

Periodiseringar under året

- ett förslag baserat på
departementskrivelsen om
en statsbudget enligt nya
principer

Innehåll

1	Sammanfattning	3
2	Bakgrund	4
3	Avgränsning	4
4	När ska periodisering ske enligt god redovisningssed?	5
4.1	God redovisningssed	5
4.2	Tidpunkten för bokföring	6
4.3	Bokslutstransaktioner	6
5	Hur ser myndigheternas inrapportering ut och vad används den till idag?	6
5.1	Inrapporteringen	6
5.2	Vad används informationen till?	7
5.2.1	Statsbudgeten och utgiftstaket, utfall och prognoser	8
5.2.2	Nationalräkenskaperna	9
5.2.3	Årsredovisning för staten	9
6	Hur kommer arbetsätt och arbetsuppgifter att förändras vid en ny lag om statsbudget?	10
6.1	Uppföljning av statsbudget och utgiftstak	10
7	Förslag till omfattning och frekvens av periodiseringar	13
7.1	Minimikrav	14
7.2	Rapportering	14
7.3	Tidpunkt för bokföring	14
7.4	Periodiseringar per månad	15
7.5	Periodiseringar per kvartal	17
7.6	Periodiseringar per halvår	17
7.7	Periodiseringar per helår	18
7.7.1	Semesterlöneskuld	18
7.7.2	Avsättningar	18
7.8	Upplösning av periodiseringar	19
7.9	Regelverk	19
Bilaga 1	Kort om arbetet i projektet	20
Bilaga 2	Transaktioner att periodisera	21
Bilaga 3	Effekter på intäkter och kostnader av periodiseringsgruppens förslag	22

1 Sammanfattning

ESV:s projektgrupp har tagit fram ett förslag till vilka periodiseringar som alla myndigheter oavsett verksamhet behöver göra löpande under året som en följd av regeringens förslag i Ds 2003:49¹. I rapporten föreslår vi att det ska finnas krav på att myndigheterna varje månad periodiserar avskrivningar, hyror och väsentliga års- eller flerperiodsfakturor. Jämfört med dagens krav kan det se ut som en utökad arbetsbörda för myndigheterna. Vår bedömning är att det mer handlar om att vissa myndigheter behöver förändra sitt löpande arbetssätt och börjar utnyttja systemlösningar som finns idag. Om myndigheterna i samband med den löpande bokföringen utför vissa periodiseringar så kommer det i gengäld att leda till att arbetet vid rapporteringstillfällena minskar.

I Ds:en förslås att en prognos över utfallet för hela statsbudgeten ska lämnas i budgetpropositionen. Vår bedömning är att en sådan prognos innebär att ESV måste ta fram ett halvårsutfall med relativt god kvalitet över totala statsbudgeten. För att kunna ta fram ett sådant halvårsutfall måste de interna mellanhavandena elimineras på samma sätt som vid upprättandet av årsredovisningen för staten. Beroende på vilken kvalitet som regeringen anser att ett sådant halvårsutfall ska hålla kan behovet av motpartsavstämmningar behöva övervägas för större belopp. Projektgruppen gör den bedömningen att en halvårskonsolidering inte behöver vara lika exakt som vid årets slut. Vid ett eventuellt återinförande av motpartsavstämmning vid delår skulle därför beloppsgränserna kunna vara avsevärt högre än de som gäller vid helåret. För att elimineringarna av statliga mellanhavanden ska bli riktiga i koncernen måste dock alla myndigheter ha en gemensam brytdag även vid halvåret. Enligt de nya reglerna² kommer drygt hälften av alla myndigheter i fortsättningen vara skyldiga att lämna en delårsrapport. Vår bedömning är att övriga myndigheter endast behöver periodisera inkomna och avsända fakturor med utgångspunkt från den gemensamma brytdagen. Vi föreslår även att kostnader som förändringen av semesterlöneskuld enbart redovisas mot anslag i slutet av året för att inte anslagsutfallet ska bli missvisande löpande under året.

De generella krav på periodiseringar som vi föreslår tror vi ska räcka för att skapa en tillräckligt god bild av myndigheternas och därmed statens kostnader, intäkter, tillgångar och skulder löpande under året. Vår bedömning är därmed att de behov som finns vid uppföljning av myndigheter och statsbudget och vid framtagande av prognoser och finansstatistik tillgodoses. Utöver detta ser vi att vissa verksamheter som har stor påverkan på statsbudgeten kommer att behöva utredas separat. Det kan vara befarade förluster och räntor när det gäller viss låneverksamhet, vissa

¹ Ds 2003:49 Nya principer för utformning av statsbudgeten

² SFS 2004:155

transfereringar, vissa pensionskostnader, vissa tillgångar etc. Speciella regler för periodiseringar och rapporteringar löpande under året kan eventuellt bli aktuellt i dessa fall.

2 Bakgrund

Ekonomistyrningsverket (ESV) startade under hösten 2003 ett projekt i syfte att synliggöra vilka löpande periodiseringar under året som myndigheterna kan komma att behöva göra om redovisning på statsbudgeten ska ske på bokföringsmässiga grunder. Projektet har utgått från de förslag som presenteras i Ds 2003:49 Nya principer för utformning av statsbudgeten.

Då Ds 2003:49 inte i detalj beskriver vilken information som behövs eller är möjlig att få fram löpande under året för uppföljning, prognoser och statistik har periodiseringsgruppen tolkat förslagen utifrån den erfarenhet vi har av dagens regelverk och praktiska tillämpningen av den. Vi har även intervjuat tjänstemän från fackdepartement för att få deras syn.

Vi har inte ansett att det har varit projektets uppgift att ifrågasätta de förslag som presenteras i Ds:en³ eller de krav på statistisk information som ställs. Däremot har periodiseringsgruppen gjort bedömningar när det gäller vilken kvalitet på utfall som kan anses vara acceptabel för att möta dessa förslag och krav. I dessa bedömningar har vi beaktat kravställarnas behov och myndigheternas arbetsbörda.

Periodiseringsgruppens förslag i denna rapport utgår ifrån de nya reglerna⁴ om vilka som ska upprätta och lämna delårsrapport som träder i kraft 1 juni 2004. De nya reglerna innebär att ungefär hälften av myndigheterna ska upprätta rapporten, däribland alla de stora myndigheterna. I bilaga 1 framgår lite om hur vi arbetat i projektet.

3 Avgränsning

Vi har valt att fokusera på generella periodiseringskrav som riktar sig till myndigheter, oavsett verksamhet. Myndigheter med speciell verksamhet som har stor påverkan på statsbudgetens utfall som t.ex. Riksförsäkringsverket, Skatteverket, Statens pensionsverk, Centrala studiestödsnämnden och Riksgäldskontoret behöver utredas i särskild ordning. Ur uppföljningssynpunkt kan det komma att behövas speciella krav avseende periodiseringar för sådana myndigheter. I vår uppgift ingår inte heller att djupare se över de statliga inrapporteringskoderna som t.ex. när det gäller datum för inrapportering och kodernas uppbyggnad.

