebär att beloppen ibland kan skilja sig åt. Detta hanteras genom att myndigheterna alltid redovisar periodiseringar på särskilda S-koder, skilt från utgifter/inkomster.

Observera att myndigheternas frågor om nationalräkenskapernas informationsbehov och klassificeringen när det gäller rapporteringen på S-koder alltid ska ställas till ESV. I särskilt svåra gränsdragningsfall vänder sig ESV i sin tur till SCB.

Transferering är ett något vidare begrepp än bidrag i nationalräkenskaperna. Mellan begreppen finns en betydelsenys, där termen bidrag antyder en mer renodlat benefik karaktär. Försäkringsersättning är ett exempel på en kostnad som nationalräkenskaperna har bestämt ska redovisas som en transferering. Däremot är det kanske svårt att anse att en sådan ersättning utgör ett bidrag eftersom den försäkrade faktiskt har betalat in premier. Skadestånd är ytterligare ett exempel på kostnader som klassificeras som transfereringar i nationalräkenskaperna, men som på motsvarande sätt kanske inte kan anses vara ett lämnat bidrag. Detta gäller om myndigheten har till uppgift att betala ut skadestånd för verksamhet som staten bedriver och ersättningen redovisas då som lämnat bidrag. Skadestånd som är direkt hänförligt till myndighetens verksamhet bör dock redovisas i verksamhetsavsnittet på underkontogrupp 546 i baskontoplanen. Om det exempelvis finns en skyldighet att betala ut ett skadestånd till fastighetsägaren för skador som har uppkommit i lokalerna ska dessa kostnader alltså inte redovisas som lämnade bidrag.

I denna handledning görs i fortsättningen ingen skillnad mellan bidrag och transfereringar, principerna gäller oavsett om de är bidrag i dess renodlade mening eller andra förmedlade medel som redovisas som transfereringar.

3 Redovisning av transfereringar

I detta kapitel beskrivs hur olika typer av lämnade bidrag ska redovisas i myndighetens resultat- och balansräkning. Lämnade bidrag kan vara finansierade på olika sätt. Det allra vanligaste är att de finansieras direkt från statens budget, vilket beskrivs i avsnitt 3.2. Redovisning av bidrag som finansieras via en annan myndighet beskrivs mer detaljerat i avsnitt 3.3. Bidrag kan också vara finansierade med någon form av avgifter eller bidrag. Det förekommer att dessa medel samlas i en fond i samband med att de mottas och att medel tas ur fonden när bidraget betalas ut (se avsnitt 3.4). De olika typerna av finansiering ska redovisas på skilda rader i resultaträkningens transfereringsavsnitt.

Kapitlet innehåller flera bokföringsexempel. Betalningarna i bokföringsexemplen visas genomgående förenklat på ett ospecificerat bankkonto, eftersom betalningsflödet hos en myndighet kan vara räntebelagt medan det hos en annan myndighet inte är räntebelagt (huvudprincipen är dock att utbetalningar av transfereringar görs i ett icke räntebelagt flöde). Inte heller visas de överföringar av betalningar som automatiskt brukar göras till eller från antingen statens centralkonto eller räntekontot.

3.1 Transfereringsavsnittet i resultaträkningen

Huvudregeln enligt FÅB är att lämnade statliga bidrag ska redovisas i myndighetens resultaträkning. Det främsta skälet till detta är att bidragen är kostnader för staten som helhet och det bästa sättet att fånga upp dessa kostnader är att inkludera dem i myndigheternas resultaträkningar. Transfereringarna betraktas dock inte som driftkostnader i den enskilda myndighetens verksamhet och därför redovisas de normalt i ett särskilt avsnitt i resultaträkningen som är skilt från verksamhetens intäkter och kostnader. Ett undantag från huvudregeln om redovisning i resultaträkningen gäller vid ren vidareförmedling av medel från en utomstatlig givare till en utomstatlig mottagare (se avsnitt 3.3, Bidrag som finansieras av annan myndighet).

Följande uppställningsform gäller för resultaträkningen hos statliga myndigheter (exklusive affärsverk). Gränsdragningen mellan vad som ska ingå i avsnittet för verksamhetens kostnader i resultaträkningen och vad som ska ingå i transfereringsavsnittet kan ibland vara svår att göra.

RESULTATRÄKNING**Verksamhetens intäkter**

Intäkter av anslag
 Intäkter av avgifter och andra ersättningar
 Intäkter av bidrag
 Finansiella intäkter

= Summa

Verksamhetens kostnader

Kostnader för personal
 Kostnader för lokaler
 Övriga driftkostnader
 Finansiella kostnader
 Avskrivningar och nedskrivningar

= Summa

Verksamhetsutfall**Resultat från andelar i hel- och delägda företag****Uppbördsverksamhet**

Intäkter av avgifter m.m. samt andra intäkter som inte disponeras av myndigheten
 Intäkter av uppbörd
 Medel som tillförts statens budget från uppbördsverksamhet

= Saldo

Transfereringar

Medel som erhållits från statens budget för finansiering av bidrag
 Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag
 Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag
 Finansiella intäkter
 Finansiella kostnader
 Avsättning till/upplösning av fonder m.m. för transfereringsändamål
 Lämnade bidrag

= Saldo

Årets kapitalförändring

En transferering berör tre olika ”parter”, vilket också avspeglar sig i myndighetens löpande redovisning och i resultaträkningen:

1. En finansiär (oftast statens budget)
2. En förmedlande myndighet
3. En mottagare (oftast företag eller hushåll)

Resultaträkningens transfereringsavsnitt visar både finansieringen av bidraget och bidragskostnaden. Enligt FÅB hanteras således redovisningen av transfereringar genom att man anger såväl varifrån finansieringen kommer, till exempel från statens budget, som till vem överföringen sker. Det betyder att en kostnad för lämnat bidrag i kontoklass 7 matchas av en intäkt på den aktuella raden för bidragets finansiering, också detta i kontoklass 7. Detta medför att transfereringsavsnittet i resultaträkningen ofta uppvisar ett nollsaldo, men det finns fall då det uppstår ett saldo (läs mer om detta i kapitel 4, om periodiseringar).

De lämnade bidragen redovisas som en enda post i resultaträkningen, om inte myndigheten själv vill göra en underindelning, men inrapporteras på olika S-koder vid rapportering till statsredovisningen beroende på vem som är mottagare av bidragen. I baskontoplanen och i S-kodsförteckningen finns olika konton/koder för de mottagarkategorier som nationalräkenskaperna behöver ha information om (statliga myndigheter, kommuner, företag, hushåll etc.). Förutom på mottagarkategori ska uppdelning även göras på bidrag för konsumtion respektive bidrag för investering. Denna uppdelning görs med hänsyn till nationalräkenskapernas informationsbehov och fullgörs genom särskilda baskonton och S-koder. Om en transferering ska redovisas som bidrag för investering utgår man från om avsikten är att mottagaren ska använda medlen för investering.

I transfereringsavsnittet finns också poster för finansiella intäkter och kostnader knutna till transfereringar. Dessa ska i första hand användas om myndigheten har fonder för transfereringsändamål som ger avkastning. Dessutom finns en särskild post för avsättning till eller upplösning av fond, där förändringen av fondens ställning ska redovisas.

3.2 Bidrag som finansieras från statens budget

Som redan nämnts visar resultaträkningens transfereringsavsnitt dels bidragskostnader, dels finansiering av dessa. Den allra vanligaste finansieringsformen är via anslag på statens budget. Följande exempel visar hur utbetalning och finansiering av ett anslagsfinansierat bidrag redovisas.

Exempel: Bokföring av bidrag för konsumtion till privatperson

En myndighet disponerar ett anslag för bidragsutbetalningar och gör en bidragsutbetalning till en privatperson.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till enskilda	7931	S7931	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

3.3 Bidrag som finansieras av annan myndighet

I vissa situationer kan mer än en myndighet vara engagerad i bidragsförmedlingen. Detta gäller exempelvis då en myndighet disponerar ett anslag för ett bidragsändamål, medan utbetalningarna till den slutliga mottagaren görs av en annan myndighet.

Om pengar överförs mellan myndigheter är det den sista myndigheten i kedjan, det vill säga den myndighet som har kontakt med den slutliga bidragsmottagaren, som svarar för bokföringen av bidraget till den slutliga mottagaren. Detta är den lämpligaste metoden eftersom den myndigheten har bäst kunskap om vem som är slutlig mottagare, samtidigt som en enhetlig metod tillämpas i staten. Den myndighet som disponerar anslaget bokför sin utbetalning som ett lämnat bidrag till en annan myndighet, och den bidragsutbetalande myndigheten redovisar beloppet som erhållna medel från annan myndighet (och därefter redovisas naturligtvis även utbetalningen till slutmottagaren). Det redovisnings sättet innebär att ESV kan göra elimineringar i underlaget till årsredovisningen för staten så att den konsoliderade resultaträkningen blir korrekt.

I anslutning till det här exemplet är det viktigt att påpeka att huvudprincipen enligt 11 § anslagsförordningen (2011:223) är att utbetalning av bidrag från anslag ska göras i nära anslutning till att bidraget ska användas av mottagaren (läs mer om detta i kapitel 6).

Den situation som beskrivs i exemplet nedan kommer, trots reglerna i 11 § anslagsförordningen, att kunna uppstå ändå men det ska vara fråga om begränsad omfattning.

Följande exempel visar hur hantering av bidrag som engagerar två myndigheter kan redovisas hos respektive myndighet. Exempelen bygger på principen som beskrivs ovan. Det första exemplet beskriver det fall då förmedlingen av pengar mellan myndigheterna görs före utbetalning till slutlig mottagare. Det andra exemplet visar motsatt situation.

Exempel: Överföring mellan myndigheterna görs före utbetalning till slutlig mottagare
Myndighet A betalar i exemplet pengar till myndighet B och myndighet B betalar sedan i sin tur ut medlen som bidrag till kommunerna. Myndighet A redovisar det belopp som betalas till myndighet B som en transferering och bokför på konto för lämnade bidrag till myndighet.

Anslagsdisponerande myndighet (myndighet A)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till myndigheter	7711	S7711	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

Myndighet B bokför erhållna medel på konto 7351 och S-kod 7351 för att den finansstatistiska informationen ska bli riktig. Vid utbetalning av bidragen bokför myndighet B på kontot för lämnat bidrag till kommuner. Oförbrukade medel förs vid periodens slut via periodiseringskonto till kontot för inomstatliga oförbrukade bidrag (medel som inte används för sitt ändamål ska återbetalas i detta fall). Om medel som förts till balansräkningen tas i anspråk för bidragsutbetalning under en senare räkenskapsperiod, återförs de till resultaträkningen på periodiseringskontot.

Bidragsutbetalande myndighet (myndighet B)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	S19xx	1000	
Erhållna medel från myndigheter	7351	S7351		1000
Lämnade bidrag till kommun	7751	S7751	600	
Bankkonto	19xx	S19xx		600
Erhållna medel från myndigheter, periodiseringar	7359	S7359	400	
Oförbrukade bidrag, inomstatliga	2731	S2731		400

Exempel: Rekvisition av medel görs efter utbetalning till slutlig mottagare

Exemplet nedan avser de fall då en myndighet i efterskott rekvirerar exakt så mycket pengar som den betalat ut. Vid utbetalning av bidrag till slutlig mottagare bokför myndigheten utbetalningen på aktuellt konto i kontoklass 7. Samtidigt bokförs finansieringen av bidraget på bankkonto 7351 och S-kod 7351, Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag. Motkonto är ett avräkningskonto i balansräkningen.

Bidragsutbetalande myndighet (myndighet B)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag	77-79xx	S77-79xx	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Avräkningskonto	1xxx	S1xxx	1000	
Erhållna medel från myndighet	7351	S7351		1000

Anslagsdisponerande myndighet (myndighet A)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till myndigheter	7711	S7711	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

Redovisningen av medlen hos den bidragsutbetalande myndigheten sker således på ett avräkningskonto, det vill säga antingen ett fordringskonto eller skuldkonto

i balansräkningen. Valet av kontoklass (1 eller 2) beror på vad som på den administrerande myndigheten normalt kommer först, utbetalning eller inbetalning. Om utbetalningen sker före inbetalningen används lämpligen kontoklass 1, och i de fall inbetalningen sker först bokförs den normalt i kontoklass 2. På dessa avräkningskonton bokförs såväl mottagna medel som utbetalade bidrag. I exemplet ovan bildas en fordran för den utbetalande myndigheten på den anslagsdisponerande myndigheten i samband med utbetalningen till bidragsmottagaren. När den bidragsutbetalande myndigheten får betalt från den anslagsdisponerande myndigheten minskas avräkningskontot. Eventuella saldon tas i årsredovisningen lämpligen upp som en särskild post bland skulderna eller fordringarna.

