

Innehåll

Sammanfattning	11
1 Lagtext	21
1.1 Förslag till budgetlag	21
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:981) om fördelning av socialavgifter.....	34
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.	36
2 Inledning	37
2.1 Utgångspunkter m.m.....	37
2.2 Disposition	40
3 Bakgrund	43
3.1 Den ekonomiska styrningen i staten	43
3.1.1 Inledning	43
3.1.2 Väsentliga förändringar under den senaste tioårsperioden	44
3.1.3 Budgetlagen.....	46
3.1.4 De senaste årens utvecklingsarbete	46
3.2 Olika redovisningsprinciper i staten.....	49

3.2.1	Bakgrund	49
3.2.2	Statsbudgeten	50
3.2.3	Årsredovisningen för staten	51
3.2.4	Nationalräkenskaperna	53
4	Behov av en statsbudget på bokföringsmässiga grunder	55
4.1	Kostnader och intäkter mäter verksamheten	56
4.2	Enhetliga redovisningsprinciper ger ökad jämförbarhet	58
4.3	God redovisningssed kan tillämpas på statsbudgeten	60
4.4	Nödvändig anpassning till krav på god budgetdisciplin	61
4.5	Förslagets förenlighet med regeringsformen	62
5	Statsbudgetens innehåll, omfattning och uppställning	65
5.1	Nuvarande ordning	65
5.1.1	Statsbudgeten	65
5.1.2	Det finansiella sparandet	69
5.1.3	Årsredovisningen för staten	70
5.2	Statsbudgetens innehåll och omfattning	71
5.2.1	Innehållet i förslaget till statsbudget	71
5.2.2	Fullständighet och bruttoredovisning	75
5.2.3	Verksamheter som omfattas av statsbudgeten och årsredovisningen för staten	77
5.3	Statsbudgetens uppställning	87
5.3.1	En sammanställning över statsbudgeten	87
5.3.2	Riksdagsbeslut med anledning av ny utformning av statsbudgeten	93

6	Skatter och övriga intäkter	95
6.1	Bakgrund	95
6.2	Taxering och uppbörd	96
6.2.1	Skatter som debiteras eller betalas månatligen.....	96
6.2.2	Skatter som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen	97
6.2.3	Uppbördsförluster, nedsättningar och omprövningar	97
6.3	Nuvarande redovisning.....	98
6.4	Förslag till ny redovisning.....	101
6.4.1	Allmänt.....	101
6.4.2	Föreslagen redovisningsordning.....	102
6.5	Effekter av en övergång till en periodiserad redovisning av skatter.....	104
6.6	Övriga intäkter.....	107
6.6.1	Bakgrund.....	107
6.6.2	Överväganden.....	107
7	Transfereringar, statsskuldräntor och verksamhetskostnader	109
7.1	Transfereringar.....	109
7.1.1	Redovisning mot anslag.....	111
7.2	Statsskuldräntor.....	115
7.2.1	Bakgrund.....	115
7.2.2	Skillnaden mellan olika redovisningar av räntekostnaderna	115
7.2.3	Redovisning av räntor på inomstatliga lån	118
7.2.4	Redovisning mot anslag.....	119
7.3	Verksamhetskostnader	120
7.3.1	Bakgrund.....	120
7.3.2	Överväganden.....	122

8	EU-medel och avgifter till andra internationella organisationer	123
8.1	Europeiska unionens allmänna budget	123
8.2	Bruttobudgetering av EU-medel.....	124
8.3	EU-medel som redovisas mot inkomstpost och anslag...	126
8.3.1	Avgiften till Europeiska gemenskapen	126
8.3.2	Egna medel som uppbärs för EU:s räkning	128
8.3.3	Återflödet från EU	129
8.4	Avgifter till andra internationella organisationer.....	131
8.5	Budgetering av EU-medel samt avgifter till andra internationella organisationer.....	133
8.5.1	Bakgrund	133
8.5.2	Överväganden	134
8.6	EU-medel som inte redovisas mot anslag och inkomstpost.....	135
9	Anläggningstillgångar.....	139
9.1	Utgångspunkter	139
9.2	Nuvarande regler.....	140
9.2.1	Regler för finansiering av investeringar och deras tillämpning.....	140
9.2.2	Regler för redovisning och värdering av anläggningstillgångar	143
9.2.3	Innebörden av reglerna för finansiering och redovisning av anläggningstillgångar	146
9.3	Gemensamma överväganden om investeringar	146
9.3.1	Olika aspekter på investeringar.....	146
9.3.2	Redovisningen styr inte finansieringen	150
9.4	Anskaffning av olika slag av anläggningstillgångar	152

9.4.1	Materiella och immateriella anläggnings- tillgångar som används i verksamheten	152
9.4.2	Investeringar i fastigheter.....	155
9.4.3	Anskaffning av krigsmateriel och befästningar	156
9.4.4	Investeringar i väg- och järnvägsanläggningar	160
9.4.5	Kultur- och naturmiljöinvesteringar	165
9.4.6	Affärsverkens investeringar	167
9.4.7	Utlåning m.m.....	168
9.5	Förvärv av aktier	177
9.5.1	Bakgrund	177
9.5.2	Överväganden	180
9.5.3	Finansiering och redovisning av förvärv av aktier och tillskott av riskkapital	183
9.6	Finansiering på annat sätt	188
9.7	Redovisning mot anslag.....	189
10	Anslag och inkomstposter	191
10.1	Anslag	191
10.1.1	Dagens anslagstyper	191
10.1.2	Endast en anslagstyp behövs	192
10.1.3	Tillfälligt överskridande av anslag.....	194
10.1.4	Anslagssparande.....	196
10.1.5	Redovisning mot anslag.....	197
10.1.6	Rätten att göra betalningar.....	198
10.1.7	Beställningsbemyndiganden m.m.	200
10.2	Bemyndigande att överskrida anslag.....	201
10.2.1	Bakgrund	201
10.2.2	Överväganden	203
10.3	Inkomstposter.....	205
10.3.1	Nuvarande reglering	205
10.3.2	Redovisning mot intäktsposter och betalnings- poster.....	206
10.3.3	Ny inkomststruktur	208