³ ESV har lämnat ett officiellt remissvar på Ds 2003:49. ESV dnr 13-51/2004.

⁴ SFS 2004:155

4 När ska periodisering ske enligt god redovisningssed?

4.1 God redovisningssed

Enligt förslagen i Ds 2003:49 innebär en övergång till en statsbudget baserad på bokföringsmässiga grunder att redovisning mot anslag och intäktspost i huvudsak ska ske det år till vilket *kostnaden* eller *intäkten* hänförs sig⁵. Idag redovisas anslagen *utgiftsmässigt*, dvs. i praktiken i samband med att faktura bokförs. För att redovisa anslagen kostnadsmässigt krävs att utgifterna periodiseras och hänförs till rätt räkenskapsår. Det innebär i praktiken att kostnaden hänförs till tidpunkten när varan eller tjänsten levereras eller förbrukas. Av förslagen i Ds framgår det också att bokföring i staten ska ske på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed⁶.

Vad innebär då detta? Lagar, förordningar, övriga regeringsbeslut samt av ESV utfärdade föreskrifter och allmänna råd som berör myndigheternas redovisning ger uttryck för god redovisningssed. Även de regler som reglerar tidpunkten för bokföring och när bokslutstransaktioner ska bokföras innefattas av detta. De periodiseringar som krävs utifrån god redovisningssed anges i förordning (2000:606) om myndigheters bokföring (FBF) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) samt av Anslagsförordningen (1996:1189).

Dagens periodiseringskrav skulle kunna delas in i tre olika grupper:

1) Den första gruppen är de periodiseringar som utgår ifrån reglerna i FÅB och FBF (med undantag av 21 §) och som utförs vid löpande bokföring och vid bokslut, dvs. vid halv- och helår. För att skilja dessa periodiseringar från de i pkt 2 benämner vi dem i vårt förslag som krav enligt *Myndighetsredovisning (FÅB)*.

2) Den andra kategorin av periodiseringar är de som styrs av den rapportering som ska göras till statsredovisningen. Dessa regleras idag genom 21 § FBF och genom att myndigheterna måste rapportera in utfall på de statliga inrapporteringskoderna (S-koderna) med vissa intervall. Dessa periodiseringskrav benämner vi här som *Inrapporteringskrav (21 § FBF)*. Det är främst sådana periodiseringar som är aktuella i denna rapport. Här innefattar vi alla de periodiseringar som krävs för att följa upp statsbudgeten, ta fram prognoser och ta fram finansstatistik i enlighet med Ds 2003:49. Med uppföljning av statsbudgeten inkluderas den uppföljning som löpande görs av varje enskild anslags- och inkomstpost.

⁵ 17 § och 19 § Förslag till budgetlag, Ds 2003:49

⁶ 50 § Förslag till budgetlag, Ds 2003:49

3) Den tredje gruppen av periodiseringar är de som regleras i Anslagsförordningen. Reglerna här bestämmer när anslag och inkomstitlar ska avräknas och styr därmed när vissa ”intäkter” (t ex under posten ”intäkter av anslag”) och ”kostnader” (under posten ”medel som tillförts statsbudgeten...”) ska tas upp i resultaträkningen. Sådana krav benämns här som krav enligt *Redovisning mot anslag (Anslagsförordning)*.

I vår rapport vill vi tydliggöra skillnaden mellan dessa periodiseringskrav genom kolumnen Regelverk i tabellen som redovisas i avsnitt 7.

4.2 Tidpunkten för bokföring

I 9 § FBF anges att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra ekonomiska händelser ska bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de ska bokföras så snart det kan ske sedan fakturor eller andra handlingar, som innebär anspråk på betalning eller något annat vederlag utfärdats eller mottagits eller sådan handling borde ha funnits enligt god affärssed. Det betyder att den löpande bokföringen kan omfatta inkomster och utgifter som helt eller till viss del avser andra räkenskapsår än det innevarande.

4.3 Bokslutstransaktioner

I 10 § FBF anges att i samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster bokföras som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen. I bilaga 2 visas exempel på periodiseringar som är aktuella vid räkenskapsperiodens slut. Genom bokslutstransaktioner fördelas intäkter och kostnader mellan räkenskapsåren eller räkenskapsperioderna, s.k. periodisering. För de myndigheter som inte lämnar delårsrapport kommer kravet på att bokföra sådana bokslutstransaktioner endast att finnas vid räkenskapsårets slut.

5 Hur ser myndigheternas inrapportering ut och vad används den till idag?

5.1 Inrapporteringen

För att kunna följa upp myndigheterna och statsbudgeten och för att kunna ta fram prognoser och statistik används den ekonomiska information som myndigheterna löpande rapporterar in under året. Inrapporteringen sker i statsredovisningssystemet Hermes med hjälp av statliga inrapporteringskoder (S-koder). Uppgifterna som myndigheterna rapporterar hämtas från deras ekonomisystem och ska stämma överens med myndighetens egen bokföring.

Idag finns krav på att myndigheterna varje månad ska rapportera in utfall på S-koder avseende anslag och inkomstitlar samt utfallet på bank- och postgirokonton. Därutöver finns krav på att myndigheterna ska rapportera in utfall på ett flertal S-koder varje kvartal. Eftersom det finns enkla systemlösningar för inrapporteringen, rapporterar dock de flesta myndigheterna in utfall på de flesta S-koderna varje månad. Vid hel- och halvår finns dessutom ytterligare krav på inrapportering av vissa S-koder, bl.a. sådana koder som används vid periodisering av inkomster och utgifter.

Av bilaga 3 framgår myndigheternas kvartalsvisa inrapportering på S-koder för intäkter och kostnader under år 2002. Det finns stora variationer mellan kvartal som infaller vid bokslut (kvartal 2 och 4) och övriga kvartal (kvartal 1 och 3). Det beror på att de flesta myndigheterna bokfört utgifter och inkomster löpande utan att periodisera vid andra tillfällen än vid delårs- och helårsbokslut.

5.2 Vad används informationen till?

ESV använder den inrapporterade informationen bl.a. för att ta fram

- Statsbudgetens utfall, per anslag och per inkomstitel/post, för varje månad och helår. Genom att upprätta prognoser och noga följa och analysera utfallet kan signaler ges i tid om utgiftstaket är hotat etc.
- Kvartalsvisa utfallsberäkningar av Underlaget till statens finansiella sparande som ligger till grund för nationalräkenskaperna, Den realekonomiska fördelning som används i redovisningen av utfall och prognoser på statsbudgeten samt Underlag för pris- och löneomräkningen som används av fackdepartementen i det årliga budgetarbetet.
- Underlag till Årsredovisning för staten som årligen lämnas till regeringen.
- Underlag för internationell rapportering (till organ som OECD, IMF och EU)

Utöver ESV:s användning utgör den inrapporterade informationen även underlag för finansdepartementet och fackdepartementen när de följer upp myndigheternas verksamhet, anslag och inkomstitlar och tar fram prognoser.