3.4 Bidrag som finansieras med statliga avgifter eller via fonder

Vissa myndigheter förvaltar avgiftsmedel inom ramen för fonder där man använder avgiftsinkomster och liknande till statliga bidragsutbetalningar. I dessa fall ska alla resultattransaktioner, det vill säga såväl avgiftsintäkterna som bidragskostnaderna, redovisas i resultaträkningens transfereringsavsnitt. För staten som helhet är det ju fråga om statliga intäkter som används för bidragskostnader. Exempel på sådana fonder är Insättningsgarantifonden, Stabilitetsfonden, länsstyrelsernas bygdemedel och älgvårdsmedel samt Naturvårdsverkets uppbörds- och bidragssystem för kväveoxidavgifter.

Om de mottagna medlen bara får användas för bidragskostnader sker all redovisning i transfereringsavsnittet, där särskilda konton för intäkterna läggs upp i kontoklass 7. För bland annat dessa medel finns posten Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag, med olika S-koder beroende på om den som betalar avgiften eller finansierar bidraget är en kommun, ett företag etc. Medlen redovisas därmed på en egen rad i resultaträkningen.

Exempel: Myndigheten får in medel som ska användas för att finansiera bidrag

En myndighet får in avgiftsmedel som sedan ska betalas ut som bidrag. Avgifterna bokförs vid mottagandet på konto 7415 och S-kod 7415. När bidrag sedan utbetalas debiteras lämpligt konto för lämnat bidrag i kontoklass 7 (i exemplet nedan har vi använt konto 7931, lämnade bidrag till enskilda personer).

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	S19xx	1000	
Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag	7415	S7415		1000
Lämnade bidrag till enskilda	7931	S7931	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000

Avgifter av denna typ överförs ofta till fonder för att användas senare. I sådana fall används den särskilda raden Avsättning till/upplösning av fond för att reglera de

medel som överförs till och från fonden. Om en myndighet redovisar fonder från vilka bidragen finansieras, kan det förekomma ränteavkastning på fondens medel. Den ska skiljas från annan ränta som myndigheten tar emot och redovisas i transfereringsavsnittet på en särskild rad för finansiella intäkter. Undantagsvis kan det även förekomma finansiella kostnader i samband med transfereringsverksamhet, i första hand i samband med fonder.

Om ett större belopp har mottagits än vad som lämnats under räkenskapsåret, uppstår ett överskott. Om kriterierna för att redovisa en fond är uppfyllda avsätts medlen till fonden. För detta krävs att de avgifter och liknande som det är fråga om bara får användas för fondens ändamål.

Ett likvidöverskott avsätts inte till en fond när det är fråga om en skuld till den som betalat eller till den som senare ska motta bidrag. Detsamma gäller då beloppet har en kortfristig karaktär av periodisering och bör redovisas som periodavgränsningspost (förutbetalad intäkt). Det bör inte kunna förekomma att denna typ av medel har karaktären av överskott som ska påverka årets kapitalförändring i resultaträkningen.

Exempel: Ett överskott uppstår hos myndigheten och redovisas som en avsättning till fond

Ett överskott uppstår hos myndigheten samtidigt som kriterierna för att redovisa en fond är uppfyllda. Överskottet bokförs i transfereringsavsnittet på kontot för avsättning till fond. Motkontot blir ett fondkonto i balansräkningen.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Fond	2110	S2110		1000
Avsättning till fond	7611	S7611	1000	

Är det fråga om underskott upplöses en del av fonden på motsatt sätt, det vill säga enligt nedanstående exempel.

Exempel: Ett underskott uppstår hos myndigheten och redovisas som en upplösning av fond

Underskottet bokförs i transfereringsavsnittet som upplösning av fond (vilket är samma konto som för avsättning till fond). Motkontot blir även här ett fondkonto i balansräkningen.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Fond	2110	S2110	1000	
Upplösning av fond	7611	S7611		1000

Försäkringstekniska avsättningar kan ibland förekomma i staten, främst hos Pensionsmyndigheten och Statens tjänstepensionsverk. De redovisas då under posten Övriga avsättningar och specificeras i not till myndighetens årsredovisning. Myndigheter som lämnar ersättningar finansierade via försäkringsmässig avsättning

kopplat till avgifter eller andra premier, redovisar kostnader och intäkter knutna till avsättningen i transfereringsavsnittet. Men det kan i undantagsfall även hända att försäkringstekniska avsättningar som finansieras med avgifter redovisas i resultaträkningens verksamhetsavsnitt. Hur det redovisas är beroende av om det är hänförligt till myndighetens egen verksamhet eller om det är en transferering. För att det ska redovisas som en fond måste det tydligt framgå av ett regeringsbeslut eller motsvarande att myndigheten ska förvalta en fond.

Om myndigheten redovisar transaktioner som avser försäkringstekniska avsättningar i transfereringsavsnittet redovisas förändringen av den försäkringstekniska avsättningen som ett periodiserat bidrag i resultaträkningen (jämför med avsättning för exempelvis uppsagd personal som redovisas som periodiserad lön) och behållningen redovisas i kontogrupp 22 (Avsättningar) i stället för 21 (Fonder).

3.5 Bidrag som finansieras av utomstatliga organ

Bidrag som myndigheten betalar ut kan i vissa fall finansieras med bidrag från utomstatliga organ som exempelvis kommuner, företag, internationella organisationer och stiftelser. Hur dessa medel ska hanteras i redovisningen bestäms av om de aktuella bidragen är att betrakta som statens kostnader och intäkter eller inte.

Om en myndighet enbart hjälper ett utomstatligt organ att förmedla bidrag till en utomstatlig mottagare, redovisas medlen vanligtvis enbart över balansräkningen. Skälet är att det i dessa fall inte är fråga om någon intäkt eller kostnad för staten som helhet. Regelverket (ESV:s allmänna råd till 4 kap. 1 § FÅB) talar om att myndighetens roll i detta fall begränsas till en ren vidareförmedling av medlen. Redovisningen sker i detta fall på ett avräkningskonto i balansräkningen. Därmed påverkas varken myndighetens resultaträkning eller den konsoliderade resultaträkningen för staten som helhet. Ersättning för utfört arbete eller andra omkostnader för förmedlingen bokförs i resultaträkningen som intäkt av avgifter och andra ersättningar. I de fall som myndigheten beslutar om vilka som ska erhålla ett bidrag bör dock transaktionerna redovisas i resultaträkningen.

Exempel: En myndighet förmedlar bidragsmedel från ett utomstatligt organ till ett annat utomstatligt organ

Myndigheten tar emot medel från en utomstatlig givare för omedelbar vidareförmedling till en utomstatlig mottagare som använder medlen i sin verksamhet. Eftersom myndigheten endast har en förmedlande roll redovisas transaktionen på ett avräkningskonto i balansräkningen.

Myndigheten tar emot medlen från en utomstatlig givare

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	519xx	1000	
Avräkningskonto	2xxx	52xxx		1000

Myndigheten förmedlar vidare medlen till en utomstatlig mottagare

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Avräkningskonto	2xxx	S2xxx	1000	

Om en myndighet förmedlar bidrag från ett utomstatligt organ till en annan statlig myndighet, ska den förmedlande myndigheten däremot redovisa medlen över resultaträkningen. Det gäller även om det handlar om ren vidareförmedling. Anledningen är att det möjliggör elimineringar vid upprättande av den konsoliderade årsredovisningen för staten. Man måste säkerställa att de förmedlade medlen redovisas som intäkter i staten endast en gång. Redovisningen hos båda myndigheterna visas i följande exempel.

Exempel: Förmedling av bidragsmedel mellan myndigheter

Myndighet A tar emot medel från en utomstatlig givare för omedelbar vidareförmedling till myndighet B som använder medlen i sin verksamhet. Den myndighet som slutligen mottar bidraget redovisar medlen som bidrag från annan statlig myndighet trots att bidraget ursprungligen kommer från en utomstatlig givare. Myndighet B kan inte i detta sammanhang anses behöva känna till den ursprungliga finansieringskällan.

Förmedlande myndighet (A)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	S19xx	1000	
Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag	7415	S7415		1000
Lämnade bidrag till myndigheter	7711	S7711	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000

Slutlig användare av medlen (B)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	S19xx	1000	
Erhålla bidrag från statliga myndigheter	3511	S3511		1000

3.6 Blandfinansierade bidrag

Det förekommer att bidrag som myndigheter lämnar är blandfinansierade. Ett exempel är forskningsbidrag som kan vara finansierade med anslagsmedel, bidrag från andra myndigheter, bidrag från forskningsstiftelser eller andra finansiärer. Ett annat exempel är att myndigheter som arbetar med transfereringar till enskilda kan ha blandad finansiering av sina lämnade bidrag, exempelvis både medel från kommuner och anslagsmedel.

En viktig regel som behandlades i föregående avsnitt är att om bidraget ges till en annan statlig myndighet, ska det alltid redovisas i sin helhet i resultaträkningen (kontoklass 7) hos den bidragslämnande myndigheten, oavsett finansjär.

Är någon annan än en statlig myndighet mottagare och medelsflödet kan betraktas som en statlig intäkt och kostnad, ska redovisning också göras i resultaträkningen. Finansjär specificeras genom val av konto i kontogrupp 74 (Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag), och lämnat bidrag anges med hela beloppet.

Undantagsvis kan gälla att finansieringen av ett bidrag är tydligt uppdelad i olika delar på ett sådant sätt att man i kombination med övriga omständigheter kan tala om ren vidareförmedling från en utomstatlig givare till en utomstatlig mottagare för en del av bidraget och statlig kostnad för en annan del. Då är det mest korrekt att redovisa den förstnämnda delen av bidraget i balansräkningen och den resterande delen i resultaträkningen. Om en uppdelning på detta sätt är svår att göra, eller om det finns tydliga fördelar med att redovisa hela bidraget på ett enhetligt sätt, kan myndigheten redovisa bidragsutbetalningen i resultaträkningen i sin helhet. Detta gäller under förutsättning att inte något annat regelverk förhindrar en sådan hantering.

3.7 Transfereringar genom förmedling av varor eller tjänster

Vid transferering är myndighetens uppgift i huvudsak begränsad till att förmedla pengar, som exempelvis vid utbetalning av barnbidrag eller av bidrag till kommuner. Men det förekommer också att myndigheten förmedlar varor och/eller tjänster till mottagarna. Myndigheten ska redovisa även denna typ av transaktioner som transfereringar (förutsatt att övriga kriterier för en transferering är uppfyllda), men för att ge mer fullständig information till framför allt nationalräkenskaperna kompletteras redovisningen i vissa fall genom redovisning på separata S-koder.

I vissa fall anskaffar myndigheten varor och tjänster som ska transfereras men det kan också inträffa att mottagaren med stöd av författning eller särskilt beslut anskaffar en vara eller en tjänst där myndigheten först i efterhand ersätter en leverantör för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Dessa olika fall ska redovisas mot anslag vid olika tidpunkter, läs mer om detta i kapitel 5.

Om transfereringen avser en vara eller tjänst till en enskild person och har ett socialt ändamål, kallas den transferering in natura. Det kan handla om rehabiliteringstjänster, subventionerad tandvård och handikappanpassning av bilar men också om varor och konsulthjälp som ges till utvecklingsländer som bistånd. Redovisning görs i dessa fall på ett särskilt konto, Lämnade bidrag till enskilda personer in natura (konto 7933 och S-kod 7933). Härigenom kommer myndighetens kostnad att redovisas i resultaträkningens transfereringsavsnitt samtidigt som nationalräkenskaperna får information om att överföringen skett i form av en köpt vara eller tjänst. Hur bokföring ska göras framgår av följande exempel.