10.3.4	Inkomster som regeringen får disponera	209
10.4	Gemensamma bestämmelser om anslag och inkomstposter.....	210
10.4.1	Bakgrund	210
10.4.2	Redovisning på annan grund	211
10.4.3	Löpande redovisning.....	212
11	God redovisningssed	213
11.1	Utgångspunkter	213
11.2	Utveckling av god redovisningssed.....	215
11.3	Tillämpning av god redovisningssed på statsbudgeten	217
12	Prognoser, uppföljning och revision	221
12.1	Prognoser.....	221
12.1.1	Bakgrund	222
12.1.2	Överväganden	222
12.2	Uppföljning och utfall	225
12.2.1	Uppföljning.....	225
12.2.2	Årsredovisningen för staten.....	225
12.3	Revision	227
13	Utgiftstak och utgiftsramar.....	229
13.1	Bakgrund.....	229
13.2	Utgiftstak.....	231
13.3	Utgiftsramar m.m.....	233
14	Övriga frågor	237
14.1	Budgetlagens tillämpningsområde m.m.....	237
14.1.1	Bakgrund	237

14.1.2 Överväganden m.m.....	238
14.2 Redovisning av mål, resultat och kostnader	239
14.2.1 Bakgrund	239
14.2.2 Överväganden	240
14.3 Budgetåret sammanfaller med kalenderåret	241
14.4 Förvaltning av donationer	242
14.5 Disposition av försäljningsinkomst i de fall egen- domen finansierats med lån.....	243
14.6 Vissa bestämmelsers placering i budgetlagen eller riksdagsordningen.....	244
14.6.1 Bakgrund	244
14.6.2 Överväganden	247
14.6.3 Bedömning	251
14.7 Följändringar i annan lagstiftning.....	252
15 Konsekvensanalys	253
15.1 Konsekvenser för riksdagen	253
15.2 Konsekvenser för Regeringskansliet.....	254
15.3 Konsekvenser för myndigheterna.....	255
15.4 Övrigt	256
16 Författningskommentarer.....	257
15.5 Förslaget till budgetlag	257
15.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:981) om fördelning av socialavgifter.....	278
15.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.....	279

Bilaga 1 Lagförslag jämfört med lagen (1996:1059) om statsbudgeten	281
Bilaga 2 Beskrivning av nationalräkenskaperna	301
Bilaga 3 Nuvarande uppställning av förslag till statsbudget.....	309
Bilaga 4 Exempel på ny uppställning av statsbudgeten	313
Bilaga 5 Exempel på ny struktur för statsbudgetens inkomster	325

Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till en ny utformning av statsbudgeten. Den nya utformningen innebär att statsbudgeten skall baseras på i huvudsak bokföringsmässiga grunder (kostnader och intäkter) och statsbudgetens omfattning skall ändras till att, med vissa undantag, omfatta all verksamhet vid myndigheter under regeringen och riksdagen oavsett hur den är finansierad. Mot bakgrund av detta lämnas förslag till omfattande ändringar i lagen (1996:1059) om statsbudgeten (budgetlagen). Översynen av budgetlagen har även föranlett förslag till vissa ytterligare ändringar mot bakgrund av erfarenheter som vunnits vid tillämpningen av nuvarande bestämmelser.

Behov av en statsbudget på bokföringsmässiga grunder

Det finns flera skäl till att budgetering och redovisning på statsbudgeten i så stor utsträckning som möjligt bör baseras på bokföringsmässiga grunder i stället för dagens utgifts- och inkomstmässighet eller, avseende transfereringar och skatter, kassamässighet. En övergång till bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter skall periodiseras till det år de är hänförliga till, vilket huvudsakligen betyder det år då verksamheten bedrivits. Redovisningen mot anslag och inkomsttitlar kommer därmed att spegla den genomförda verksamheten i stället för dagens redovisning som enbart anspeglar ett betalningsflöde. Detta ger ett bättre underlag för

att bedöma verksamheten, dess måluppfyllelse och framför allt kostnaderna för att uppnå målen. Det underlättar även jämförelser med verksamheter som är finansierade med avgifter eller bidrag där bokföringsmässiga grunder tillämpas redan i dag. En övergång till att i ökad utsträckning använda bokföringsmässiga grunder för statsbudgeten innebär vidare att ett sammanhängande räkenskapssystem kan skapas i staten med enhetliga redovisningsprinciper för budgetering och redovisning. Det i sin tur ökar jämförbarheten mellan statsbudgeten och årsredovisningen för staten. Det innebär även ökad överensstämmelse med nationalräkenskapernas redovisningsprinciper och med budgetering och redovisning i den kommunala sektorn. Slutligen kommer den i dag mycket komplicerade redovisningen av skatter att förenklas betydligt.

Statsbudgeten får ett nytt innehåll och en ny omfattning

En övergång till ökad användning av bokföringsmässiga grunder vid redovisning och budgetering på statsbudgeten föranleder även överväganden som rör statsbudgetens innehåll och omfattning och formerna för dess uppställning.

I promemorian föreslås att statsbudgeten skall innehålla anslag för angivna ändamål och en beräkning av inkomster som regeringen inte får disponera, dvs. främst skatter. Vidare skall statsbudgeten innehålla en beräkning av alla intäkter och kostnader för staten, betalningar som påverkar statens lånebehov och statens finansiella sparande. De beräknade intäkterna och kostnaderna ligger till grund för en beräkning av ett budgeterat över- eller underskott, motsvarande saldot i statens resultaträkning.