För att det ska gå att analysera utfallet och upprätta prognoser som bygger på den information som myndigheterna rapporterar in krävs det att informationen har en så stor förutsägbarhet som möjligt. Tydliga och enkla regler behövs därmed. Informationen måste också vara stabil över tiden så att utfallsmönster kan etableras. Regelverket och tillämpningen av det bör vara så lika som möjligt över åren. Ändringar i regelverk eller tillämpning måste vara kända i förväg så att man kan ta hänsyn till detta när utfallet

analyseras och prognoser görs. Det är viktigt att informationen avspeglar verkliga eller prognostiserade händelser och inte ändrat periodiseringsbeteende.

5.2.1 STATSBUDGETEN OCH UTGIFTSTAKET, UTFALL OCH PROGNOSE

Myndigheterna rapporterar månadsvis in utfallet på statsbudgeten. Det görs i den struktur som riksdagen fastställt för respektive budgetår. Inkomstsidan är indelad i närmare 200 inkomstitlar och utgiftssidan i ca 600 anslag fördelade på 27 utgiftsområden. Därutöver beslutar regeringen om eventuella underindelningar av anslagen i regleringsbrevet till respektive myndighet. På statsbudgetens utgiftssida finns dessutom de två posterna Kassamässig korrigerings och Riksgäldskontorets nettoutlåning för att budgetens saldo skall bli identiskt med statens lånebehov.

För att förbättra budgetdisciplinen i staten infördes 1997 ett system med utgiftstak. Nivån på utgiftstaket för ett visst år beslutas flera år i förväg. Taket omfattar samtliga anslag på statsbudgeten (utom utgiftsområde 26 Statskuldräntor m.m.) samt ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten.

I ett system med utgiftstak är prognoser i olika skeden av budgetprocessen viktiga. Detta gäller inte minst vid uppföljningen då prognoser med god precision är av stor betydelse för att man tidigt ska kunna identifiera eventuella taköverskridanden. Om det finns risk att utgiftstaket överskrids är regeringen enligt budgetlagen skyldig att vidta åtgärder för att undvika detta.

Sedan utgiftstaket infördes tillämpas en modell för budgetkontroll som innebär att ESV följer upp statsbudgetutfallet månadsvis på anslagsnivå, rapporterar till regeringen och analyserar större avvikelser mot ESV:s senaste prognos. Utfallet med kommentarer publiceras på ESV:s hemsida senast den sista vardagen i månaden efter aktuell månad. Statsbudgetens årsutfall publiceras omkring den 15 mars.

Regeringens prognosverksamhet innebär att myndigheterna vid fem tillfällen per år lämnar prognoser på sina anslagsutfall till sitt fackdepartement. Dessa processas vidare till finansdepartementet som sammanställer totalprognosen för statsbudgetens utgiftssida.

Vidare gör ESV budgetprognoser som stöd för regeringen och för andra intressenter, t.ex. finansmarknad och media. Budgetprognosen publiceras fyra gånger per år och omfattar varje gång innevarande och kommande budgetår. Vid två tillfällen per år förlängs prognosperspektivet till att omfatta hela perioden för utgiftstaket samt ytterligare ett år. Prognoserna baseras på myndigheternas utfall hittills under året, prognosinformation från ett 50-tal myndigheter samt egna beräkningar och bedömningar.

5.2.2 NATIONALRÄKENSKAPERNA

Utfallet som myndigheterna rapporterar in ligger också till grund för den rapportering som görs till nationalräkenskaperna (NR). Det Europeiska nationalräkenskapssystemet (ENS) som NR utgår ifrån är ett internationellt jämförbart räkenskapssystem för systematisk och detaljerad beskrivning av en total ekonomi (en regions, ett lands eller en grupp av länders), av dess komponenter och av dess samband med andra totala ekonomier⁷. ENS tillämpar bokföringsmässiga principer. I praktiken byggs dock NR upp av diverse statistikprodukter som inte alltid är framtagna primärt för NR-ändamål. Statistik över arbetsmarknad, industriproduktion, tjänstenärings, löner osv. tas in i systemet och skapar en bild av ekonomin i sin helhet. Bilden redovisas bl.a. i form av kvartalsvisa beräkningar av bruttonationalprodukten och finansiella sparandet för de i NR ingående sektorerna.

Från myndigheterna hämtas idag uppgifter om kostnader och intäkter varje halvår för NR:s räkning. Vid udda kvartal är det från de flesta myndigheter utgifter och inkomster som rapporteras in. I ESV:s arbete med att ta fram siffror till NR utgår man från myndigheternas rapporterade kvartalsutfall. Utifrån föregående års utfall på intäkter och kostnader för halvåret kompletterar ESV kvartalssiffrorna med en översiktlig periodisering av de poster som NR kräver periodiserade uppgifter på.

ESV kräver för NR:s räkning endast att myndigheterna redovisar inkomster, utgifter, skulder och fordringar per kvartal. Månadsuppgifter är inte aktuellt i NR-systemet.

5.2.3 ÅRSREDOVISNING FÖR STATEN

Regeringen ska varje år lämna en årsredovisning för staten till riksdagen. Årsredovisningen ska bl.a. innehålla en resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Den ska också innehålla det slutliga utfallet på statsbudgetens inkomsttitlar och anslag.

Årsredovisningen är en sammanställning av den redovisning myndigheterna⁸ lämnat i sina årsredovisningar och rapporterat in i statsredovisningssystemet Hermes. Alla interna mellanhavanden, dvs. transaktioner mellan myndigheterna, är borttagna i syfte att få en samlad redovisning på statsnivå.

⁷ Bilaga 2 Beskrivning av nationalräkenskaperna, Ds 2003:49

⁸ De konsoliderade resultat- och balansräkningarna och finansieringsanalysen för räkenskapsåret 2003 skall omfatta:

- A. myndigheterna (inklusive affärsverken) under riksdagen och regeringen, med undantag för Riksbanken, AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten,
- B. fonder som redovisas av de myndigheter som omfattas av punkt 1 och Riksbankens grundfond, samt
- C. de allmänna försäkringskassorna.

I samband med att myndigheterna upprättar årsbokslut rapporterar de in alla interna mellanhavanden i Hermes och stämmer av större belopp med motparten så att det inte finns några differenser. Denna avstämning är en förutsättning för att det i ett senare skede ska vara möjligt att med rätt belopp ta bort alla transaktioner mellan myndigheterna. Alltför många differenser försämrar kvaliteten i det samlade utfallet som redovisas i Årsredovisning för staten.

Vid delårsbokslut finns det idag inget krav på att myndigheterna ska stämma av interna mellanhavanden med varandra, däremot ska de rapporteras in i Hermes.

6 Hur kommer arbetssätt och arbetsuppgifter att förändras vid en ny lag om statsbudget?

6.1 Uppföljning av statsbudget och utgiftstak

I Ds 2003:49 ges förslag till ny lag om statsbudget. I §§ 45 – 49 anges hur regeringen ska följa upp statsbudgeten och vilka krav som ställs på prognoser. I kapitel 6 i denna rapport framgår periodiseringsgruppens tolkningar av dessa förslag. Vi har försökt bedöma omfattningen och frekvensen av de periodiseringar som skulle behövas under året.