Exempel: Bokföring av transferering till enskilda personer in natura

En myndighet köper in handikapphjälpmedel som därefter överlämnas utan motprestation till enskilda personer (äganderätten övergår). Myndigheten bokför kostnaden på ett konto för bidrag in natura i transfereringsavsnittet.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till enskilda personer in natura	7933	S7933	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

Om varor och tjänster förmedlas till enskilda personer för något annat än ett socialt ändamål, kan myndigheten redovisa detta på samma konton som för kontanta transfereringar. Det gäller också andra transfereringar inom Sverige, det vill säga eventuell förmedling av varor eller tjänster till företag, kommuner, organisationer etc. Denna redovisningsmetod är möjlig att använda av förenklingskäl, eftersom den typen av transfereringar har liten omfattning.

Exempel: Bokföring av annan transferering av vara/tjänst

En myndighet upphandlar en entreprenör som i kulturvårdssyfte utför arbete på en fastighet ägd av ett privat företag. Myndigheten bokför kostnaden som Lämnat bidrag till företag, det vill säga samma konto som för transferering av pengar.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till företag	7921	S7921	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

Om en myndighet köper varor eller tjänster i Sverige för att förmedla till andra länder eller internationella organisationer, ska redovisningen göras på separata konton och S-koder. Detta är vanligt hos Sida, som köper varor och konsulttjänster som kommer mottagarlandet tillgodo. Det kan även förekomma hos andra myndigheter.

Exempel: Bokföring av internationell transferering genom förmedling av vara/tjänst köpt i Sverige

En myndighet upphandlar varor i Sverige som i biståndssyfte överlämnas till ett utvecklingsland. Myndigheten bokför kostnaden som Lämnat bidrag till övriga länder och internationella organisationer genom förmedling av varor. Om transfereringen avser en tjänst används i stället konto 7834. Eftersom myndigheten

köpt varan av en leverantör, uppkommer en skuld till leverantören i samband med leverans och mottagen faktura.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till övriga länder genom förmedling av varor	7833	S7833	1000	
Leverantörsskuld	2581	S2581		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

Observera dock att om varan eller tjänsten köps utomlands, ska den redovisas som kontant transferering till internationella organisationer, i exemplet konto 7831 (och S7831).

3.8 Lager av varor för transferering

I princip uppkommer transfereringskostnaden när en myndighet överlämnar bidraget, eller i förekommande fall varan/tjänsten, till mottagaren. I vissa fall kan det förekomma att en myndighet köper varor för att, eventuellt via lager, senare överlämna dem till en mottagare som transferering, även om det inte är särskilt vanligt. En myndighet som har lager för senare transferering bör redovisa ett lager och hänföra kostnaden för transferering till den tidpunkt då överlämnandet görs. Redovisningen mot anslag ska i sådana fall göras vid den tidpunkt som en vara eller tjänst transfereras till mottagaren. Vanligtvis är tidsperioden mellan anskaffning och transferering kort och i sådana fall kan myndigheten av förenklings-skäl redovisa transaktionen som transferering redan vid inköpet, förutsatt att det har en liten beloppsmässig omfattning.

Exempel: Inköp av vara (som sedan ska transfereras) till varulager

Vid inköp av varan redovisas utgift för lämnat bidrag till berörd mottagarkategori. Varor som förs till lager, krediteras periodiseringskontot under aktuell mottagarkategori och debiteras lager i kontoklass 1.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnade bidrag till enskilda personer	7931	S7931	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Varulager	1410	S1410	1000	
Periodisering lämnade bidrag	7939	S7992		1000

När varan tas ut ur lager krediteras lager i kontoklass 1 och periodiseringskontot i kontoklass 7 debiteras. Redovisning mot anslag sker också vid uttag eftersom detta ska göras kostnadmässigt.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Varulager	1410	S1410		500
Periodisering lämnade bidrag	7939	S7939	500	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		500
Redovisning mot anslag	1741	S1741	500	

3.9 Återkrav och återbetalning av bidrag

Ibland är det aktuellt att kräva tillbaka ett tidigare lämnat bidrag. Alternativt kan det vara en oförbrukad del av ett tidigare utbetalt bidrag som ska återbetalas. I samband med att krav ställs, ska en fordran bokföras. När återbetalningen tas emot, ska fordran regleras och samtidigt ska inkomsten redovisas mot ett anslag eller en inkomsttitel, alternativt återförs till annan finansieringskälla.

Om återbetalningen sker i nära anslutning till den ursprungliga utbetalningen och anslaget finns kvar på statens budget bokförs normalt återbetalningen av bidraget som den tidigare utbetalningen av bidraget, men med omvända tecken (och förslagsvis på skilda konton). I andra fall, om återbetalningen inte sker i nära anslutning till den ursprungliga utbetalningen och återbetalningen utgör ett väsentligt belopp i relation till anslagets storlek, kan det i stället bli aktuellt att redovisa mot en inkomsttitel. Om återbetalningarnas storlek under ett år är väsentliga, kan det vara motiverat att beskriva detta i en tilläggsupplysning i årsredovisningen.

När ett bidrag (eller den kvarvarande delen av ett tidigare lämnat bidrag) ska återbetalas till bidragsgivaren är redovisningen beroende av om den bidragsgivande myndigheten har dispositionsrätt över de återbetalade medlen eller inte. Om de återbetalda medlen inte får behållas eller användas av myndigheten ska de normalt redovisas mot inkomsttitel. Om återbetalningen ska in på inkomsttitel bör ett konto i kontogrupp 70, Offentligrättsliga avgifter med mera, krediteras och ett konto i kontogrupp 72, Medel som tillförts statens budget från uppborðs-verksamhet, debiteras.

I situationer där en stor mängd bidrag eller ersättningar återkrävs med små belopp, är det rimligt att återbetalda belopp återförs till anslaget oavsett när återbetalningen sker. Det gäller exempelvis återkrav vid Försäkringskassan.

Följande exempel visar hur fordran bokförs i samband med ett återbetalningskrav. När medlen faktiskt återbetalas redovisas inbetalningen enligt vad som framgått ovan.

Exempel: Fordran bokförs i samband med återbetalningskrav

En myndighet har lämnat bidrag till ett företag. Efter ett tag får myndigheten anledning att återkräva bidraget. Samtidigt bokför myndigheten en fordran i sin balansräkning.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Övriga fordringar	156x	S156x	1000	
Bidrag till privata företag (återföring)	7921	S7921		1000

3.10 Gränsdragning mot verksamhetskostnader

3.10.1 Administrativa kostnader

Myndigheter utför ofta även administrativa uppgifter i anslutning till bidragsutbetalningen, exempelvis prioritering mellan bidragssökande. Kostnaden för sådana prioriteringar och bedömningar ska inte redovisas som en transfereringskostnad utan redovisas i stället som en driftkostnad. Inte heller administrationen av utbetalningarna ska redovisas som en transferering. Naturligtvis är själva bidraget ändå en transferering.

3.10.2 Enskild bedömning av varje kostnad

Transfereringar finansieras oftast från anslag på statens budget. Vissa myndigheter disponerar anslag som både ska täcka utbetalningar av bidrag och kostnader för den egna verksamheten. Det är därför inte lämpligt att enbart utgå från anslagets ändamål för att avgöra om en kostnad är en transferering eller inte. Man bör i stället se på varje kostnad för sig och bedöma om den uppfyller de allmänna kriterierna för en transferering.

3.11 Erhållna bidrag och koncernavstämningar

Erhållna bidrag kan man läsa mer om i publikationen Erhållna bidrag och donationer (ESV 2005:14). Där står att när en myndighet mottar medel ska man i ett första steg avgöra om medlen är avsedda att förbrukas i myndighetens egen verksamhet. Om så är fallet ska beloppet bokföras som en intäkt i kontoklass 3 vid mottagandet. I annat fall, om medlen ska förmedlas vidare till en annan mottagare, ska de redovisas i resultaträkningens transfereringsavsnitt.

Det är viktigt att både givande och mottagande myndighet redovisar transaktionerna på ett enhetligt sätt, annars blir rapporteringen på koncernnivå i staten missvisande. Om lämnade bidrag från en myndighet inte redovisas som erhållna bidrag hos mottagaren uppstår fel på koncernnivå i och med att det blir en differens i motpartsavstämningen. Vid rapporteringen på S-koder är det viktigt att notera att både för lämnade och erhållna bidrag ska utgifter och inkomster avse betalda belopp. All periodisering, fordrings- och skuldbokföring görs på periodiseringskonton och motsvarande S-kod i kontoklass 7 respektive 3. På motsvarande sätt blir det fel om intäkter av avgifter hos en myndighet inte motsvaras av en köpt tjänst (verksamhetskostnad) hos den köpande myndigheten.

4 Redovisning i balansräkningen med mera

I detta kapitel redogörs för i vilka fall ett bidrag ska bokföras som en skuld, alternativt tas upp som en fordran. När det gäller hur transfereringar ska periodiseras kan man hämta viss vägledning från de grundläggande principerna i den internationella rekommendationen IPSAS 23.

4.1 Ska beslutade bidrag skuldbokföras?

Det grundläggande kriteriet för att en skuld ska uppstå är att motparten har fullgjort sin prestation, vanligtvis leverans av vara eller tjänst. Vid utbetalning av transfereringar finns det per definition inte en motprestation av motsvarande värde och det är därför som det kan finnas en oklarhet när intäkter och kostnader ska redovisas. Det är också mot bakgrund av detta som skulder normalt inte uppstår i myndighetens transfereringsverksamhet. Varken beslut om bidrag eller en inkommen rekvisition av bidrag, som inte avser havda kostnader, utgör i sig självt underlag för skuldbokföring.

Transfereringar skiljer sig alltså från skulder i myndighetens vanliga verksamhet och bokförs vanligen inte som skulder i balansräkningen, men i vissa fall kan man ändå tänka sig att löpande bokföra transfereringar som leverantörsskulder. Det normala är dock att man kort efter beslutstillfället även betalar ut transfereringen och man kan då anse att det inte tillför någon väsentlig information om man dessutom skulle bokföra en skuld i samband med beslutet.

Så här säger de allmänna råden till 4 kap 1 § FÅB om redovisning av skulder i transfereringsverksamheten:

Normalt redovisas inga skulder löpande under året hänförbara till transfereringar. Vid bokslut bör dock en skuld redovisas om samtliga nedanstående rekvisit är uppfyllda.

- *Det finns ett avtal eller motsvarande som reglerar att myndigheten är skyldig att betala ut ett bidrag.*
- *Det finns en prestation eller ett uppfyllt villkor som är tydligt hänförbart till perioden.*
- *Myndigheten har ingen annan möjlighet än att reglera åtagandet genom ett utflöde av resurser.*
- *Åtagandet uppgår till ett väsentligt belopp.*

Om en rekvisition för en utförd tjänst som utförts i december har inkommit till myndigheten i början av januari och myndigheten är skyldig att ersätta mottagaren för deras utlägg enligt ett avtal bör en skuld alltså redovisas. En förutsättning är dock att beloppet kan beräknas och uppgår till ett väsentligt belopp.

I vissa fall är det inte självklart vilken redovisningsperiod ett bidrag ska hänföras till. Myndigheten bör då inte redovisa en skuld vid bokslut utan i stället redovisa kostnaden vid utbetalningstillfället.

Ett annat fall då det kan bli aktuellt att bokföra ett beslutat bidrag som en skuld är om myndigheten utfäst sig att betala ut bidraget en viss dag, men då av någon anledning inte har gjort det. Vid skuldbokföringen av bidraget debiteras ett konto för periodisering av lämnade bidrag i kontoklass 7. Finansieringen från statens budget, det vill säga redovisningen mot anslag, är i regel kassamässig och bokförs först vid utbetalningen av bidraget. Därmed blir saldot i avsnittet transfereringar i resultaträkningen – helt riktigt – inte noll vid ett eventuellt mellanliggande bokslut. Om bidragstagaren själv ska hämta bidraget på utbetalningsdagen, men av någon anledning inte gör det, uppstår dock ingen skuld.

När det gäller transfereringar är det, enligt IPSAS 23, viktigt att ta ställning till om mottagaren ska redovisa en skuld med hänsyn till bestämmelser som bidragsgivaren lagt på transfereringen av resurser. Bestämmelserna kan delas upp i två huvudtyper:

1. Restriktioner (begränsar användningen av tillgången men kräver inte återlämnande i händelse av överträdelse)
2. Villkor (begränsar användningen och kräver återlämnande vid överträdelse)

IPSAS 23 säger att skulder ska redovisas om det finns ett villkor. Skulderna minskar och intäkt redovisas när villkoren uppfylls eller då det tidsmässiga användningsförbudet upphör.