Har riksdagen beslutat om utgiftsområden skall förslaget till statsbudget även innehålla en sammanställning av ramar för de olika utgiftsområdena och en fördelning av anslag på dessa områden. Sammanställningen av utgiftsramarna motsvarar utgiftssidan på dagens statsbudget. Utgiftsramarna föreslås dock

som huvudregel avse kostnader i stället för som i dag utgifter och betalningar.

Statsbudgeten föreslås omfatta verksamheter vid myndigheterna under riksdagen med undantag för Riksbanken och myndigheterna under regeringen med undantag för AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten. Därutöver föreslås de allmänna försäkringskassorna, som är egna offentligt rättsliga organisationer skilda från staten, omfattas av statsbudgeten.

Förslagen innebär att statsbudgeten ger en mer heltäckande information om statens finanser, vilket ökar statsbudgetens fullständighet. Det innebär även att en bättre överensstämmelse erhålls mellan statsbudgeten och resultaträkningen i årsredovisningen för staten.

Promemorian innehåller en genomgång av de stora intäkt- och kostnadsslagen på statsbudgeten, dvs. skatter, transfereeringar, statsskuldräntor och investeringar i olika typer av anläggningstillgångar. Genomgången syftar till att bedöma konsekvenserna av en övergång till bokföringsmässiga grunder.

Skatteintäkter

Redovisningen mot inkomsttitlar innehåller i dag en blandning av debiterade, betalda och omförda skatter från tre olika inkomstår. Dessutom redovisas skatterna på tre olika sätt i budgetpropositionen, dvs. utfallet på inkomsttitlar, periodiserat utfall (intäktsmässigt) och utfall enligt nationalräkenskaperna.

I promemorian föreslås att redovisningen mot inkomstposter (inkomsttitlar) skall avse fullt periodiserade skatter. Periodisering innebär att redovisningen skall avse skatter hänförliga till samma inkomstår och speglar därmed de skatteregler och de inkomstnivåer som gäller för inkomståret i fråga. Genom periodiseringen blir det möjligt att se vilken effekt ändrade skatteregler får och ändrade inkomster kan också avläsas tydligare. I nationalräkenskaperna har en övergång till denna ordning skett under hösten 2003.

Transfereringar

I dag redovisas transfereringar mot anslag i huvudsak vid utbetalningstillfället, dvs. kassamässigt. I promemorian föreslås att redovisning mot anslag avseende huvuddelen av statens transfereringar i stället skall avse kostnader. För merparten av statens transfereringar sammanfaller kostnaden med utbetalningstillfället, dvs. det blir ingen skillnad jämfört med i dag. En förändring blir dock att fordringar som avser återbetalningar av transfereringar och eventuella nedskrivningar till följd av förluster för dessa fordringar skall redovisas som kostnad mot anslag.

Undantag från kostnadsmässighet föreslås för avgifter och bidrag till Europeiska unionen (EU) och andra internationella organisationer samt för bidrag finansierade med medel från EU. Dessa medel föreslås redovisas mot anslag eller inkomstpost när betalning sker. Detta innebär ingen förändring jämfört med i dag och överensstämmer med EU:s regelverk för dessa medel.

Statsskuldsräntor

I dag sker redovisningen mot anslaget för räntor på statsskulden utgiftsmässigt, vilket i princip överensstämmer med hur mycket som betalas varje år. Anslagsbelastningen är starkt beroende av vilka upplåningstekniker som tillämpas och kan uppvisa stora skillnader mellan åren även om skuldutvecklingen och valutakursen är stabil. När kostnaderna för statsskulden skall analyseras är det därför räntekostnaderna snarare än ränteutgifterna som är intressanta. I promemorian föreslås att redovisningen mot anslaget skall avse räntekostnaderna. Räntorna blir därmed periodiserade över lånets löptid och anslagsbelastningen blir jämnare mellan åren. På motsvarande sätt som för skatter presenteras redan i dag statsskuldsräntorna kostnadsmässigt i budgetpropositionen som kompletterande information till anslagsutfallet.

Anläggningstillgångar m.m.

En övergång från utgiftsmässig till kostnadsmässig budgetering skulle få stora konsekvenser för de större investeringarna på statsbudgeten, framför allt vad gäller infrastruktur och krigsmateriel. Vid en kostnadsmässig budgetering skulle endast avskrivningar belasta budgeten och detta under tillgångens ekonomiska livslängd. För tillgångar med lång – eller evig – livslängd blir helt naturligt skillnaderna mellan kostnadsmässig och utgiftsmässig hantering mycket stora. Vid en kostnadsmässig hantering blir det, till skillnad från en utgiftsmässig hantering, en stor tidsmässig skillnad mellan när anskaffningsbeslutet fattas och när anslagsbelastningen sker. Detta kan få konsekvenser för budgetdisciplinen. I promemorian prövas om bokföringsmässiga grunder vid redovisning mot anslag är förenlig med kraven på god budgetdisciplin. Mot bakgrund av prövningen föreslås i promemorian följande.

Bokföringsmässiga grunder vid redovisning mot anslag kan tillämpas för myndigheternas investeringar i utrustning m.m. som de använder i den egna verksamheten. Avskrivningstiderna på dessa investeringar är korta (3–7 år) och volymen är stabil mellan åren. Dessa investeringar bör därmed även i fortsättningen finansieras med lån i Riksgäldskontoret och avskrivningskostnaderna bör belasta anslag.