Enligt förslaget till ny budgetlag:

a) ”ska regeringen noggrant följa hur utfallet på anslag, inkomstposter, statens lånebehov och statens finansiella sparande utvecklas i förhållande till beslutade eller beräknade belopp.”

Uttrycket ”noggrant följa” används redan i den nuvarande budgetlagen. För att uppföljningen inte ska bli sämre än vad den är idag bör anslag och inkomstposter följas upp varje månad.

I Ds:en föreslås att även utfallet avseende statens lånebehov ska följas noggrant. Det är svårt att veta utifrån det som står där vad för slags uppföljning som förväntas och vilken kvalitet en sådan uppföljning förväntas ha. I dagens statsbudget är budgetsaldot definitionsmässigt detsamma som statens lånebehov enligt Riksgäldskontorets definition. Detta lånebehov jämförs med vad myndigheterna rapporterar in per månad på anslag, inkomsttitlar och RGK:s nettoutlåning. Skillnaden däremellan blir det som kallas för Kassamässig korrigerings och som läggs in på statsbudgetens utgiftssida. Vissa delar av denna kan förklaras och har oftast även prognostiserats. Den återstående delen, ”det oförklarade bruset”, brukar därefter uppgå till någon eller några miljarder per månad.

En budget enligt nya principer kommer antagligen att innebära att den kassamässiga korrigeringen blir större än tidigare och att korrigeringen blir svårare att analysera än idag. För att upprätthålla nuvarande kvalitet på analysen kan det innebära större krav på vissa myndigheters inrapportering och eventuellt särskild information om betalningar från RGK. Om den ökade osäkerheten kommer att kunna accepteras tror vi att man även fortsättningsvis klarar sig med en inrapportering motsvarande dagens krav, dvs. att anslag, inkomsttitlar och betalningar rapporteras. Detta är således ytterst en ambitionsfråga.

En nyhet är att även det finansiella sparandet ska följas upp noggrant. Det framgår inte om tillägget i denna paragraf innebär en skärpning vare sig i kvalitet eller periodicitet jämfört med vad som görs idag. Det framgår inte heller om det är tänkt att ESV i framtiden ska ta fram prognoser för detta (se nedan). Idag tas uppgifter om det finansiella sparandet fram per kvartal utifrån myndigheternas kvartalsrapporteringar. Vi har utgått ifrån att kravet på uppföljning av det finansiella sparandet i princip kommer att bli detsamma som idag trots tillägget i budgetlagens 45 § enligt Ds-förslaget.

b) ”ska regeringen i vårpropositionen redovisa prognoser över det sammantagna utfallet för inkomstposter, de sammantagna kostnaderna och betalningarna som omfattas av utgiftstaket, statens lånebehov och statens finansiella sparande. Prognoserna ska avse innevarande år och de kommande två åren.”

Som underlag inför vårpropositionen finns ett fullständigt statsbudgetutfall för föregående räkenskapsår samt utfallssiffror till och med februari för innevarande år. Utfallssiffrorna för januari och februari avser endast anslag och inkomstposter, såvida inte ytterligare inrapportering krävs enligt det krav om noggrann uppföljning som nämns ovan under a). ESV ska sannolikt också upprätta prognoser för det finansiella sparandet. Detta kan också komma att innebära att myndigheterna måste rapportera in mer än utfall mot anslag, inkomstposter och betalningar per månad. Vi har dock i vårt förslag utgått ifrån att det ska räcka med att rapportera utfallet på samtliga S-koder varje kvartal, dvs. på samma sätt som idag.

c) ”ska regeringen, i budgetpropositionen, för innevarande år redovisa en prognos över utfallet för hela statsbudgeten (inklusive statens lånebehov och statens finansiella sparande) samt för ålderspensionssystemet. För de två kommande åren ska samma prognoser göras som i vårpropositionen.”

I praktiken innebär prognoskyldigheten för det innevarande året i budgetpropositionen, till skillnad från övriga prognoser, att den avser såväl de totala intäkterna och kostnaderna som ingår i statsbudgeten som betalningarna och varje enskilt anslag respektive inkomstpost. Detta är ett

nytt krav som inte finns idag. För att kunna tillgodose detta behov bedömer vi att det behövs ett halvårsutfall/en halvårsredovisning med relativ god kvalitet att utgå ifrån. Utfallet ska avse myndigheternas totala intäkter och kostnader. Detta innebär att ett konsolideringsarbete behöver göras av ESV, på likartat sätt som vid arbetet med Årsredovisning för staten men sannolikt med lägre krav på detaljer.

För myndigheterna skulle en sådan halvårskonsolidering kunna innebära att motpartsavstämningar behöver återupptas. Beroende på vilka krav som kommer att ställas på ett eventuellt halvårsutfall och dess kvalitet kan det bli aktuellt att återinföra motpartsavstämningar för åtminstone större belopp. Ambitionsnivån kan sannolikt vara lägre än vid helår vilket innebär att beloppen för avstämning och rapportering bör vara avsevärt högre vid delåret. Vår bedömning är att det ska räcka med att de myndigheter som innefattas av kravet att upprätta delårsrapport⁹ stämmer av och rapporterar motpart vid delåret. Kravet på kvalitetsnivå måste dock tydliggöras för att vi ska kunna dra några säkrare slutsatser. För att elimineringarna ska bli riktiga i koncernen behöver emellertid alla myndigheter även fortsättningsvis ha en gemensam brytdag vid delåret.

Regeringens uppföljningsbehov sätter minimikraven. Vi utgår ifrån att ESV också i fortsättningen ska följa upp statsbudgeten som stöd för regeringen och för utomstående bedömare. Vår bedömning är att det även i fortsättningen krävs att ESV upprättar månadsvisa prognoser (på anslag, inkomstposter och statens lånebehov) som följs upp mot det månadsvisa utfallet.

Idag följer fackdepartementen själva upp anslag, vissa inkomstitlar och upprättar prognoser över anslagsutfallet fem gånger per år som skickas vidare till finansdepartementet. Prognoserna, som inte är månadsfördelade, bygger på prognoser som myndigheterna skickar in vid dessa tillfällen. Utfallen från balans- och resultaträkningarna används inte löpande under året idag på ett systematiskt sätt. Det är upp till varje enskild handläggare att vid behov titta på detta. De handläggare från fackdepartementen som vi talat med ser inte att det skulle bli ett behov av ökad frekvens av uppföljning jämfört med idag med en budget enligt bokföringsmässiga principer.

Anslagen ska redovisas kostnadsmässigt på årsbasis som huvudprincip. Av detta följer att det ur uppföljningssynpunkt är önskvärt att det löpande utfallet under året också är kostnadsmässig i så stor utsträckning som möjligt (med några undantag).