Vidare i IPSAS 23 sägs att för att uppfylla de kriterier som krävs för att kunna redovisa en skuld är det nödvändigt att ett utflöde av resurser kommer att vara sannolik och att utfall mot villkoret kan bedömas.

I den svenska statsförvaltningen har vi ännu inte definierat skillnaden mellan villkor och restriktioner. Det kan ibland vara svårt att utläsa av avtalen om givaren kommer att kräva återbetalning om villkoren inte uppfylls. Om myndigheten relativt fritt disponerar medlen kan det vara lämpligt att redovisa som en intäkt direkt vid mottagandet.

Även om inte ovanstående regler finns inskrivna i de föreskrifter och allmänna råd som gäller idag, uppmuntrar vi ändå myndigheter att tänka utifrån dem, eftersom de kan komma att tas in i regelverket i framtiden.

4.2 Skillnaden mellan rekvisition och faktura

I samband med transfereringar och lämnande av bidrag används begreppet rekvisition. En rekvisition är ett fakturaliknande dokument som ska hanteras innan utbetalning kan ske. Rekvisitionen är således inte en faktura men kan i vissa fall vara uppställd på motsvarande sätt som en faktura. Med rekvisition kan i det här sammanhanget avses både en rekvisition som har karaktären av ansökan om bidrag, och en rekvisition med hänvisning till ett tidigare fattat beslut eller en

förordning som ger rätt till bidrag i en viss situation. Det förekommer att den mottagare som ska få bidraget kallar rekvisitionen ”faktura”. Vad handlingen kallas är dock inte avgörande. Om den till innehållet är en rekvisition av ett bidrag utan motprestation, ska den inkomna handlingen behandlas som en sådan och därmed i normalfallet inte bokföras som en skuld.

För att kunna hantera rekvisitioner i myndigheternas elektroniska fakturahanteringsystem behöver de kunna särskiljas från övriga fakturor eftersom en rekvisition alltså, till skillnad från en faktura, är en ansökan om betalning där myndigheten behöver ta ställning till om villkoren för att betala ut bidraget är uppfyllda. För att upprätthålla en god intern kontroll kan det vara lämpligt att hantera rekvisitioner i en reskontra och att löpande hantera dem på samma sätt som fakturor (men man kan exempelvis tilldela dem en egen nummerserie för att särskilja dem från vanliga fakturor). Om rekvisitioner löpande bokförs som fakturor måste myndigheten vid bokslut gå igenom reskontran och ta bort de rekvisitioner som inte ska vara bokförda som fordringar/skulder från redovisningen. Observera att det inte utifrån reglerna om elektroniska fakturor kan anses obligatoriskt att hantera rekvisitioner av bidrag elektroniskt.

4.3 Periodavgränsningsposter

Periodavgränsningsposter är poster som bokförs i första hand i samband med bokslut, i syfte att uppnå en korrekt periodisering av kostnader och intäkter. Sådana kan förekomma även i transfereringsverksamhet.

I den statliga redovisningen är vi idag restriktiva till att redovisa upplupna kostnader för transfereringar. Det görs i princip endast om bestämda rekvisit är uppfyllda. Det bör finnas ett avtal eller motsvarande som reglerar att staten är skyldig att ersätta vissa nedlagda kostnader. Det måste även finnas en tydlig direkt eller indirekt koppling till en period. Därutöver ska det vara möjligt att beräkna kostnaderna på ett tillförlitligt sätt och det ska normalt handla om väsentliga belopp. Naturligtvis redovisas även en kostnad om staten inte har betalat ut ett bidrag som man är ålagd att göra. För ett lämnat bidrag som förväntas återbetalas blir periodisering aktuell endast när det finns ett återbetalningskrav.

Om ett företag eller en privatperson söker ett bidrag som man har författningsmässig rätt till är kopplingen till en viss period i vissa fall inte självklar, exempelvis ansökningar om bidrag som ska användas i framtiden. Även om det finns en skyldighet att betala ut bidrag måste myndigheten ta ställning till om mottagaren uppfyller samtliga förutsättningar för att kunna erhålla bidraget innan det går att beräkna de slutliga kostnaderna. Ansökningar om att betala ut bidrag redovisas därför normalt som en kostnad vid utbetalningstillfället. I de fall staten inte har någon skyldighet att betala ut bidrag eller där det inte finns en tydlig koppling till en viss period bör normalt inte heller en upplupen kostnad för transfereringar redovisas.

I vissa fall kan ett beslut ha fattats, eller avtal träffats, om att bidrag ska betalas ut när mottagaren haft vissa utlägg och verifierat sina kostnader med kvitton eller kostnadsrapport. En inkommen rekvisition är inte heller i det fallet underlag för att bokföra en skuld till mottagaren under rubriken Skulder. Rekvisitionen av bidrag betraktas inte som en ekonomisk händelse. Däremot ska bidragsgivande myndighet ta upp ett belopp motsvarande de verifierade kostnaderna som periodavgränsningspost (upplupen kostnad) i samband med bokslut. Det kan förekomma att bidragsmottagaren ges rätt att samtidigt rekvirera medel för havda kostnader och återstoden av beslutat bidrag, för att kunna fortsätta sin bidragsfinansierade verksamhet. Om en sådan rekvisition kommit in vid bokslutstidpunkten, finns anledning för givaren att ta upp de upparbetade kostnaderna som periodavgränsningspost men inte det övriga beslutade beloppet.

När myndigheten bokför en upplupen kostnad avseende transferering av varor eller tjänster ska den samtidigt redovisas mot anslag. Redovisningen mot anslaget blir med andra ord kostnadsnärlig eftersom utgifter för varor och tjänster som myndigheten anskaffar för transferering enligt 12 § anslagsförordningen ska redovisas mot anslag det budgetår till vilket kostnaden hänförs.

Exempel: Rekvisition av bidrag

Myndighet A har beslutat att finansiera ett projekt vid myndighet B med 100 tkr. Ett villkor i överenskommelsen säger att först när Myndighet B i en kostnadsrapport kan påvisa nedlagda kostnader motsvarande 70 % av bidragsbeloppet får hela bidragsbeloppet rekvireras från myndighet A. Den 2 januari år 2 får Myndighet A en rekvisition på 100 tkr. Kostnadsrapport enligt gällande villkor finns bilagd.

ÅR 1

Bidragsgivande myndighet (A)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Periodisering lämnade bidrag	7718	S7991	70	
Upplupna kostnader, inomstatliga	2718	S2711		70

Bidragsmottagande myndighet (B)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Upplupna bidragsintäkter, inomstatliga	1631	S1631	70	
Periodiseringskonto, erhållna bidrag från statliga myndigheter	3519	S3599		70

ÅR 2**Bidragsgivande myndighet (A)**

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Upplupna kostnader	2718	S2711	70	
Periodiseringar	7718	S7991		70
Lämnade bidrag till myndighet	7711	S7711	100	
Bankkonto	19xx	S19xx		100

Bidragsmottagande myndighet (B)

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Periodiseringskonto	3519	S3599	70	
Upplupna bidragsintäkter	1631	S1631		70
Bankkonto	19xx	S19xx	100	
Erhållna bidrag från statliga myndigheter	3511	S3511		100

Den del av rekvisitionen (30 tkr) som inte motsvaras av kostnader år 1 tas inte upp som periodavgränsningspost, utan kommer att redovisas som ett lämnat bidrag år 2. Den bidragsgivande myndigheten redovisar 100 tkr mot anslag år 2 vid utbetalningstillfället.

Ytterligare en situation när en bokföring av periodavgränsningspost bör vara aktuell, är när utbetalning av ett beslutat bidrag skjuts upp till kommande år genom en särskild åtgärd (exempelvis på grund av att tillräckliga anslagsmedel inte disponeras innevarande år), samtidigt som utbetalningsdagen inte är reglerad på ett sådant sätt att en skuld kan anses ha uppkommit.

4.4 Förmedling av vara eller tjänst

Om myndigheten köper en vara eller tjänst och överlämnar till en mottagare utan motprestation, det vill säga som en transferering, uppkommer inte heller någon skuld till mottagaren i samband med beslut om bidraget. Däremot uppkommer en skuld till leverantören när denne fakturerar myndigheten för den levererade varan eller tjänsten. Den är då visserligen knuten till bidraget, men skulden avser inte själva bidraget utan den köpta varan eller tjänsten. Den bokförs därför som andra leverantörsskulder.

4.5 Bidrag som lämnas i "förskott"

Det förekommer att bidrag betalas ut innan ett projekt eller motsvarande påbörjats. Syftet kan vara att bidragsmottagaren ska få ett startkapital. Denna typ av "förskott" ska inte redovisas som en fordran hos den utbetalande myndigheten utan ska direkt bokföras på ett resultatkonto för lämnade bidrag. Anledningen är att myndigheten inte kommer att få någon motprestation och bidragsutbetalningen förväntas därmed inte ge några ekonomiska fördelar för myndigheten i framtiden.

Myndigheten bör, som tidigare nämnts i avsnitt 3.3 och som behandlas vidare i kapitel 6, vara medveten om de regler som finns i 11 § anslagsförordningen som säger att utbetalning av bidrag från anslag ska göras i nära anslutning till att bidraget ska användas av mottagaren.

Det finns bidrag som är villkorade och som kan vara återbetalningspliktiga om mottagaren inte genomför den verksamhet som bidraget var avsett att täcka. I staten är det dock relativt ovanligt att man har sådana villkor om återbetalningsskyldighet.

Om förskottet i stället avser köp av en tjänst, exempelvis en konsulttjänst, finns det en motprestation förknippad med utbetalningen. Ett exempel skulle kunna vara en entreprenör som får ett förskott för att utföra en naturvårdsåtgärd, som slutligen ska komma markägaren tillgodo som transferering. Förskottet till entreprenören ska då redovisas som ett förskott i myndighetens redovisning, och längre fram i tiden som kostnad för bidrag eller eventuellt driftkostnad.

4.6 Lämna upplysning om beslutade, men ännu inte utbetalda bidrag

Ett fattat beslut av myndigheten om att lämna ett bidrag utgör i sig inte en ekonomisk händelse enligt ESV:s föreskrifter till 3 § FBF och medför därmed inte krav på att bokföring ska ske eller krav på att redovisning i form av ansvarsförbindelse ska göras. Det innebär att en myndighet som löpande beslutar om bidrag som kommer att utbetalas under nästkommande räkenskapsår, normalt inte redovisar någon förpliktelse i balansräkningen eller någon ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen, enligt ESV:s föreskrifter till 4 kap. 2 § FÅB.

Om myndigheten har beslutade bidrag i väsentlig omfattning och den informationen är väsentlig för att läsaren av årsredovisningen ska få en korrekt bild av myndighetens verksamhet, kan det dock vara lämpligt att lämna information om detta i tilläggsupplysningarna.

I de fall en bidragsgivande myndighet beviljar stöd med villkoret att utbetalning sker i efterskott utifrån styrkta nedlagda kostnader ska bidragsgivande myndighet vid upprättande av årsredovisning eller delårsrapport bokföra en upplupen kostnad motsvarande de verifierade men inte betalda kostnaderna enligt ESV:s allmänna råd till 4 kap. 1 § FÅB.

Av ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 2 kap. 4 § FÅB framgår även att vissa uppgifter avseende myndighetens åtaganden ska redovisas i sammanställningen över väsentliga uppgifter som lämnas i årsredovisningen.

4.7 Bemyndiganden

Bemyndiganden, som emellanåt kan förekomma i transfereringsverksamhet, används för att en myndighet genom avtal eller på annat sätt ska kunna göra bindande åtaganden om utgifter som beräknas infalla senare än innevarande budgetår.

Med särskilda bemyndiganden avses, enligt första stycket i 17 § anslagsförord-

ningen, en befogenhet för myndigheten att göra åtaganden som medför utgifter under följande budgetår och som ska täckas med anslag. Regeringen beslutar om ändamål och belopp för dessa. De åtaganden som avses är dels sådana som är bindande (exempelvis avtal om leverans av varor och tjänster eller beslut om utbetalning av bidrag) och som kan medföra utgifter under flera år efter det år då de ingåtts och dels andra typer av avtal som inte nödvändigtvis behöver vara lika formellt bindande men där man har skapat tydliga förväntningar om att till exempel en bidragsutbetalning ska ske.