Även Fastighetsverkets och Fortifikationsverkets investeringar kan hanteras på bokföringsmässig grund vid redovisning mot anslag trots att avskrivningstiderna är långa (40 år) eftersom det i allmänhet finns en rimlig alternativ användning av tillgångarna och volymen är måttlig. Detta gäller dock inte för befästningar som saknar alternativ användning. Fastighetsinvesteringarna, med undantag för befästningar, bör därmed även i fortsättningen internt lånefinansieras. Avskrivningskostnaderna belastar anslag i och med de hyror som myndigheterna erlägger för fastigheterna.

Krigsmateriel har långa och svårbedömda avskrivningstider och bör inte hanteras på bokföringsmässiga grunder vid redovisning mot anslag utan hela anskaffningsutgiften bör

redovisas mot anslag när anskaffningen görs, på motsvarande sätt som sker i dag.

Anskaffning av kultur- och naturmiljötillgångar (museiföremål, nationalparker) bör inte heller hanteras på bokföringsmässiga grunder vid redovisning mot anslag eftersom egendomen har en evig livslängd och någon kostnadsbelastning aldrig skulle uppkomma på anslag. Anskaffningsutgiften bör därmed belasta anslag när anskaffningen görs på motsvarande sätt som sker i dag.

Investeringar i vägar och järnvägar har långa avskrivningstider (40 år) och det är svårt att garantera stabilitet i avskrivningsregler m.m. över så lång tid. Dessa investeringar bör därmed även i fortsättningen hanteras på kassamässig grund vid redovisning mot anslag, dvs. anskaffningsutgiften belastar anslag vid anskaffningstillfället.

Lån som kan förväntas bli återbetalda (mindre än 20 procent förväntad förlust) bör kunna hanteras bokföringsmässigt vid redovisning mot anslag och internt lånefinansieras. Anslagsbelastning uppstår vid eventuell nedskrivning av fordringar. Lån som inte kan förväntas bli återbetalda (mer än 20 procent förväntad förlust) bör däremot hanteras kassamässigt och direkt anslagsfinansieras.

Med dessa principer kan förhållandevis enkla regler läggas fast för hur anläggningstillgångar av olika slag skall hanteras vid redovisning mot anslag och hur de skall finansieras. I olika situationer för olika slag av investeringar kan det dock föreligga särskilda omständigheter som talar för att andra regler för främst finansieringen bör följas. Därför föreslås att nuvarande möjlighet för riksdagen att avvika från huvudreglerna behållas.

Ett särskilt avsnitt i promemorian ägnas åt statens köp av aktier i bolag. Budgetlagen reglerar för närvarande endast frågor om försäljning av statens aktier. Under lång tid har dock regeringen inhämtat riksdagens medgivande vid köp av aktier och vid bildande av aktiebolag. I promemorian föreslås att denna praxis nu lagregleras och att det i budgetlagen föreskrivs att

regeringen inte utan riksdagens bemyndigande får besluta om förvärv av aktier eller andelar i företag.

Inkomstposter och anslag

Statsbudgetens inkomster föreslås få en ny struktur som passar de krav statsbudgeten ställer. Den föreslagna inkomststrukturen innehåller såväl inkomster som regeringen inte får disponera, dvs. främst skatter, som inkomster som regeringen får disponera. Inkomster som regeringen inte får disponera föreslås redovisas mot inkomstposter, vilka motsvarar dagens inkomstitlar. Inkomstposterna föreslås delas in i intäktsposter och betalningsposter. När inkomsten på bokföringsmässiga grunder kan klassificeras som en intäkt skall redovisning ske mot intäktspost. Dessa intäkter påverkar det beräknade över- eller underskottet i staten. Övriga inkomster skall redovisas mot betalningspost. Dessa övriga inkomster påverkar inte över- eller underskottet men har däremot en påverkan på statens lånebehov. Exempel på de senare är inkomster av försåld egendom och utdelningar från av staten hel- eller delägda företag, dvs. företag som till minst 20 procent ägs av staten.

I samband med översynen av budgetlagen har behovet av nuvarande tre anslagstyper ifrågasatts. I promemorian föreslås att anslagstyperna obetecknade anslag, reservationsanslag och ramanslag avskaffas. Endast en anslagstyp behövs och denna anslagstyp föreslås benämnas anslag. För anslagen föreslås som villkor rätt till utnyttjande av anslagskredit upp till tio procent av anvisat anslag och rätt till anslagssparande. Detta motsvarar villkoren för nuvarande ramanslag. Outnyttjade medel föreslås få användas längst tre år efter det att anslaget senast var uppfört på statsbudgeten. Detta motsvarar dagens villkor för reservationsanslag. Riksdagen föreslås kunna besluta om begränsningar av såväl anslagskredit som anslagssparande.

Prognoser och uppföljning

De föreslagna ändringarna av statsbudgetens innehåll och omfattning påverkar även budgetlagens bestämmelser om prognoser och uppföljning. I promemorian förslås att regeringens skyldighet att noggrant följa utfallet samt att redovisa prognoser för riksdagen även skall omfatta statens finansiella sparande. Den föreslagna bestämmelsen om regeringens skyldighet att lämna prognoser har även anpassats till den ordning som gällt under senare år och föreslås få ett annat innehåll till följd av förslagen om statsbudgetens innehåll och omfattning. Prognosskyldigheten föreslås få olika innehåll i den ekonomiska vårpropositionen och i budgetpropositionen.

Den föreslagna omfattningen för statsbudgeten innebär att årsredovisningen för staten och statsbudgeten kan få väsentligen samma omfattning. En bestämmelse förslås därmed som innebär att årsredovisningen för staten skall omfatta de verksamheter som ingår i statsbudgeten. Även årsredovisningens omfattning blir därmed lagreglerad.

Bestämmelsen om när regeringen skall lämna en årsredovisning för staten till riksdagen har anpassats till gällande ordning, dvs. senast fyra månader efter årets slut.