⁹ SFS 2004:155

7 Förslag till omfattning och frekvens av periodiseringar

Frekvens	Myndigheter	Periodiseringskrav	Rapportering	Kravställare	Regelverk
Månad	Alla myndigheter	Hyror och avskrivningar och väsentliga års- eller flerperiodfakturor	S-koder i 17 och 19-grupperna	Statsbudget	Inrapporteringskrav (21 § FBF)
Kvartal	Alla myndigheter		Samtliga S-koder	Statsbudget Nationalräken-skaperna	Inrapporteringskrav (21 § FBF)
Halvår	Alla myndigheter ----- Myndigheter som lämnar delårsrapport	Gemensam brytdag med periodisering av erhållna och avsända fakturor ----- Fullständig periodisering som gäller för delårsrapport	Samtliga S-koder ----- Delårsrapport Någon sorts motpartsrapportering och motpartsavstämning	Statsbudget (fullständig) ----- Delårsrapport	Inrapporteringskrav (21 § FBF) ----- Myndighetsredovisning (FÅB)
Helår	Alla myndigheter	Gemensam brytdag Fullständig periodisering som gäller för årsredovisning Förändring av semesterlöneskuld redovisas mot anslag endast vid helår	Samtliga S-koder Motpartsrapportering och motpartsavstämning Årsredovisning	Statsbudget (fullständig) Årsredovisning för staten Nationalräkenskaperna Årsredovisning	Inrapporteringskrav (21 § FBF) Myndighetsredovisning (FÅB) Redovisning mot anslag (Anslagsf)

Tabellen visar ett sammandrag av det förslag som presenteras närmare i kapitel 7.

7.1 Minimikrav

I det förslag som periodiseringsgruppen presenterar här har vi försökt att få de generella kraven på löpande periodiseringar så enkla och tydliga som möjligt. Vi har haft som utgångspunkt att minimera arbetsbördan för myndigheterna utifrån vår bedömning av vilka krav på underlag och kvalitet som ställs. Förslaget ska ses som minimikrav, d.v.s. myndigheterna har möjlighet att periodisera mer och oftare om så önskas. Ett undantag från detta föreslår vi dock ska gälla för den löpande redovisningen mot anslag av förändring av semesterlöneskuld. Varför vi vill undanta redovisningen mot anslag i detta fall redogör vi för under rubriken semesterlöneskuld. Det är viktigt att myndigheten är konsekvent när det gäller periodiseringsprinciper. Om ett byte blir aktuellt och det rör sig om större belopp bör detta meddelas i god tid till ESV så att hänsyn till principbytet kan tas vid analys av utfallet och vid prognosarbetet.

7.2 Rapportering

Projektgruppens förslag innebär samma krav som idag när det gäller vilka Statliga inrapporteringskoder som ska rapporteras och med vilket intervall det ska göras. Utfallet på anslag, inkomstposter samt betalningar ska rapporteras varje månad. De innefattar S-koderna i 17 och 19 gruppen. Utfallet på i stort sett samtliga resultat- och balanskonton behöver endast rapporteras in varje kvartal.

Om regeringen ställer högre krav på den löpande uppföljningen av lånebehov och det finansiella sparandet än vad vi har bedömt kan dock myndigheterna behöva rapportera in utfallet på samtliga resultat- och balanskonton varje månad. I dag rapporterar alla utom ett fåtal myndigheter/affärsverk hela sin redovisning varje månad trots att detta inte är något krav. Vi ser därför inte att det skulle vara något större problem att införa ett sådant krav om ett sådant behov skulle uppstå. Möjligtvis kan i så fall vissa avstämningar behöva göras oftare än vad som är fallet idag.

7.3 Tidpunkt för bokföring

I bokföringsförordningen¹⁰ finns krav på att ekonomiska händelser ska bokföras så snart det kan ske. Det säger dock ingenting om hur utgiften/inkomsten ska periodiseras men påverkar ändå när utfallet kommer att redovisas. Exempelen nedan visar detta:

a) En myndighet som köper konsulttjänster ska bokföra skulden/kostnaden när det kan anses vara förenligt med god affärssed att fakturan inkommit. Vad som kan anses som god affärssed måste beaktas från fall till fall. I de fall fakturan inte har inkommit men borde ha gjort det ska myndigheten

¹⁰ 9 §, förordning (2000:606) om myndigheters bokföring

bokföra en kostnad samt en skuld (upplupen kostnad) i balansräkningen. Motsvarande gäller i de fall myndigheten utför konsultuppdrag och inte har fakturerat enligt god affärsed. En intäkt och en fordran (upplupen intäkt) bör då tas upp av myndigheten.

b) En avsättning som uppkommit till följd av avtal eller liknande ska bokföras så snart det är möjligt. Det innebär att utfallet kommer att redovisas vid avtalstidpunkten.

c) Ett konkursbeslut som fattas ska ses som en ekonomisk händelse. En konstaterad förlust ska bokföras så snart det kan ske. Anslaget kommer därför påverkas vid beslutstidpunkten.

Periodiseringsgruppen har med bland annat detta i bakgrunden kommit fram till att följande minimikrav på löpande periodiseringar bör kunna ställas utan att det löpande utfall som inrapporteras från myndigheterna håller för låg kvalitet för att möta de behov som finns i form av uppföljning, prognoser och statistik.

7.4 Periodiseringar per månad

I vårt förslag ska alla myndigheter periodisera hyror och avskrivningar och väsentliga års- eller flerperiodfakturer per månad. Det kan röra sig om fakturer för service, licenser eller liknande som uppgår till väsentliga belopp. Tillsammans med löner, som utan krav på periodisering har en relativt jämn fördelning under året, bör ovanstående kostnader utgöra en stor del av åtminstone de förvaltningskostnader som myndigheterna har.

Att vi tillför kravet på periodisering av väsentliga års- eller flerperiodfakturer beror på att ca hälften av myndigheterna kommer att slippa kravet på att upprätta delårsrapport. Därmed finns för dessa myndigheter endast krav på periodiseringar i form av bokslutstransaktioner till årsbokslutet. Detta skulle framförallt för anslagsuppföljningen och prognoser kunna innebära stora problem. Som vi tidigare nämnde under 4.2 så är en förutsättning för att kunna analysera utfallet att informationen är så förutsägbar som möjligt och stabil över tiden. Det är inte lämpligt med ”överraskningar” i samband med att årsbokslutet upprättas eller stora utfall vid början av året som egentligen avser hela året. Nationalräkenskaperna ställer krav på att utfallet ska vara periodiserat per kvartal. Det finns olika sätt att tillmötesgå dessa krav. Ett alternativ som vi diskuterat var att kräva ytterligare periodiseringar från de största myndigheterna kvartalsvis och viss periodisering från alla myndigheter halvårsvis. Vi gör dock den bedömningen att förslaget vi presenterar ger ett enklare arbetssätt och säkrare utfall genom att myndigheterna i huvudsak tillämpar samma principer löpande under året.