Ett särskilt bemyndigande är kopplat till ett specifikt anslag eller en specifik anslagspost som de framtida utgifterna ska redovisas mot. Det särskilda bemyndigandet anger det högsta belopp (bemyndiganderamen) som myndighetens samtliga åtaganden för ett visst ändamål får uppgå till i slutet av budgetåret.

Regeringens beslut om särskilt bemyndigande för ett visst ändamål anges i myndighetens regleringsbrev. I regleringsbrevet anges även en plan över när de åtaganden myndigheten gör med stöd av bemyndigandet beräknas komma att infrias och ett slutår för infriandena.

17 § anslagsförordningen fastslår vidare att en myndighet utan särskilt bemyndigande dock får ingå sådana åtaganden som avses i första stycket om de totala utestående åtagandena vid årets slut högst uppgår till tio procent av tilldelade medel på den anslagspost eller delpost som åtagandet avser. Detta brukar benämnas undantagsregeln. Om det totala tilldelade beloppet överstiger 100 miljoner kronor gäller dessutom att en myndighets totala åtaganden inte får överstiga det belopp som man får genom att multiplicera 10 miljoner kronor med summan av de poster som myndigheten disponerar av anslaget, dividerat med det totala tilldelade beloppet (den så kallade begränsningsregeln).

En myndighet får dock utan särskilt bemyndigande göra åtaganden i den löpande verksamheten (såsom avtal om anställning av personal, hyra av utrustning och liknande) eftersom dessa åtaganden avser framtida utgifter av driftkostnadskaraktär. Detta brukar man kalla ett generellt bemyndigande. Myndigheten får göra sådana åtaganden förutsatt att myndigheten kommer att disponera i huvudsak oförändrade resurser då utgifterna uppkommer.

När ett bemyndigande utnyttjas ska redovisning ske mot det tilldelade bemyndigandebeloppet. Infriandet sker då utgiften som åtagandet ger upphov till redovisas mot anslaget.

I 6 kap. 1 § FÅB står att det ska framgå av anslagsredovisningen i vilken utsträckning myndigheten med stöd av ett tilldelat särskilt bemyndigande beslutat om bidrag, ersättning, lån eller liknande som medför utgifter följande budgetår men som saknar täckning av anslag som myndigheten disponerar. Redovisning ska ske enligt den indelning som ett särskilt bemyndigande har tilldelats av regeringen.

Om en myndighet har tilldelats en bemyndiganderam enligt 17 § anslagsförordningen ska myndigheten redovisa samtliga åtaganden vid budgetårets slut

som medför utgifter under följande budgetår mot bemyndiganderamen. Däremot redovisas normalt inte åtaganden i bemyndiganderedovisningen som skulder eller skuldlänkande poster i balansräkningen. För att redovisa åtaganden i balansräkningen måste skuldrekvisiten vara uppfyllda.

De uppgifter myndigheten lämnar i årsredovisningen om hur ett bemyndigande har utnyttjats ska vara verifierbara och löpande noteringar ska föras under året om de åtaganden myndigheten gör med stöd av ett särskilt bemyndigande. Beställningsbemyndiganden ska i årsredovisningen redovisas enligt uppställningsformen i bilaga 3:2 till FÅB. I uppställningsformen ska man i kolumnen Ingående åtaganden fylla i förra årets utestående åtaganden. Utestående är samtliga åtaganden som finns per den 31/12 oberoende om myndigheten har anslagssparande eller inte.

5 Redovisning mot anslag

I detta kapitel redogörs för hur redovisning mot anslag ska ske när det gäller transfereringar. Huvudprincipen vid redovisning av transfereringar mot anslag är att det görs kassamässigt. Det betyder att redovisning mot anslaget sker i samband med (eller i samma period som) utbetalningen. I praktiken sker redovisningen mot anslaget oftast samtidigt som utbetalningen bokförs i ekonomisystemet.

5.1 Kassamässig redovisning mot anslag är huvudregel

Redovisning mot anslag avseende transfereringar sker som regel samma budgetår som betalning görs, det vill säga kassamässigt. Detta följer av reglerna i 12 § anslagsförordningen. Eftersom skulder normalt inte förekommer i transfereringsverksamhet, blir anslagsredovisningen i själva verket densamma om man tillämpar kassamässig eller kostnadmässig redovisning mot anslag. Om en myndighet betalar ut bidrag efter att ha mottagit rekvisition, utgör mottagande av en sådan rekvisition inte grund för redovisning mot anslag. Inte heller beslut om bidragsutbetalning utgör grund för detta.

Av föreskrifterna till 12 § anslagsförordningen framgår att med betalning avses även andra förmögenhetsöverföringar, exempelvis reverser och överföringar av tillgångar. Om betalning följaktligen sker genom en betalning med reverser ska redovisning mot anslag ske vid överlämnade av reversen.

Om transfereringar görs genom att myndigheten köper en vara eller tjänst för att lämna vidare som transferering (se avsnitt 3.7) ska redovisning mot anslag ske kostnadmässigt, det vill säga i samband med att kostnaden redovisas i den finansiella redovisningen. I 12 § anslagsförordningen står nämligen att förvaltningsutgifter ska redovisas mot anslag det budgetår kostnaden hänför sig till och att utgifter för varor och tjänster som en myndighet anskaffar för transferering ska likställas med förvaltningsutgifter.

I de allmänna råden till 12 § anslagsförordningen beskrivs också de fall där mottagaren, med stöd av författning eller särskilt beslut, anskaffar en vara eller tjänst och där myndigheten först i efterhand helt eller delvis ersätter en leverantör för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Myndighetens uppgift liknar i dessa fall lämnande av kontantbidrag. Den typen av transaktion är inte myndighetens anskaffning av varor och tjänster för transfereringar och utgiften redovisas därför mot anslag det budgetår då betalning sker.

I undantagsfall kan det inträffa att en myndighet misslyckas med att i tid genomföra en utbetalning av en transferering som enligt beslut skulle ha utförts innan årsskiftet och som beror på omständigheter som ligger utanför myndighetens kontroll. Skälen kan i dessa fall vara tekniska, något kan exempelvis ha gått fel på banken i hanteringen av betalningen. I dessa fall ska redovisningen mot

anslaget ändå göras det år som betalningen skulle ha genomförts. Att betalningen har hanterats felaktigt är inte ett tillräckligt starkt skäl till att avvika från huvudregeln om kassamässighet. Däremot ska redovisning mot anslag ske vid betalning nästföljande budgetår om myndigheten har varit försumlig och glömt att skicka iväg en betalning innan årsskiftet och betalningstidpunkten inte är reglerad i lag eller motsvarande.

5.2 Redovisning mot anslag av inkomstskatt på lämnat bidrag

Vid utbetalning av vissa bidrag och andra ersättningar, exempelvis föräldrapening, pension eller kontantstöd vid arbetslöshet, ska ansvarig myndighet innehålla mottagarens preliminära inkomstskatt. Den innehållna skatten skuldbokförs och betalas efterföljande månad till Skatteverket. Då transfereringar ska redovisas mot anslag kassamässigt, har vissa myndigheter haft svårt att avgöra när skatten ska redovisas mot anslag.

Enligt förarbetena till den tidigare budgetlagen får det anses rymmas inom kassamässigheten att preliminärskatt för skattepliktiga förmåner innehålls för att något senare överförs till en inkomsttitel (via Skatteverket). Myndigheten kan således redovisa även skattedelen mot anslag i samband med att nettobidraget betalas ut till mottagaren, det vill säga motsvarande bokföringsmetod som i en lönerutin.

6 Utbetalningar i transfereringsverksamhet

6.1 De olika betalningsflödena

Det finns två betalningsflöden i det statliga betalningssystemet, räntebelagt och icke räntebelagt. En del myndigheter använder båda betalningsflödena, andra använder bara det ena. Beroende på i vilket flöde myndighetens betalningar utförs, är de antingen räntepåverkande eller inte räntepåverkande. I de flesta fall gäller att betalningar hänförliga till myndighetens förvaltning hanteras via det räntebelagda flödet och att utbetalningar av bidrag/transfereringar och inbetalningar av uppbörd hanteras i det icke räntebelagda flödet.

Ett av flera syften med att införa räntebelagda konton för myndigheternas förvaltning på 1990-talet var att stimulera till en bra likviditetsplanering och god kassahållning på myndigheterna. Tanken med räntekontomodellen och det räntebelagda flödet är att kunna ränteberäkna myndighetens kassahantering, det vill säga behållning eller eventuellt utnyttjande av krediten på räntekontot. Ju bättre kassahållning myndigheten har desto större blir ”belöningen” i form av en bättre ränteavkastning.

Transfereringar utbetalas, som tidigare nämnts, i regel från myndighetens icke räntebelagda betalningsflöde, om myndigheten har ett sådant. Kännetecknande för det icke räntebelagda flödet är att myndigheten, varje gång en utbetalning görs, har rätt att dra medel från statens centralkonto (SCR) utan att det påverkar det räntekonto som myndigheten har i Riksgäldskontoret. Anledningen till att transfereringar och uppbörd hanteras i det icke räntebelagda betalningsflödet är att myndigheten inte ska kunna tillgodoräkna sig ränta på sådana medel som inte hör till myndighetens egen förvaltning, utan som myndigheten bara förmedlar vidare eller uppbär för statens räkning.

Ett bidrag som betalas ut av en myndighet från ett icke räntebelagt betalningsflöde ska normalt tas in i ett icke räntebelagt betalningsflöde hos den mottagande myndigheten, enligt 11 § anslagsförordningen. Om bidraget även finansierar förvaltningsutgifter hos den mottagande myndigheten ska korrigerings mellan betalningsflödena normalt göras i efterhand.

Undantag får dock göras i följande fall:

1. Om det är känt på förhand att en del av bidraget ska användas i den mottagande myndighetens egen verksamhet får beloppet fördelas mellan betalningsflödena då bidraget erhålls.
2. Om hela beloppet ska användas i den egna verksamheten eller om endast en ringa del avser transferering får räntekontot användas.

6.2 Tidpunkt för utbetalning

Följande grundläggande principer kan sägas gälla generellt vid val av tidpunkt för myndighetens utbetalningar:

- Utbetalningstidpunkt bör väljas så att statens räntekostnader minimeras.
- Utbetalning bör inte ske före den tidpunkt då betalningsmottagaren behöver medlen.
- Utbetalning bör inte tidigareläggas för att minska det aktuella bidraget eller utbetalningen.

Det förekommer att utbetalningstidpunkten är reglerad i lag eller förordning. I så fall tar naturligtvis den bestämmelsen över ovanstående principiella regler.

I 11 § anslagsförordningen står att utbetalning av bidrag från anslag ska göras i nära anslutning till att bidraget ska användas av mottagaren, om inte annat följer av lag, förordning, särskilt beslut av regeringen eller avtal med annan juridisk person. Av föreskrifterna till samma paragraf framgår att en myndighet endast får betala ut bidrag om det är förenligt med anslagets ändamål och övriga villkor som är kopplade till anslaget. Därutöver framgår att myndigheten måste säkerställa att den årliga belastningen på anslaget och därmed utfallet på statens budget inte är missvisande.

Myndigheten bör ta ställning från fall till fall när bidrag ska betalas ut. I viss verksamhet är det naturligt att bidrag betalas ut i förväg medan det i annan verksamhet, exempelvis om myndigheten ska ersätta mottagaren för vissa kostnader, är lämpligt att bidrag betalas ut i efterskott med utgångspunkt i en rekvisition eller motsvarande.

Myndigheten får avgöra vad som är en lämplig utbetalningsplan med hänsyn till att bidraget ska betalas ut i nära anslutning till att bidraget ska användas av mottagaren. Ett bidrag kan antingen betalas ut som engångsbelopp eller uppdelat på flera tillfällen och betalas i förväg eller i efterskott. Den bidragsgivande myndigheten bör sträva efter att minimera eventuella ränteeffekter för såväl myndigheten själv som mottagaren.

Bestämmelsen om utbetalningar av bidrag är en så kallad portalparagraf och myndigheten har en skyldighet att se till att anslagsutfallet på ett rättvisande sätt speglar den verksamhet som har bedrivits under året. Avsikten med bestämmelsen är inte att i detalj reglera när bidrag ska betala ut i varje enskilt fall.