Utgiftstak och utgiftsramar

En övergång till att i ökad utsträckning budgetera och redovisa enligt bokföringsmässiga grunder och de föreslagna ändringarna av statsbudgetens omfattning föranleder inte någon ändring av utgiftstakets omfattning och konstruktion. En övergång till bokföringsmässiga grunder innebär att den utgiftsmässiga redovisningen av anslagen i de allra flesta fall kommer att ersättas av en kostnadmässig redovisning. Detta aktualiserar frågan om begreppet utgiftstak bör ersättas med begreppet kostnadstak. I promemorian föreslås dock att begreppet utgiftstak behålls.

En bestämmelse föreslås införas i budgetlagen som anger att regeringen i budgetpropositionen, som riktlinjer för budget-

arbetet, får lämna förslag till fördelning av utgifter på utgiftsområden för längre tid än ett budgetår.

Övriga frågor

I promemorian lämnas även förslag till vissa ytterligare ändringar i budgetlagen, varav merparten är av redaktionell karaktär. Bland annat föreslås att budgetlagens inledande bestämmelser ändras något. Ett förtydligande av budgetlagens krav på regeringens redovisning av den statliga verksamheten föreslås genom att det i lagen uttryckligen anges att redovisningsskyldigheten, utöver mål och resultat, även skall omfatta kostnaderna för att uppnå resultaten. Vidare föreslås att det i budgetlagen skall anges att budgetåret börjar den 1 januari och slutar den 31 december.

1 Lagtext

Arbetsgruppen har följande förslag till lagtext.

1.1 Förslag till budgetlag

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelse

1 § I denna lag finns bestämmelser i anslutning till 9 kap. regeringsformen.

Effektivitet och god hushållning

2 § I statens verksamhet skall hög effektivitet eftersträvas och god hushållning iakttas.

Med statens verksamhet avses i denna lag sådan verksamhet som sköts av regeringen, domstolarna och de förvaltningsmyndigheter som lyder under regeringen.

Allmän redovisningsskyldighet

3 § Regeringen är redovisningsskyldig inför riksdagen för den verksamhet som bedrivs av staten, statens medel och de övriga tillgångar som enligt 9 kap. 8 § regeringsformen står till

regeringens disposition. Redovisningsskyldigheten omfattar även statens skulder och övriga ekonomiska förpliktelser.

4 § Regeringen skall för riksdagen redovisa de mål som åsyftas och de resultat som uppnåtts i olika verksamheter samt kostnaderna för dessa.

Budgetåret

5 § Budgetåret börjar den 1 januari och slutar den 31 december.

Statsbudgetens innehåll och omfattning

6 § Förslaget till statsbudget skall innehålla anslag för angivna ändamål enligt 9 kap. 3 § regeringsformen och en beräkning av inkomster som regeringen inte får disponera.

Vidare skall det innehålla en beräkning av

1. intäkter och kostnader för staten,
2. betalningar som påverkar statens lånebehov, och
3. statens finansiella sparande.

7 § Har riksdagen med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 12 § riksdagsordningen fattat beslut om att hänföra statsutgifterna till utgiftsområden, skall förslaget till statsbudget även innehålla

1. ramar för de olika utgiftsområdena (utgiftsramar) och en sammanställning av dessa, samt
2. en fördelning av anslag på dessa områden enligt 3 kap. 2 § samma lag.

8 § Förslaget till statsbudget skall omfatta verksamheter vid

1. myndigheterna under riksdagen med undantag för Riksbanken,
2. myndigheterna under regeringen med undantag för AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten, och
3. de allmänna försäkringskassorna.

Utgiftstak

9 § Om regeringen avser att använda utgiftstak i beredningen av förslaget till statsbudget och i genomförandet av den budgeterade verksamheten, skall förslag till beslut om utgiftstak ingå i budgetpropositionen.

Med utgiftstak menas det belopp statens utgifter högst får uppgå till.

Fleråriga riktlinjer för budgetarbetet

10 § Regeringen får i budgetpropositionen som riktlinjer för budgetpolitiken, lämna förslag om utgiftstak och utgiftsramar som avser tid efter närmast följande budgetår.

Bruttoredovisning

11 § På statsbudgeten skall, med de undantag som anges i 16 §, intäkter och inbetalningar samt kostnader och utbetalningar budgeteras och redovisas brutto.

Anslag

12 § Regeringen får tillfälligt överskrida ett anslag genom att ta i anspråk en anslagskredit motsvarande högst tio procent av anvisat anslag. Tillgängliga medel under följande år skall reduceras med ett belopp motsvarande ianspråktagen anslagskredit.

Regeringen får använda outnyttjade medel under följande budgetår (anslagssparande), dock längst tre år efter det att anslaget senast var uppfört på statsbudgeten.

Riksdagen kan för ett visst anslag besluta om begränsningar av anslagskredit och anslagssparande.

13 § Hinner ett anslagsbeslut på tilläggsbudget inte inväntas får regeringen även besluta att ett anslag får överskridas om detta är nödvändigt för att ett av riksdagen beslutat ändamål med anslaget skall kunna uppfyllas, överskridandet ryms under ett beslutat utgiftstak och anslaget avser

1. förmåner som någon har rätt till enligt lag,
2. avgifter till Europeiska unionen,
3. infrianden av sådana garantier som avses i 26 §,
4. kostnader för statens upplåning och skuldförvaltning, eller
5. oförutsedda utgifter.

14 § När regeringen tilldelar en myndighet ett anslag får regeringen besluta om begränsningar i villkoren för utnyttjande av anslaget.

15 § Regeringen får besluta att medel på ett anvisat anslag inte skall användas, om detta är motiverat av särskilda omständigheter i en verksamhet eller av statsfinansiella eller andra samhälls-ekonomiska skäl.