Jämfört med dagens krav kan det verka som en utökad arbetsbörda för myndigheterna att behöva göra vissa periodiseringar varje månad. Vår

bedömning är dock att det i stor utsträckning handlar om hur arbetet organiseras ute på myndigheten. En del myndigheter kan behöva förändra sitt löpande arbets sätt och börja utnyttja de systemlösningar som finns för löpande motpartsrapportering och för att boka inkommande fakturor på flera perioder etc. Om myndigheterna därmed gör periodiseringsarbetet direkt i samband med den löpande bokföringen så minskar arbetet vid rapporteringstillfällena. Vi ser det även som troligt att det finns ett behov hos myndigheten att löpande följa upp anslagsutfallet ur ett kostnadsmässigt perspektiv.

Vad som ska ses som väsentligt när det gäller års- eller flerperiodfakturor anser vi att myndigheterna bör kunna bedöma utifrån de uppföljningsbehov som är kopplade till den egna verksamheten och även till det anslag som myndigheten disponerar. Vår uppfattning är att en myndighet som disponerar hela anslaget kan göra den bedömningen på egen hand. Om ett anslag disponeras av flera myndigheter kan det vara rimligt att t ex fackdepartementen hjälper till med bedömningen. Att införa en generell beloppsgräns för vad som ska anses vara väsentligt är inte möjligt då gränserna kommer att variera beroende på myndighetens verksamhet och anslagens storlek etc. Avsikten i vårt förslag är dock inte att myndigheterna ska behöva periodisera småbelopp som saknar betydelse i uppföljningshänseende. Diskussioner har förts hur detta kan förhindras vilket lett till att förslag på ”nedre beloppsgräns” har kommit upp. Vi har emellertid kommit fram till att en sådan nedre beloppsgräns snarast skulle vara verkningslös då den måste anpassas till de minsta anslagen och att det finns en risk för beloppsgränsen dessutom börjar tillämpas som en övre gräns. Vårt förslag är därför att väsentlighetskriteriet i detta sammanhang inte regleras i regelverk utan utvecklas vidare genom information på olika sätt som genom utbildningar, i handledningar etc.

Utfallet per månad kommer med dessa periodiseringskrav att hålla en så pass god kvalitet att det blir möjligt att följa upp statsbudgeten på ett tillfredsställande sätt. Kravet på fördelning av hyror, avskrivningar och väsentliga års- eller flerperiodfakturor ska gälla per månad oavsett hur dessa finansieras.

Av bilaga 3 framgår myndigheternas kvartalsvisa inrapportering på S-koder för intäkter och kostnader under år 2002. Det finns stora variationer mellan kvartal som infaller vid bokslut (kvartal 2 och 4) och övriga kvartal (kvartal 1 och 3). Det beror på att de flesta myndigheterna bokfört utgifterna löpande utan att periodisera intäkterna och kostnaderna vid andra tillfällen än vid delårs- och helårsbokslut. Av bilagan framgår att det förslag som vi presenterar kommer att leda till en jämnare fördelning av utfallet löpande under året än vad som är fallet idag.

7.5 Periodiseringar per kvartal

Det behövs inga ytterligare krav kvartalsvis avseende periodiseringar. De krav på periodiseringar som ställs per månad kommer att innebära ett bättre utfall än idag per kvartal. Då de myndigheter som även fortsättningsvis måste upprätta delårsrapport utgör en så stor andel av statsbudgeten kombinerat med att uppgifter avseende bl.a. skatter och statskuldräntor kommer att tas in på annat sätt är vår bedömning att ESV kommer att ha ett tillräckligt bra underlag för att ta fram den information som Nationalräkenskaperna kräver kvartalsvis. Även för uppföljning av statsbudgetens anslag kommer det att vara tillräckligt med de krav som ställs på myndigheterna månadsvis. Myndigheterna behöver dock, precis som idag, rapportera in utfallet på samtliga S-koder, med undantag från vissa ”bokslutskoder”, för att tillgodose de behov som finns per kvartal.

7.6 Periodiseringar per halvår

Vi föreslår att endast de myndigheter som ska upprätta delårsrapport, vilka utgör en mycket stor del av hela statsbudgeten, ska göra de periodiseringar som idag krävs vid upprättandet av en sådan i enlighet med FÅB och FBF. Övriga myndigheter behöver endast tillämpa den gemensamma brytdagen och därmed periodisera inkomna och utgivna fakturor till rätt period. På så sätt kommer utfallet per halvår att hålla en relativt hög kvalitet när det gäller statens kostnader och intäkter för perioden.

I Ds finns ett förslag om att en prognos över utfallet för hela statsbudgeten ska lämnas i budgetpropositionen. Se även resonemanget under 5.1 Uppföljning av statsbudget och utgiftstak. Det kommer enligt vår bedömning att förutsätta att det finns ett halvårsutfall med relativt god kvalitet över totala statsbudgeten. Interna mellanhavanden måste därmed elimineras för att en samlad redovisning på statsnivå ska kunna tas fram. Beroende på vilken kvalitet som regeringen anser att ett halvårsutfall ska hålla kan behovet av motpartsavstämningar behöva övervägas för större belopp. En halvårskonsolidering behöver emellertid inte vara lika exakt som vid årsbokslut. Vid eventuella motpartsavstämningar kan t.ex. beloppsgränserna vara högre eftersom avstämningarna inte behöver göras med samma noggrannhet och detaljeringsgrad. Vår bedömning är att det bör räcka med att de myndigheter som ska upprätta delårsrapport rapporterar motpartstransaktioner och vid behov stämmer av dessa. Det är hos de delårsrapporterande myndigheterna som de stora motpartsbeloppen till övervägande del finns.

För att elimineringarna ska bli riktiga i koncernen måste dock alla myndigheter ha en gemensam brytdag. De inom- och utomstatliga S-koderna måste även fortsättningsvis användas av samtliga myndigheter.

7.7 Periodiseringar per helår

Alla myndigheter ska upprätta årsredovisning enligt reglerna i FBF och i FÅB. En gemensam brytdag ska tillämpas och interna mellanhavanden ska stämmas av och rapporteras av samtliga myndigheter, på samma sätt som idag.

7.7.1 SEMESTERLÖNESKULD

Förändringen av semesterlöneskuld har en speciell karaktär. Om denna kostnad löpande redovisas mot anslag skulle belastningen bli betydande runt halvåret för att vid slutet av året närma sig noll. Årets totala förändring av semesterlöneskuld är normalt inte omfattande. Normalt sker inte några större utbetalningar i pengar vilket gör att anslagen inte dimensioneras för sådana kostnader. Att löpande periodisera denna typ av kostnad och redovisa detta mot anslag skulle därför kunna ge missvisande ”signaler” om det kommande årsutfallet.

Vi föreslår därför att förändringen av semesterlöneskuld i normala fall redovisas mot anslag i slutet av året. Om det inträffar något speciellt som myndigheten tror kommer att innebära en stor anslagspåverkan i slutet av året kan det dock vara lämpligt att bokföra detta så tidigt som möjligt.