Syftet med regleringen är att undvika att bidrag i onödan betalas ut långt i förväg eller att mottagaren måste ligga ute med pengar under lång tid samtidigt som myndigheten har möjlighet att avväga exakthet mot administrativa insatser.

7 Särskilt om lämnade lån

Det finns två huvudtyper av statliga lån. I detta kapitel behandlas framför allt lån som inte är avsedda att återbetalas. Den andra huvudtypen är lån i ordets egentliga mening där avsikten är att lånen ska betalas tillbaka enligt en plan som i regel fastställs i samband med att lånet beviljas eller betalas ut.

7.1 Lån som är avsedda att återbetalas

ESV har tagit fram en handledning om redovisning av utlåningsverksamhet som finns på ESV:s webbplats (ESV 2007:17). I denna handledning framgår hur lån som är avsedda att återbetalas bör redovisas.

Det kan i vissa fall vara oklart när utlånings- och garantiverksamhet ska redovisas i verksamhetsavsnittet respektive under transfereringar. Utgångspunkten är att om verksamheten bedrivs utifrån full kostnadstäckning och myndigheter tar ut en avgift motsvarande förväntad kostnad bör verksamheten normalt redovisas i verksamhetsavsnittet. ESV har tagit fram särskilda S-koder för garanti- och utlåningsverksamhet som redovisas i verksamhetsavsnittet (S5852 respektive S5859).

7.2 Lån som inte är avsedda att återbetalas

Med lån som inte är avsedda att återbetalas menas här utbetalningar som redovisningsmässigt kan jämföras med villkorade bidrag. Sannolikheten för att lånet/stödet kommer att återkrävas är liten och därmed bör hela lånebeloppet redovisas som en transferering i samband med utbetalningen. Dessa lån behöver inte betalas tillbaka om låntagaren uppfyller vissa villkor. Många förordningar som reglerar sådant stöd talar om ”bidrag i form av avskrivningslån”. Även andra benämningar kan förekomma. Här används benämningen lån som inte är avsedda att återbetalas.

Lånen lämnas i syfte att stödja en verksamhet genom att tillhandhålla kapital eller genom en subventionerad ränta och alternativet hade kanske varit att lämna ett bidrag. Inom denna grupp faller även villkorlån som ska betalas tillbaka om exempelvis ett projekt lyckas, men som annars skrivs av.

Bland förordningar som behandlar avskrivningslån kan urskiljas två huvudlinjer för avskrivning av lånet: antingen föreskrivs att avskrivningen ska ske vid en viss tidpunkt, eller att den ska ske successivt under en viss period.

7.3 Redovisning av lån

Enligt allmän redovisningspraxis är ett belopp som inte kommer att betalas tillbaka inte en tillgång. Detta synsätt utgår från att redovisningen ska vara rättvisande och att redovisningsposternas innebörd snarare än formen eller benämningen ska vara vägledande för vilka poster som ska tas in i en balansräkning.

Det är viktigt att vid sidan av redovisningssystemet följa upp utestående lån, göra avskrivningar enligt avtal och följa upp att låntagaren verkligen uppfyller förutsättningarna för avskrivning. Information om utestående avskrivningslån bör lämnas i myndighetens årsredovisning, lämpligen ”inom linjen” i balansräkningen. Utestående avskrivningslån ses där som ”omvända” ansvarsförbindelser, så kallade eventualtillgångar.

Om låntagaren inte uppfyller förutsättningarna för avskrivning av lånet uppkommer en återbetalningsskyldighet. Då ska en fordran på låntagaren tas in i balansräkningen, såvida det inte anses som sannolikt att ingen återbetalning kommer att ske. En bokförd fordran ska värderas, åtminstone i samband med bokslut.

Exempel: En myndighet betalar ut ett avskrivningslån till ett företag

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Lämnat bidrag till företag	792x	S792x	1000	
Bankkonto	19xx	S19xx		1000
Redovisning mot icke räntebärande anslag	1741	S1741	1000	
Erhållna medel från statens budget	7311	S7311		1000

Exempel: Fordran bokförs i samband med återbetalningskrav

En myndighet har betalat ut ett avskrivningslån till ett företag. Efter ett tag uppfyller inte företaget villkoren för lånet och myndigheten kräver därför tillbaka lånet. Samtidigt bokför myndigheten en fordran i balansräkningen.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Övriga fordringar	156x	S156x	1000	
Lämnade bidrag till företag (återföring)	792x	S792x		1000

När återbetalning görs, nollställs fordringen samtidigt med redovisning mot inkomsttitel (eventuellt återföring till anslag beroende på reglerna i det enskilda fallet, se även avsnitt 3.9).

Exempel: Återbetalning av lån som inte är bokfört som fordran

Motsvarande situation som i föregående exempel, men myndigheten anser här att det mest sannolika är att ingen återbetalning kommer att ske. Någon fordran behöver då inte bokföras. Om myndigheten senare erhåller en återbetalning, kan den bokföras som en icke disponibel inkomst och redovisas mot inkomsttitel (eller i vissa fall mot anslag). Om inkomsten ska föras till inkomsttitel eller anslag, är beroende av regler i det enskilda fallet.

	Konto	S-kod	Debet	Kredit
Bankkonto	19xx	S19xx	1000	
Lämnade bidrag till företag (återföring)	792x	S792x		1000
Erhållna medel från statens budget (återföring)	7311	S7311	1000	
Redovisning mot inkomsttitel	1721	S1721		1000

7.4 Redovisning mot anslag avseende lån

Båda typerna av anslagsfinansierade låneutbetalningar ska redovisas mot anslag när utgiften uppkommer, enligt bestämmelserna i 12 § 3 p anslagsförordningen, som anger att övriga utgifter ska redovisas mot anslag det budgetår som utgifterna hänför sig till. Av ESV:s allmänna råd till denna paragraf framgår att med övriga utgifter avses utgifter som inte är transfereringar, förvaltningsutgifter eller utgifter för anskaffning av tillgångar. Det är huvudsakligen fråga om kapitaltransaktioner. Utlåning anges som ett exempel på kapitaltransaktion och sådana transaktioner ska redovisas mot anslag det budgetår då betalning sker.

Samtidigt med redovisningen mot anslag redovisas beloppet som utlåning (baskonto och S-kod 1381 eller 1391 beroende på låntagare), om det är ett lån som är avsett att återbetalas. Det ger samtidigt den realekonomiska information som krävs. Lån som inte är avsedda att återbetalas ska kodas och redovisas som transferering.

8 Moms

Moms förekommer inte i särskilt stor utsträckning i samband med transfereringar, men det finns ändå ett fåtal fall där det förekommer. I detta kapitel presenteras dessa fall samt vilka regler som gäller på området.

Mer specifik information om moms lagstiftningen finns hos Skatteverket. Det gäller också andra skattemässiga aspekter på myndigheters bidragsgivning, exempelvis om bidrag är skattepliktiga eller belagda med sociala avgifter.

8.1 Särskilda regler om mervärdesskatt i staten

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt enligt mervärdesskattelagen 1994:200, (ML). I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt i enlighet med bestämmelserna i förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Myndigheter under regeringen har rätt till kompensation av ingående mervärdesskatt, om inte ESV har beslutat annat.

En förutsättning för att myndigheten ska ha kompensationsrätt för moms är att myndighetens anslag är nettobudgeterat (till skillnad mot bruttobudgeterade anslag som är budgeterade för att även täcka moms). I dagsläget är i stort sett alla anslag nettobudgeterade, endast ett fåtal bruttobudgeterade anslag finns.

Av föreskrifterna till 4 § förordningen om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt framgår att en myndighet som omfattas av förordningen har rätt till kompensation för belopp motsvarande ingående mervärdesskatt hänförlig till hela den verksamhet som myndigheten bedriver med stöd av instruktion, lag, förordning eller annat regeringsbeslut oavsett hur verksamheten är finansierad eller hur den redovisas. Detta gäller under förutsättning att regeringen inte har beslutat annat.

Statliga myndigheter som inte är affärsverk räknas i mervärdesskattehänseende som ett enda skattesubjekt. Mervärdesskatt ska därför inte faktureras mellan statliga myndigheter.

Ett annat villkor för kompensationsrätten är att den ska kunna styrkas genom en faktura eller en jämförlig handling utställd till myndigheten avseende en av myndigheten köpt vara eller tjänst hänförlig till myndighetens verksamhet. Skatten ska vara specificerad i fakturan eller, då förenklad faktura tillämpas, vara möjlig att beräkna.

Det är viktigt att notera att moms vanligtvis ändå inte förekommer när det gäller transfereringar. I det följande beskrivs de olika situationer som kan förekomma.

8.2 Kontantbidrag

I de ”traditionella” fallen av lämnade bidrag, det vill säga kontanta bidrag eller ersättningar till enskilda, företag eller organisationer förekommer ingen mervärdesskatt. Då är det naturligtvis inte heller aktuellt att rekquirera någon ingående moms. Exempel på detta är barnbidrag, sjukpenning, arbetslöshetsersättning och pensioner till enskilda, allmänna verksamhetsbidrag till organisationer, de flesta slag av stöd till företag samt kontant bistånd till utvecklingsländer.

8.3 Bidrag som lämnas för mottagares inköp av vara eller tjänst

I vissa fall lämnar en myndighet bidrag som ska täcka mottagarens inköp av en momsbelagd vara eller tjänst. Exempel kan finnas både när det gäller sociala ändamål till enskilda personer, och när bidrag för nedlagda kostnader ges till företag för enstaka köp eller mot kostnadsredovisning i ett projekt av något slag. Om myndigheten som bidrag betalar ersättning för utlägg till hushåll eller andra icke momsregistrerade mottagare, inkluderar bidraget i normalfallet också ersättning för moms. Bruttobeloppet betalas därför ut till mottagaren. Eftersom myndigheten inte har gjort ett förvärv för verksamheten utan endast lämnat en kontant kostnadsersättning får momsen inte rekquireras, utan bruttobeloppet (inklusive moms) redovisas mot anslag. Eftersom myndigheten inte gjort förvärvet finns dessutom ingen faktura eller jämförlig handling utställd på myndigheten. Om bidraget lämnas till företag, som är registrerat för mervärdesskatt, ska bidraget inte inkludera någon ersättning för moms, eftersom företaget normalt kan dra av ingående moms för inköpet. Företaget ersätts endast för sin kostnad. I den situationen görs därför betalningen med enbart nettobeloppet.

8.4 Skattskyldighet för ”bidrag”?

I vissa fall är en ”bidragsmottagare” skattskyldig för ett mottaget bidrag enligt ML. Det blir fallet om ”bidraget” i ML:s mening anses utgöra ersättning för vissa prestationer som mottagaren av bidraget tillhandahåller. Då är det definitionsmässigt fråga om omsättning enligt ML, det vill säga köp av en vara eller en tjänst. Den myndighet som lämnar ”bidraget” behöver vid avtals- eller beslutstidpunkten vara medveten om vad som gäller och vad det lämnade ”bidraget” ska täcka. Anledningen till att den beskrivna situationen kan uppkomma, är att det i undantagsfall kan förekomma att skattelagstiftningens och nationalräkenskapernas definition av motprestation inte överensstämmer. För att mottagaren av ”bidraget” ska bli skattskyldig enligt ML, ska följande villkor vara uppfyllda:

- Det är fråga om omsättning enligt ML, exempelvis att en vara eller en tjänst tillhandahålls mot vederlag.
- Omsättningen är skattepliktig enligt ML.
- Omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig enligt ML.
- Omsättningen görs inom landet.

Om mottagaren av ”bidraget” enligt ovanstående villkor är skattskyldig för om-sättningen ska denne ställa ut en moms bärande faktura eller jämförlig handling till myndigheten som lämnat ”bidraget”. För att myndigheten ska kunna rekvirera krävs att fakturan eller den jämförliga handlingen är ställd till myndigheten med momsen angiven och övriga uppgifter på det sätt som krävs enligt ML.

8.5 Transferering genom förmedling av köpta varor eller tjänster

Om myndigheten i stället för att lämna kontanta bidrag köper varor eller tjänster och förmedlar dessa till en mottagare inom ramen för myndighetens transfere-ringsverksamhet, anses inköpet av varan eller tjänsten ha skett för verksamheten. Myndigheten får då en faktura eller jämförlig handling med specificerad moms precis som vid köp för den egna verksamheten. Myndigheten har då rätt att rekvi-rera den erlagda momsen, givet att övriga förutsättningar för kompensationsrät-ten är uppfyllda.