Redovisning mot anslag och inkomstposter

Redovisning mot anslag

16 § För en verksamhet där statens kostnader helt skall täckas av verksamhetens intäkter och där intäkterna får disponeras i verksamheten, skall kostnaderna inte redovisas mot anslag.

Skall intäkterna i en verksamhet endast bidra till att täcka verksamhetens kostnader, får intäkterna redovisas mot anslag.

17 § Redovisning mot anslag skall göras det år till vilket kostnaden hänförs sig.

Redovisning mot anslag skall dock göras det år då betalning sker för

1. sådana anskaffningar som anges i 29 §,

2. amorteringar av lån som tagits för finansiering av dessa anskaffningar,
3. avgifter och bidrag till Europeiska unionen och andra internationella organisationer, samt
4. bidrag finansierade med medel från Europeiska unionen.

Redovisning mot inkomstposter

18 § Inkomster som regeringen inte får disponera skall redovisas mot inkomstposter. Dessa skall delas in i intäkts- och betalningsposter.

Intäkter skall redovisas mot intäktsposter. Övriga inkomster skall redovisas mot betalningsposter.

19 § Redovisning mot intäktspost skall göras det år till vilket intäkten hänförs.

Redovisning mot betalningspost skall göras det år då betalning sker.

Gemensamma bestämmelser

20 § Riksdagen kan besluta att redovisning i ett särskilt fall skall göras på någon annan grund än som anges i 17 och 19 §§.

21 § Redovisning skall göras löpande.

Disposition av avgiftsintäkter

22 § Regeringen får besluta om dispositionen av avgiftsintäkter från frivilligt efterfrågade varor och tjänster som staten tillhandahåller, om intäkterna helt eller delvis skall täcka statens kostnader för verksamheten.

Ekonomiska förpliktelser

23 § I 24-26 §§ finns bestämmelser om befogenheter för regeringen att ikläda staten ekonomiska förpliktelser.

I lagen (1988:1387) om statens upplåning och skuldförvaltning anges under vilka förutsättningar regeringen får ta upp lån till staten.

Beställningsbemyndiganden

24 § För det ändamål och med högst det belopp som riksdagen bestämmer får regeringen beställa varor eller tjänster samt besluta om bidrag, ersättning, lån eller liknande som medför utgifter under senare budgetår än det statsbudgeten avser.

25 § Regeringen får ikläda staten sådana ekonomiska förpliktelser som är nödvändiga för att den löpande verksamheten skall fungera tillfredsställande.

Garantier

26 § För det ändamål och med högst det belopp som riksdagen bestämmer får regeringen ställa ut kreditgarantier och göra andra liknande åtaganden.

När det finns särskilda skäl får åtagandet enligt riksdagens bestämmande göras utan att beloppet begränsas.

27 § För ett åtagande enligt 26 § skall en avgift tas ut. Avgiftens storlek skall motsvara statens ekonomiska risk och övriga kostnader för åtagandet, om inte riksdagen för ett visst åtagande beslutar annat.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer beslutar om avgiftens storlek.

Finansiering av investeringar

Anläggningstillgångar

28 § Inom låneramar som riksdagen årligen fastställer får regeringen besluta att anläggningstillgångar som används i statens verksamhet skall finansieras med lån i Riksgäldskontoret. Regeringen får besluta om villkoren för sådana lån.

29 § Följande anläggningstillgångar skall finansieras med anslag eller med inkomster som anges i 41 § första stycket:

1. väg- och järnvägsanläggningar,
 2. kultur- och naturmiljötillgångar,
 3. tillskott till internationella banker där Sverige är medlem,
- samt

4. krigsmateriel och befästningar.

Finansiering med anslag skall också ske ifråga om lån som inte kan förväntas bli återbetalda.

Rörelsekapital

30 § Inom en kreditram som riksdagen årligen fastställer får regeringen besluta att rörelsekapital i statens verksamhet skall finansieras med krediter i Riksgäldskontoret. Regeringen får besluta om villkoren för dessa krediter och om likvida medel som myndigheterna disponerar.

Finansiering på annat sätt

31 § Riksdagen får besluta att finansiering i ett särskilt fall skall ske på annat sätt än som anges i 28–30 §§.

Överlåtelse och förvärv av egendom

32 § I 33–44 §§ anges grunder för förfogandet över statens egendom.

Föreskrifterna gäller egendom som enligt 9 kap. 8 § regeringsformen står till regeringens disposition. De gäller dock inte varor som avses i 22 §.

Med försäljning avses i 33, 35–38 §§ även byte.

Fast egendom

33 § När värdet av fast egendom inte överstiger 50 miljoner kronor, får regeringen besluta att sälja egendomen, om den inte alls eller endast i ringa utsträckning behövs i statens verksamhet och om det inte finns särskilda skäl för att egendomen fortfarande skall ägas av staten.

Trots bestämmelserna i första stycket får regeringen besluta om försäljning till en kommun för samhällsbyggnadsändamål.

Aktier och andelar

34 § Regeringen får inte utan riksdagens bemyndigande besluta om förvärv av aktier eller andelar i ett företag, tillskjuta riskbärande kapital eller på annat sätt öka statens röst- eller ägarandel i ett företag.

Regeringen får dock besluta att mottaga aktier eller andelar i företag genom gåva eller testamentariskt förordnande.

35 § Regeringen får besluta om försäljning av aktier eller andelar i ett företag där staten har mindre än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, om inte riksdagen bestämt annat för företaget.

Regeringen får inte utan riksdagens bemyndigande genom försäljning eller på annat sätt minska statens ägarandel i företag

där staten har hälften eller mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar.