Nedan ges ett exempel som bekräftar ovanstående. Exemplet avser en myndighet med en ”normal” förändring av semesterlöneskuld. Om intjänad semester är 2,5 dgr per månad (kostnad 10 per mån) och uttagen semester sker med 5 dgr i juni (negativ kostnad 20), 20 dgr i juli (negativ kostnad 80) och 5 dgr i augusti (negativ kostnad 20) så blir anslagsutfallet för resp kvartal:

	<i>Jan-Mars</i>	<i>April-Juni</i>	<i>Juli-Sept</i>	<i>Okt-Dec</i>
<i>Utfall per kvartal</i>	-30	-10	+70	-30
<i>Ack utfall</i>	-30	-40	+30	0

De myndigheter som vill bokföra förändring av semesterlöneskuld, dvs. kostnaden löpande under året bör kunna särredovisa denna kostnad (med hjälp av särskild S-kod eller motsvarande) i väntan på att redovisning mot anslag sker i slutet av året.

7.7.2 AVSÄTTNINGAR

I de fall avsättningarna inte har bokförts tidigare ska de bokföras i slutet av året i enlighet med reglerna i FÅB. Det kan avse sådana fall där avtal ännu inte har slutits men där myndigheten ändå uppfattar att det är sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias. De vanligaste avsättningarna för myndigheter är avsättningar för egna pensionsförpliktelser och motsvarande i samband med neddragning av verksamhet.

7.8 Upplösning av periodiseringar

När myndigheten nästkommande period löser upp en förutbetalad kostnad ska kostnaderna fördelas enligt de periodiseringskrav som vi föreslår ovan.

Exempelvis ska en upplösning av en förutbetalad hyreskostnad eller förutbetalad flerperiodfaktura fördelas ut på rätt månad.

När det gäller avsättningar har kostnaden redan tagits. Upplösningen sker vartefter utbetalningar görs. Själva utbetalningarna bokförs kassamässigt och innebär ingen kostnad.

7.9 Regelverk

Som vi tidigare nämnde under 3.1 God redovisningssed anser vi att det är viktigt att skilja på kraven utifrån dess syften. Det gör att vi föreslår att de periodiseringskrav som vi klassificerar som inrapporteringskrav (de som vi föreslår ska gälla per månad för samtliga myndigheter och per halvår för de myndigheter som inte ska upprätta delårsrapport) regleras i en separat förordning, skilt från FÅB och helst också FBF. Idag finns reglerna som berör löpande inrapportering under året i huvudsak i 21 § FBF. Genom att samla ihop de specifika inrapporteringskraven, i t ex en inrapporteringsförordning eller motsvarande, ges möjlighet att tydliggöra de syften och de behov som ligger bakom.

När det gäller förslaget om att förändringen av semesterlöneskuld inte ska redovisas mot anslag förrän vid årets slut så är vårt förslag att ett sådant krav ska ställas antingen i Anslagsförordningen eller som ett inrapporteringskrav. Vad som lämpar sig bäst beror bl a på hur en ny Anslagsförordning kommer att se ut i framtiden.

Bilaga 1 Kort om arbetet i projektet

Projektgrupp (ESV)

Den projektgrupp som har arbetat med uppdraget har en bred förankring inom ESV:s sakområden för Information om statlig ekonomi och Resultatstyrning och finansiell styrning. Följande personer har medverkat i arbetet:

Svante Hellman, Prognosenheten
Martina Lindberg, Enheten för redovisning, projektledare
Mikael Marelius, Finansstatistikenheten
Anders Nilsson, Enheten för intern styrning
Susanne Pellas, Statsredovisningsenheten
Anne-Marie Ögren, Enheten för redovisning

Referenspersoner

Till denna projektgrupp kopplades referenspersoner från ESV och från finansdepartementets budgetavdelning:

Nebil Aho, Enheten för finansiering
Ulla Duell, Enheten för budgetprocess och resultatstyrning
Ingemar Härneskog, Statsredovisningsenheten
Curt Johansson, Enheten för redovisning
Kristina Lundqvist, Enheten för redovisning
Bengt Nordström, RFS
Margareta Nöjd, Prognosenheten
Anders Rodin, Enheten för informationsförsörjning och beställning
Margareta Söderhult, Statsredovisningsenheten

Karl Hedlund, Fi/Bus
Kristina Padron, Fi/Bus
Partrik Rapp, Fi/Tot

Genomförande

Projektgruppen har träffats regelbundet mellan hösten 2003 och våren 2004. Projektgruppen har även haft ett par möten tillsammans med referenspersonerna och stämt av olika frågor med dem. Utöver det har ett antal tjänstemän från fackdepartement intervjuats om uppföljningsbehov. Förslagen har även kort presenterats på Ekonomichefs- och kontrollerrådet vid två tillfällen. På det sättet har projektgruppen fått möjlighet att ta del av myndighetsrepresentanters synpunkter på förslagen. Även ESV:s redovisningsråd har haft tillfälle att lämna synpunkter.

Bilaga 2 Transaktioner att periodisera

Tabellen visar en sammanställning av vanliga "bokslutstransaktioner" där periodisering kan bli aktuellt. De balansposter som oftast berörs anges under rubrikerna tillgång och skuld.

a) "Händelsen" som genererar kostnaden/intäkten har inträffat under räkenskapsperioden men ingen fakturering eller betalning har skett.

<p>Intäkt - Skatter, bidrag, avgifter, räntor som tillhör perioden men ännu inte betalats eller fakturerats, - Orealiserad kursvinst</p> <p>Tillgång Upplupna bidragsintäkter Övriga upplupna intäkter</p>	<p>Kostnad - Retroaktiva löner, räntkostnader, transfereringar som tillhör perioden men ännu inte utbetalats. - Avskrivningar, befarade förluster, realiserad kursförlust, - Förändring av valutakonto, semesterlöneskuld och avsättningar för pensioner, - Utförda tjänster m.m som ännu inte fakturerats.</p> <p>Skuld Upplupna kostnader Avsättningar</p>
--	--

b) Fakturering och/eller betalning har inträffat under räkenskapsperioden men inte "händelsen" som genererar kostnaden/intäkten.

<p>Inkomst, inbetalning Bidrag, hyresavgifter och annan ersättning för ännu ej utförda tjänster m .m som erhålles i förskott</p> <p>Skuld Förskott från uppdragsgivare och kunder Oförbrukade bidrag Övriga förutbetalda intäkter</p>	<p>Utgift, utbetalning Betalningar som sker " i förskott" som för försäkringar, serviceavtal, telefonabonnemang, hyror etc.</p> <p>Tillgång Förutbetalda kostnader Förskott av något slag</p>
---	---

Bilaga 3 Effekter på intäkter och kostnader av periodiseringsgruppens förslag

Bilagan visar myndigheternas samlade inrapportering på S-koder för intäkter och kostnader år 2002 per kvartal.

Vi har kommenterat kvartalsutfallet och angett de huvudsakliga förklaringarna till varför det varierar. Vi har också angett vilka troliga effekter ett genomförande av periodiseringar enligt periodiseringsgruppens förslag skulle få på det löpande utfallet.