9 Exempel på gränsdragningsfrågor

Följande exempel grundar sig på nationalräkenskapernas principer enligt Europeiska nationalräkenskapssystemet 1995 (ENS 1995), som tillämpas i Sverige.

Exemplen har grupperats i fem grupper av transfereringar. Inom varje grupp beskrivs olika fall och i anslutning till dessa belyses gränsdragningsproblem som noterats. Beskrivningen redogör för nationalräkenskapernas informationsbehov för varje situation när det gäller dels klassificeringen, dels tidpunkten för redovisning. Med tidpunkten för redovisning menas om nationalräkenskaperna har behov av periodiserade uppgifter eller uppgift om betalningstidpunkten. Dessutom anges vilket konto/kontogrupp som blir aktuell för myndighetens redovisning enligt baskontoplanen för statliga myndigheter.

1) Åtgärder inom natur- och miljövård, kulturminnesvård etc.

a) Myndigheten kan ge kontant bidrag direkt till markägare, fastighetsägare, ägare av kulturmärkt byggnad/föremål för bevarande/förbättring.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Transferering till berörd mottagarkategori (exempelvis företag eller statlig myndighet).

Är det fråga om stöd för bevarande eller underhåll, ses överföringen som bidrag för konsumtion. Är det fråga om en förbättring av fastighet ses överföringen som bidrag för investering.

Myndighetens redovisning:

Lämnade bidrag (kontogrupp 77–79).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Utbetalningstidpunkten (oavsett om mottagaren rekviderat/ "fakturerat" bidraget eller inte).

b) Myndigheten kan köpa en tjänst, exempelvis en reparation, en miljövårdsåtgärd etc., av en entreprenör, där syftet är samhällsnyttigt, men förbättringen formellt inte tillfaller staten utan tillfaller en ägare som kan vara en stiftelse, en privatperson, ett företag etc.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Transferering genom förmedling av köpt tjänst till berörd mottagarkategori (dock inte staten).

Myndighetens redovisning:

Lämnade bidrag (kontogrupp 77–79).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Tidpunkten för tjänstens utförande, det vill säga övergången av ägandet. Som närmevärde används faktureringstidpunkten (tidpunkt för myndighetens mottagande av fakturan).

c) Är staten ägare till fastigheten blir det staten som konsumerar tjänsten. Då redovisas köpet av tjänsten som statlig konsumtion, det vill säga i myndighetens verksamhet. Det gäller även om den bidragsgivande myndigheten, den som köper tjänsten, är en annan än den mottagande, fastighetsförvaltande, myndigheten. Detta på grund av att den mottagande myndigheten inte bokför en erhållen tjänst. I undantagsfall kan dock förekomma att mottagande myndighet aktiverar en värdehöjning. Det innebär att i det fallet redovisas resursåtgången för reparationen och så vidare som statlig konsumtion. Ett liknande fall är köpta tjänster som avser arbeten med bevarande av fornminnen, som inte anses ha någon ägare alls. Även då betraktas köpet som statlig konsumtion.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Statlig konsumtion/eventuellt investering (om kriterierna är uppfyllda).

Myndighetens redovisning:

Driftkostnader med mera/eventuellt investering (kontoklass 4–6/eventuellt kontoklass 1).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

När kostnaden uppstår.

d) Myndigheten kan utföra åtgärden med egen personal. Myndigheten kan också särskilt anställa personal för åtgärden. Formellt kan det vara ett alternativ till en entreprenadupphandling, där entreprenören inte har registrerad firma.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Här finns ingen annan producent än myndigheten. Därför redovisas myndighetens resursåtgång för reparationen som statlig konsumtion. Teoretiskt borde man möjligen, i det fall det finns en tydlig ägare av exempelvis fastigheten som mottar tjänsten, redovisa som transferering och samtidigt som statlig produktion med konsumtion av insatta resurser. Det blir dock alltför komplicerat och bedöms ha liten omfattning. Redovisning görs därför i myndighetens egen verksamhet.

Myndighetens redovisning:

Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Löneutbetalningsmånaden. För övrig resursåtgång gäller när kostnaden uppstår för anskaffade varor/tjänster.

Fördjupat exempel 1:1 – Kulturmiljövård med mera

Bidrag, det vill säga ersättning från statens budget, kan lämnas till byggnadsvård eller ombyggnad av kulturhistoriskt värdefull bostadsbebyggelse. Ersättningen lämnas normalt till fastighetsägaren. Detta är en transferering, eftersom det är fråga om överföring av medel från staten till en annan part utan att staten erhåller en motprestation. Man kan visserligen hävda att samhället som helhet erhåller en

motprestation i form av bevarande av kulturhistoriskt värdefull bebyggelse. Staten är dock ur redovisningssynpunkt inte samhället utan en samling myndigheter som har egna kostnader och intäkter och som förvaltar en egen förmögenhetsmassa. En motprestation tillfaller staten endast om en förmögenhetsförändring har inträffat i denna redovisningsenhet. I stället för att lämna ut bidrag kan en myndighet i speciella fall anlita en entreprenör som utför arbete på en kulturhistoriskt värdefull byggnad som ägs av en privatperson. Även i detta fall är det fråga om transferering till fastighetsägaren, men i form av tjänst. Inom kulturmiljövården ser man också till att befintliga fornlämningar inte förstörs. Ersättning betalas till den som utför arbetet med att restaurera fornlämningarna eller på annat sätt medverkar till att de bevaras för eftervärlden. Denna typ av uppgift tillhör myndighetens verksamhet. Någon resursöverföring görs inte till annan part, och därmed är det i stället fråga om statlig konsumtion eller statlig investering. Om det aktuella objektet i stället skulle ägas av exempelvis en privatperson, är de utbetalda medlen en transferering.

Fördjupat exempel 1:2 – Bidrag till kalkningsverksamhet för sjöar och vattendrag

Havs- och vattenmyndigheten disponerar ett anslag för kalkningsverksamhet. En stor del av anslagsbeloppet fördelas till länsstyrelserna, som i sin tur ger ”kalkningsbidrag” till kommunerna. Dessa bidrag är transfereringar eftersom staten inte erhåller någon motprestation.

Havs- och vattenmyndigheten redovisar mot anslag och redovisar transferering till statlig myndighet (länsstyrelser), medan länsstyrelsen ska redovisa medel från statlig myndighet som finansiering.

I vissa fall köper länsstyrelser in utrustning att användas i kalkningsverksamheten.

Att lämna över sådan utrustning till kommunen är en transferering genom förmedling av vara/tjänst.

I undantagsfall förekommer det att en länsstyrelse själv bedriver kalkningsverksamhet. I dessa fall är det fråga om statlig konsumtion och kostnaderna bokförs som driftkostnad hos myndigheten. Teoretiskt borde man möjligen, i det fall det finns en tydlig ägare av marken som mottar tjänsten, redovisa som transferering och samtidigt som statlig produktion med konsumtion av insatta resurser. Det blir dock alltför komplicerat och bedöms ha liten omfattning.

2) Åtgärder för att främja företagande och sysselsättning (arbetsmarknadspolitik) eller regional utveckling

a) Myndigheten kan ge kontant bidrag till företag (även enskilda näringsidkare) för att anställa personal eller allmänt främja verksamheten.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Transferering till berörd mottagarkategori (även statlig myndighet).

Myndighetens redovisning:

Lämnade bidrag (kontogrupp 77–79)

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Utbetalningstidpunkten (oavsett om mottagaren rekviderat/"fakturerat" bidraget eller inte).

b) Myndigheten kan köpa vissa tjänster, exempelvis information, mässor, kurser eller rådgivning, där syftet är att främja sysselsättningen och så vidare men de direkta mottagarna av råd, information etc. är arbetssökande eller personer som startar eller driver ett företag.

Utbildning/kurser

Utbildningsverksamhet som myndigheten bedriver är myndighetens verksamhet och resursförbrukningen redovisas som konsumtion.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Statlig konsumtion.

Myndighetens redovisning:

Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

I undantagsfall kan köpet av tjänst redovisas som transferering in natura. Det gäller om den aktuella utbildningen dels har ett socialt syfte (att underlätta för arbetslösa på arbetsmarknaden) och riktar sig till hushåll dels är en fristående del som kan genomgå separat där hela produktionen av utbildningen ligger hos en marknadsproducent (det vill säga ett företag).

Om myndigheten är anordnare genom att organisera, administrera och så vidare eller genom att tillhandahålla lokaler ses utbildningen som myndighetens verksamhet. Utbildning är därför transferering endast i undantagsfall med redovisning på konto 7933 hos myndigheten. (Observera särskilt vad som gäller för högskolor under punkt 4).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

När kostnaden uppstår.

Mässor och information

Mässor, information och så vidare får anses utgöra myndighetens verksamhet, även om hela tjänsten köps från ett företag.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Statlig konsumtion.

Myndighetens redovisning:

Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

När kostnaden uppstår.

Ger myndigheten bidrag till en annan institutionell enhet⁵ (ett företag, en myndighet, en kommun etc.) för att anordna utbildning, informationsinsatser och så vidare i mottagarens verksamhet är detta en transferering. Observera att om motprestation ges till myndigheten genom att villkoren för bidragen är mycket långtgående och närmar sig en motprestation finns en punkt där bidraget i stället övergår till att vara statlig konsumtion.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Transferering till berörd mottagarkategori.

Myndighetens redovisning:
Lämnade bidrag (kontogrupp 77–79).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
Utbetalningstidpunkten.

c) Myndigheten kan anordna rådgivning, mässor, kurser etc. med egen anställd personal. Myndigheten kan också ha särskilt anställd personal för genomförandet.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Statlig konsumtion.

Myndighetens redovisning:
Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
Löneutbetalningstidpunkt, när kostnaden uppstår för övriga anskaffade resurser.

3) Sociala ändamål av mer traditionellt slag

Exempel på detta är bidrag med mera till äldre, sjuka, funktionshindrade, arbetslösa och ekonomiskt svaga grupper.

a) Myndigheten lämnar olika typer av kontanta bidrag, ersättningar, pensioner, sjukpenning, arbetslöshetsstöd och så vidare.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Transferering till hushåll. Utbetalda pensioner redovisas som transfereringar även om mottagaren eller dennes arbetsgivare betalat en premie eller avgift och oavsett om premien/avgiften är frivillig eller obligatorisk.

Myndighetens redovisning:
Lämnade bidrag till enskilda (konto 7931–7932).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
Utbetalningstidpunkten.

⁵ Enligt nationalräkenskapernas definition.

b) Myndigheten köper vårdtjänster, handikapphjälpmedel, kurser etc. där ett delsyfte är att minska kostnaderna för de direkta bidragen men där tjänsten eller varan utan eller med subventionerat vederlag tillfaller en privatperson som har nytta av den.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Sociala transfereringar till hushåll in natura under förutsättning att myndigheten köper tjänsten från en marknadsproducent, det vill säga ett företag. Om myndigheten köper från en myndighet eller kommun redovisas det som en transferering till kommunen eller myndigheten.

Myndighetens redovisning:

Lämnade bidrag till enskilda personer in natura (konto 7933). Vid köp från myndighet/kommun: Lämnade bidrag till berörd kategori (kontogrupp 77).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

När kostnaden uppstår vid myndighetens anskaffning. Utbetalningstidpunkten om myndigheten ersätter leverantören i efterhand.

Statens ersättning till exempelvis privattandläkare enligt fastställd taxa där patienten betalat en del av priset, betraktas som en transferering till hushåll in natura. När myndigheten betalar till folktandvården som ingår i landstinget, betraktas det däremot som en transferering till landstinget.

c) Myndigheten vårdar och stödjer privatpersoner med myndighetens egen personal. Myndigheten kan också ha särskilt anställd personal för ändamålet (projektanställda och liknande).

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Statlig konsumtion.

Myndighetens redovisning:

Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Löneutbetalningstidpunkten när det gäller kostnader för myndighetens egen personal, när kostnaden uppstår för övriga resurser.