Annan lös egendom

36 § För upplåtelse av tomträtt samt försäljning av tomträtt och sådan byggnad som är lös egendom gäller föreskrifterna om försäljning av fast egendom.

37 § Regeringen får besluta att överlåta annan lös egendom än sådan som anges i 35 och 36 §§, om egendomen inte längre behövs för statens verksamhet eller blivit obrukbar, eller om den inte anskaffats med statens medel.

Affärsmässighet

38 § Försäljning skall genomföras affärsmässigt, om inte särskilda skäl talar mot det.

Förvaltning av donationer

39 § Utan hinder av föreskrifterna i 33–36 §§ får regeringen avseende egendom som tillfallit staten genom gåva eller testamentariskt förordnande vidta placeringsåtgärder i syfte att uppnå tillfredsställande avkastning på egendomen.

Disposition av försäljningsinkomster

40 § Har riksdagen beslutat om försäljning av egendom, skall inkomsten redovisas mot inkomstpost på statsbudgeten, om inte riksdagen bestämmer annat.

I 41–44 §§ anges hur inkomsten får disponeras i de fall då regeringen har beslutat om försäljning.

41 § Har egendomen använts i en verksamhet för vilken riksdagen har godkänt en investeringsplan, får regeringen besluta att inkomsten skall disponeras för att finansiera investeringar som ingår i planen.

Föreskrifter om disposition av inkomst från försäljning av egendom som inte använts i en sådan verksamhet finns i 42–44 §§.

42 § Har egendomen finansierats med medel från anslag får regeringen, sedan medel motsvarande egendomens bokförda värde redovisats mot en inkomstpost, besluta att det som återstår av inkomsten skall disponeras i den verksamhet där den försålda egendomen har använts.

Om inkomsten uppgår till ett mindre belopp, får regeringen besluta att hela inkomsten skall disponeras i den verksamhet där den försålda egendomen har använts.

Har fast egendom eller aktier sålts skall dock hela inkomsten redovisas mot en inkomstpost.

43 § Har egendomen finansierats med lån får regeringen, sedan låneskulden reglerats, besluta att det som återstår av inkomsten skall disponeras i den verksamhet där den försålda egendomen har använts.

Har fast egendom eller aktier sålts skall dock det som återstår av inkomsten redovisas mot en inkomstpost.

44 § Har egendomen finansierats på annat sätt än med medel från anslag eller med lån, får regeringen besluta att hela inkomsten skall disponeras i den verksamhet där den försålda egendomen har använts.

Uppföljning och prognoser

Uppföljning

45 § Regeringen skall noggrant följa hur utfallet på anslag, inkomstposter, statens lånebehov och statens finansiella sparande utvecklas i förhållande till beslutade eller beräknade belopp.

Prognoser i den ekonomiska vårpropositionen

46 § Regeringen skall i den ekonomiska vårpropositionen för riksdagen redovisa prognoser över utfallet för de sammantagna inkomsterna som regeringen inte får disponera, de sammantagna kostnaderna och betalningarna för anslag, kostnaderna för ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten, statens lånebehov samt statens finansiella sparande. Dessa prognoser skall avse innevarande budgetår och de två därpå närmast följande budgetåren.

Prognoser i budgetpropositionen

47 § Regeringen skall i budgetpropositionen för riksdagen för innevarande år redovisa prognoser över utfallet för statsbudgeten, statens lånebehov och ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten.

För de två därpå närmast följande budgetåren skall regeringen i budgetpropositionen redovisa prognoser enligt 46 §.

Gemensamma bestämmelser om prognoser

48 § Prognoserna skall baseras på väl specificerade förutsättningar.

Regeringen skall förklara väsentliga skillnader mellan budgeterade belopp och beräknat utfall.

Åtgärder vid risk för överskridande av utgiftstaket

49 § Finns det risk för att ett beslutat utgiftstak kommer att överskridas skall regeringen för att undvika detta vidta sådana åtgärder som den har befogenhet till eller föreslå riksdagen nödvändiga åtgärder.

Redovisning*God redovisningssed*

50 § Bokföring i staten skall ske på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed.

Redovisningen skall ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens medel och övriga tillgångar.

Närmare föreskrifter om redovisningen skall meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Årsredovisning för staten

51 § Regeringen skall senast fyra månader efter budgetåret lämna en årsredovisning för staten till riksdagen.

Årsredovisningen skall omfatta de verksamheter som anges i 8 § och innehålla utfallet på statsbudgeten samt resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys.

Revision

52 § Bestämmelser om revision av statens verksamhet finns i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

53 § Regeringen skall årligen redovisa för riksdagen vilka åtgärder regeringen vidtagit med anledning av Riksrevisionens iakttagelser.

Delegation av regeringens befogenheter

54 § Regeringen får överlåta sin rätt enligt 12 § första och andra styckena samt 22, 24-26, 28,30, 33, 35, 37, 39 och 41-44 §§ till myndighet som regeringen bestämmer.

Denna lag träder i kraft den, då lagen (1996:1059) om statsbudgeten skall upphöra att gälla.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:981) om fördelning av socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (2000:981) om fördelning av socialavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Riksförsäkringsverket får varje år tillgodoföra sig ett visst belopp från varje *inkomsttitel* på statsbudgeten där egenavgifter redovisats. Beloppet motsvarar summan av de under det föregående året debiterade egenavgifterna minskad med summan av de avgifter som under samma år satts ned eller återbetalats.

Riksförsäkringsverket får under respektive period om tolv månader som preliminär skatt betalas som förskott på belopp enligt första stycket tillgodoföra sig 8,6 procent av den preliminära skatt som debiterats fysiska personer före den 1 februari under perioden. Förskottet tillgodoförs med en tolftedel varje månad. Riksskatteverket skall varje år senast den 15 februari lämna Riksförsäkringsverket uppgift om summan av den före den 1 februari samma år debiterade preliminära skatten för fysiska personer.