Affärsverken och PPM ingår i bilagan. ESVs elimineringar och koncernjusteringar som görs i samband med att årsredovisning för staten upprättas ingår ej. Affärsverken inrapporterar utfallet endast halvårsvis, till skillnad från övriga myndigheter som rapporterar månads- eller kvartalsvis. Det medför att beloppen i bilagan för kvartal 2 och 4 är något högre än vad de skulle vara om affärsverken rapporterade varje kvartal. Beloppsmässigt påverkar det inte utfallskommentarerna.

Intäkter och kostnader, kvartalsvis år 2002

	Kv 1	Kv 2	Kv 3	Kv 4	Totalt 2002	Kommentar till 2002 års utfall	Effekter av periodiseringsgruppens förslag
Intäkter av anslag	-48 376 123	-61 389 574	-40 120 158	-53 951 102	-203 836 958	Högre anslagsavräkning vid kv 2 och kv 4 pga. periodiseringar som endast görs i samband med bokslut.	Anslagsutfallet kommer att bli jämnare fördelat över året eftersom hyror, avskrivningar och väsentliga års- eller flerperiodfaktorer kommer att periodiseras månadsvis. Vissa periodiseringar kommer dock endast att göras i samband med bokslut, så anslagsbelastningen kommer fortfarande att vara något högre vid kv 2 och 4.
Intäkter av avgifter och andra ersättningar	-9 101 502	-18 304 074	-8 296 391	-21 009 795	-56 711 762	Högre avgifter och ersättningar vid kv 2 och kv 4. Kan beror på att faktureringen normalt sett släpar efter, men vid bokslut samlas den upp. FMV (milstolpsfakturering till FM) och VV ingår med stora belopp. I princip ingen anslagspåverkan.	Intäkterna kommer att bli något utjämnade över året eftersom väsentliga års- eller flerperiodfaktorer ska periodiseras månadsvis. Anslagsutfallet påverkas i princip inte eftersom den största delen utgörs av avgifter.
Intäkter av bidrag	-3 590 054	-1 932 606	-3 639 754	-2 492 701	-11 655 115	Lägre bidragsintäkter vid kv 2 och kv 4. I samband med bokslut periodiseras erhållna bidrag som ej förbrukats. I princip ingen anslagspåverkan.	Troligtvis ingen större effekt.

Finansiella intäkter	-8 063 815	-38 168 806	-11 514 929	-27 617 723	-85 365 273	Högre finansiella intäkter vid kv 2 och 4. Stora periodiseringar av utomstatliga ränteintäkter.	Troligtvis ingen större effekt.
Kostnader för personal	20 956 363	31 236 765	19 837 914	27 707 527	99 738 569	Högre personalkostnader vid kv 2 och 4. Beror främst på periodiseringar av semester- och retrolöner, upplupen lön samt pensionskostnader. Även utgiften för lön ökar vid bokslutstillfällena. Kan bero på att många myndigheter försöker verkställa utbetalningarna av retrolöner senast i december. Övriga personalkostnader ökar i boksluten pga. brytdagen och en allmän uppsamling av reseräkningar m.m. Premier för avtalsförsäkringar kommer idag ryckvis, men förslag finns att de ska avräknas månadsvis.	Semesterlöneskulden ska endast påverka anslaget i december. Retrolönerna kan beräknas med någorlunda säkerhet och därmed kostnadsföras så snart de centrala avtalen är klara. I övrigt inga större effekter på anslagsutfallet.
Lokalhyror	4 913 106	2 773 384	5 279 569	2 480 746	15 446 804	Dubbel anslagsbelastning kv 1 och 3 i de fall en myndighet betalar kvartals- eller halvårshyra i förskott. Anslaget periodiseras vid bokslut.	Anslaget avräknas månadsvis för hyreskostnader, vilket jämnar ut anslagsbelastningen över året.
Övriga lokalkostnader	338 143	354 218	348 208	340 838	1 381 407	Ingen större skillnad över kvartalen.	Kostnaderna kommer att bli något utjämnade över året om det finns väsentliga års- eller flerperiodfaktorer som ska periodiseras av myndigheterna.
Övriga driftskostnader	11 931 737	24 342 937	13 645 563	29 549 893	79 470 129	Högre driftskostnader vid kv 2 och 4. Kan bero på att bokföringen av inkomna fakturor normalt släpar efter, men vid bokslut samlas den upp. Avser i huvudsak FMV, VV, BV och FM.	Kostnaderna kommer att bli något utjämnade över året om det finns väsentliga års- eller flerperiodfaktorer som ska periodiseras av myndigheterna.
Räntekostnader	-875 194	58 143 929	22 744 463	46 938 857	126 952 055	Högre räntekostnader vid kv 2 och 4.	Troligtvis ingen större effekt.

Avyttring anläggningstillgångar	-154 528	150 272	-34 120	48 219	9 843	Stor variation alla kvartal. Är normalt inga poster som påverkas av bokslut; bokföring ska ske när tillgången avyttras.	Troligtvis ingen större effekt.
Avskrivningar	1 553 057	7 027 093	1 545 784	7 624 822	17 750 756	Högre avskrivningar vid kv 2 och 4. Tyder på att de flesta myndigheter inte gör avskrivningar löpande.	Avskrivningar avräknas månadsvis, vilket jämnar ut anslagsbelastningen över året.
Uppbörd - avgifter	-1 693 695	-2 107 260	-2 124 158	-11 651 567	-17 576 680	Stort utfall kv 4. En stor andel utgörs av SJV och AMV.	
Uppbörd - finansiella intäkter	-1 042 225	-9 601 192	-990 584	-1 605 501	-13 239 502	Stort utfall kv 2. Utfallet avser Kammarkollegiet och RK. Sannolikt akteutdelningar som normalt görs på våren.	
Uppbörd - skatter m.m.	-293 101 854	-322 175 579	-308 959 284	-323 651 382	-1 247 888 100	Viss ökning vid kv 2 och 4.	
Uppbörd - medel som tillförts statsbudgeten från uppbördsverksamhet	348 965 103	340 974 267	296 307 786	295 432 387	1 281 679 543	Ingen större skillnad i samband med bokslut	
Transf - medel som erhållits för finansiering av bidrag	-161 288 993	-183 995 780	-159 848 978	-202 941 171	-708 074 922	Viss ökning vid kv 2 och 4. Avser främst RFV och SPV.	Periodiseringskrav för vissa transfereringar utreds i särskild ordning.
Transf - finansiella intäkter och kostnader, fonder	216 917	6 118 098	77 004	237 068	6 649 087		
Transf - lämnade bidrag	161 426 462	182 611 762	159 053 129	205 506 749	708 598 101	Se strax ovanför, spegelbild	Periodiseringskrav för vissa transfereringar utreds i särskild ordning.
Övrigt	-84 127	-63 237 330	54 484 745	14 651 790	5 815 078	Stor variation alla kvartal.	