Fördjupat exempel 3:1 – Pensioner eller försäkringsersättningar

Några myndigheter, främst Pensionsmyndigheten och Statens tjänstepensionsverk, betalar ut pensioner. Pensionerna kan vara bidrag i egentlig mening, som garantipensionerna i det allmänna pensionssystemet där mottagaren inte behöver betala någon avgift för att ha rätt till förmånen. De kan också grundas på inbetalda avgifter som har ett mer eller mindre starkt samband med de pensioner man har rätt till. Oavsett om avgift betalats eller inte betraktas pensionerna som transfereringar. Avgiften till ett pensionssystem är inte en motprestation i nationalräkenskapernas mening. I ett pensionsförsäkringssystem sker omfördelningar

mellan mottagarna av pension och utbetalningarna redovisas därför som transfereringar. Motsvarande gäller för andra eventuella försäkringar som förekommer i statlig verksamhet. Försäkringspremierna är inte motprestationer utan försäkringsersättningarna är omfördelningstransaktioner i nationalräkenskapernas mening och redovisas som transfereringar.

4) Utbildning inom högskolans eller skolans ram

a) Myndigheten kan ge bidrag till privatpersoner för att betala för den utbildning de behöver. Myndigheten kan ge stipendier eller andra bidrag till personer som genomgår utbildning.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Transferering till hushåll.

Myndighetens redovisning:
Lämnade bidrag (konto 7931–7932).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
Utbetalningstidpunkten.

b) Myndigheten kan ge bidrag till en högskola eller annan utbildningsanordnare som bedriver viss utbildning eller forskning som anses värd att stödja.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Transferering till berörd mottagarkategori.

Här kan finnas gränsdragningsproblem gentemot köpt utbildning, det vill säga fall där det föreligger motprestation.

Myndighetens redovisning:
Lämnade bidrag (kontogrupp 77–79).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
Utbetalningstidpunkten.

c) En högskola köper utbildning av ett företag och låter privatpersoner genomgå den utan avgift eller mot låg avgift.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Statlig konsumtion i de allra flesta fall, eftersom det ses som myndighetens verksamhet.

Myndighetens redovisning:
Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

Om det finns ett socialt syfte med köpet, och det gäller en fristående utbildning som köps av en marknadsproducent (ett företag) kan det undantagsvis bli fråga om transferering in natura till hushåll. Myndighetens redovisning: Lämnade bidrag till enskilda in natura (konto 7933).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
När kostnaden uppstår.

Utbildning anses inte ha ett socialt syfte i den mening som avses här. Transfereringar in natura kan därför inom detta område bli aktuellt endast om utbildningen av sociala skäl riktar sig till en särskild grupp, exempelvis arbetslösa, invandrare eller funktionshindrade, samtidigt som den är fristående från högskolans/skolans övriga verksamhet och köps av ett företag.

d) En myndighet har fått i uppdrag att köpa in utrustning för att förmedla till en högskola, skola eller annan utbildningsanstalt för att förbättra utbildningskvaliteten eller främja forskningen.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Transferering till berörd mottagarkategori (kommun, statlig myndighet, företag etc.) i form av köpt vara.

Myndighetens redovisning:
Lämnade bidrag (kontogrupp 77–79).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
När kostnaden uppstår.

e) Högskolan anordnar utbildning i egen regi, utan eller mot låg avgift med fast eller tillfälligt anställd personal.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:
Statlig konsumtion.

Här rör det sig i egentlig mening om högskolans ordinarie verksamhet.

Myndighetens redovisning:
Driftkostnader med mera (kontoklass 4–6).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:
Löneutbetalningstidpunkten när det gäller kostnader för myndighetens egen personal, när kostnaden uppstår för övriga resurser.

Fördjupat exempel 4:1 – Forskningsbidrag

När en myndighet betalar ut forskningsbidrag som finansierats direkt eller indirekt via statens budget till en annan myndighet eller en privat organisation, ska

dessa enligt huvudregeln redovisas som transfereringar. En förutsättning är att det inte finns krav på direkt motprestation, det vill säga att mottagaren arbetar förutsättningslöst och utan några andra riktlinjer än att de lämnade bidragen ska användas i forskningsverksamhet. Därutöver kan det finnas vissa villkor för bidraget, exempelvis krav på avrapportering. Det kan även förekomma att den givande myndigheten gör prioriteringar mellan olika projekt i samband med att bidragen beviljas. Medlen är ändå transfereringar.

Ersättning för uppdragsforskning ses som köp av tjänst och redovisas då som driftkostnad. Uppdragsforskning är forskning av sådan karaktär att den utbetalande myndigheten eller beställaren definierar forskningens art, omfattning och nyttjanderättshavare. Detta innebär att det exempelvis inte räcker med att finansören av bidraget förbehåller sig rätten att publicera forskningsrapporten i eget namn, utan även de övriga kriterierna ska vara uppfyllda, det vill säga påverkan på art och omfattning.

Det förekommer även att forskningsbidrag lämnas i form av varor varvid den utbetalande myndigheten åtar sig att exempelvis köpa teknisk utrustning som lämnas till mottagaren med äganderätt. Detta är en transferering.

5) Internationella transfereringar

a) Myndigheten kan ge kontanta bidrag till utvecklingsländer, internationella organisationer eller till svenska organisationer som bedriver hjälp- och utvecklingsverksamhet utomlands.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Transferering till internationell organisation (alternativt till ideell organisation/företag i Sverige).

Myndighetens redovisning:

Lämnade bidrag till internationella organisationer (kontogrupp 78).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Utbetalningstidpunkten.

b) Myndigheten köper varor eller tjänster för att förmedla till andra länder eller internationella organisationer i bistånds- eller annat utvecklingssyfte.

Nationalräkenskapernas informationsbehov:

Transferering till internationell organisation genom förmedling av vara eller tjänst – vid köp inom Sverige.

Transferering till internationell organisation – vid köp utomlands (redovisning utan tilläggsinformation, det vill säga redovisning på samma sätt som kontant bistånd).

Myndighetens redovisning:

Lämnade bidrag i form av varor respektive tjänster (konto 7833 respektive 7834) vid köp inom Sverige. Lämnade bidrag (utan tilläggsinformation – övriga konton i gruppen 78) vid köp utomlands.

Det har därmed betydelse om varan eller tjänsten är köpt i Sverige eller utomlands. Om varan eller tjänsten är köpt i Sverige, för att överlämnas till mottagarlandet betraktar nationalräkenskaperna detta som en kontant transferering för vilken mottagarlandet köper en vara/tjänst i Sverige. Det är således både en transferering och export av svensk produktion. I redovisningen kan man inte ha denna dubbelredovisning. Däremot kan man ange att transfereringen skett i form av vara eller tjänst. Nationalräkenskaperna kan med hjälp av den informationen ta upp aktuella belopp på två ställen i sina egna sammanställningar.

Om varan eller tjänsten däremot är köpt i utlandet betraktar nationalräkenskaperna transaktionen på samma sätt som ett kontant bidrag till mottagarlandet (gäller även om det köpts i ett annat land än det slutliga mottagarlandet).

Tidpunkt för redovisning mot anslag:

Kontanta transfereringar vid utbetalningstidpunkten. Transfereringar i form av varor eller tjänster köpta i Sverige ska redovisas när kostnaden uppstår.

Referenser

Lagar och förordningar

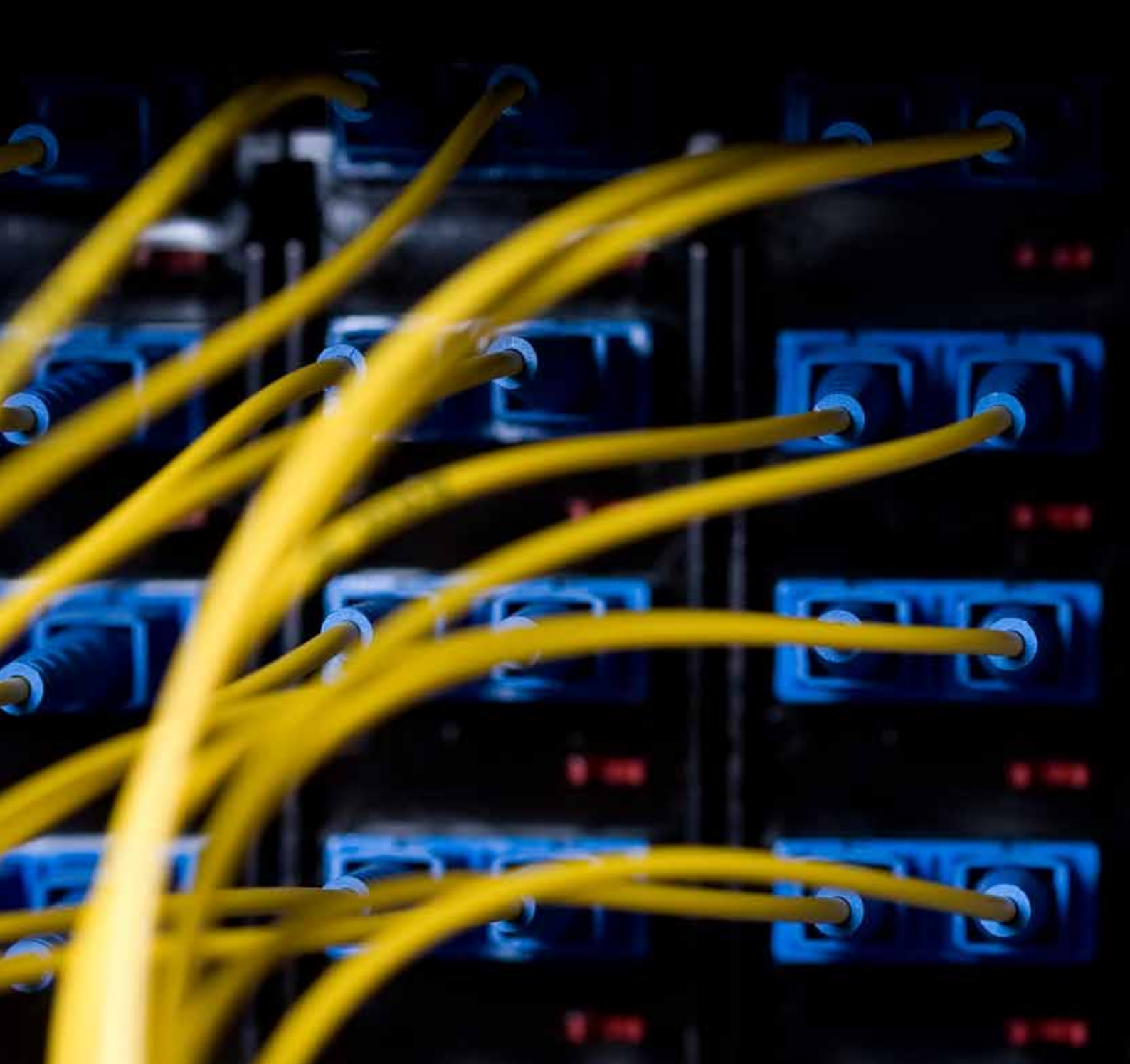
- Anslagsförordning (2011:223)
- Kapitalförsörjningsförordning (2011:210)
- Budgetlag (2011:203)
- Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt
- Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring
- Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
- Mervärdesskattelag (1994:200)

Litteraturförteckning

- International Public Sector Accounting Standard 23 "Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)", issued December 2006*
- International Public Sector Accounting Standard 9 "Revenue from Exchange Transactions", issued July 2001*
- Hantera fakturor elektroniskt (ESV 2008:10)*
- Erhållna bidrag och donationer (ESV 2005:14)*
- Redovisning av fonder och avsättningar (ESV 1998:7)*
- Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2011*
- Beräkningsrutiner för nationalräkenskaperna (Bilaga 3 till slutbetänkande från Utredningen om översyn av den ekonomiska statistiken)*

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 Sidas arbete med intern styrning och kontroll
- 2011:17 Prognosutvärdering 2010
- 2011:18 Redovisning av EU-medel
- 2011:20 Kontrollutvärdering inom välfärdssystemen – Årlig rapport 2011
- 2011:21 Tidsserier, statens budget m. m. 2010
- 2011:22 En ny finansieringsmodell för Statens institutionsstyrelse
- 2011:24 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
- 2011:30 Statens budget och de offentliga finanserna juni 2011
- 2011:31 Tidsserier för Årsredovisning för staten
- 2011:32 Baskontoplan för statliga myndigheter 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.