Föreslagen lydelse

12 §

Riksförsäkringsverket får varje år tillgodoföra sig ett visst belopp från varje *inkomstpost* på statsbudgeten där egenavgifter redovisats. Beloppet motsvarar summan av de under det föregående året debiterade egenavgifterna minskad med summan av de avgifter som under samma år satts ned eller återbetalats.

Riksförsäkringsverket får under respektive period om tolv månader som preliminär skatt betalas som förskott på belopp enligt första stycket tillgodoföra sig 8,6 procent av den preliminära skatt som debiterats fysiska personer före den 1 februari under perioden. Förskottet tillgodoförs med en tolftedel varje månad. Riksskatteverket skall varje år senast den 15 februari lämna Riksförsäkringsverket uppgift om summan av den före den 1 februari samma år debiterade preliminära skatten för fysiska personer.

Om Riksförsäkringsverket under en sådan tolv månadersperiod som anges i andra stycket tillgodoförts förskott som överstiger beloppet enligt första stycket skall skillnaden regleras genom avräkning på belopp som närmast därefter skall tillgodoföras enligt första eller andra stycket.

Om Riksförsäkringsverket under en sådan tolv månadersperiod som anges i andra stycket tillgodoförts förskott som överstiger beloppet enligt första stycket skall skillnaden regleras genom avräkning på belopp som närmast därefter skall tillgodoföras enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

Härigenom föreskrivs att 16 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Inkomster i form av avgifter och ersättningar enligt denna lag skall tillföras statens checkräkning i Riksbanken och redovisas mot en *inkomstitel* på statsbudgeten.

Föreslagen lydelse

16 §

Inkomster i form av avgifter och ersättningar enligt denna lag skall tillföras statens checkräkning i Riksbanken och redovisas mot en *inkomstpost* på statsbudgeten.

Denna lag träder i kraft den

2 Inledning

Arbetet med föreliggande promemoria har utförts vid Finansdepartementets budgetavdelning, ekonomiska avdelning och rättssekretariat. Ekonomistyrningsverket har bidragit med underlagsmaterial och medverkat vid utredningen av olika frågor.

2.1 Utgångspunkter m.m.

Den ekonomiska styrningen i staten syftar till hög effektivitet och god hushållning i statens verksamhet. Regeringens budgetförslag, riksdagens beslut om statsbudgeten och genomförandet av denna är de centrala delarna av den ekonomiska styrningen. Detta innebär att principerna för statsbudgetens omfattning och innehåll är avgörande för den styrning som används.

I budgetpropositionen för 2000 (prop. 1999/2000:1, s. 224) lämnade regeringen följande förslag till riktlinjer för utvecklingen av den ekonomiska styrningen:

- Statsbudgeten skall kunna presenteras i termer av intäkter och kostnader, inbetalningar och utbetalningar samt tillgångar och skulder.
- I statsbudgeten skall utöver mål även kostnadsramar föreslås för statlig verksamhet.
- Styrningen av enskilda sakverksamheter skall verksamhetsanpassas.

Vid riksdagsbehandlingen uttalade finansutskottet att utvecklingsarbetet borde fortsätta och i huvudsak följa den av regeringen föreslagna inriktningen (bet. 1999/2000:FiU13, rskr. 1999/2000:106).

I december 2000 redovisade en tidigare arbetsgrupp inom Regeringskansliet promemorian Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens (Ds 2000:63). Förslagen i promemorian, som utgår från ovanstående riktlinjer, remissbehandlades våren 2001. Remissvaren visade att det fanns ett stöd för inriktningen och huvuddelen av förslagen, men att ytterligare utredningsarbete behövdes inom ett antal områden. Det gällde bland annat finansiering av infrastrukturinvesteringar, omfattningen av löpande utfallsinformation från myndigheterna och behovet av ett ändamålsenligt IT-stöd. Remissvaren har varit vägledande för det fortsatta arbetet.

I denna promemoria behandlas framför allt den första av de tre punkterna ovan. Arbetsgruppen har således prövat huruvida statsbudgeten skall presenteras i termer av intäkter och kostnader samt inbetalningar och utbetalningar. Däremot har arbetsgruppen inte prövat huruvida statsbudgeten skall presenteras i termer av tillgångar och skulder eftersom det varken finns förutsättningar eller skäl för att nu genomföra en sådan förändring. Budgetering av statens samtliga tillgångar och skulder är förenad med stor osäkerhet och bedöms inte heller vara relevant för styrningen av verksamheten i budgeteringsskedet. Genom riksdagens beslut (bet. 2002/03:KU15 rskr. 2002/03:129) har också bestämmelsen i riksdagsordningen om att budgetpropositionen skall innehålla en redovisning av statens tillgångar och skulder upphävts (se 3 kap. 2 § RO).

En utgångspunkt för arbetsgruppens arbete har varit att förbättra informationsvärdet i förslaget till statsbudget så att det kan utgöra ett bättre beslutsunderlag. Arbetet har bedrivits med målsättningen att jämförelser mellan budgeten och redovisningen skall underlättas och att budgeten på ett tydligare

sätt skall ge en samlad och mer heltäckande bild av den statliga ekonomin.

För att underlätta jämförelser mellan budgeten och redovisningen har arbetsgruppen prövat om budgetering och redovisning på statsbudgeten bör ske enligt bokföringsmässiga grunder och följa god redovisningssed. Med bokföringsmässiga grunder avses att ekonomiska händelser redovisas på den period till vilka de hänför sig. Till skillnad från dagens statsbudget – där redovisningen mot anslag och inkomstitlar sker antingen när en utgift eller en inkomst uppstår eller när en utbetalning eller en inbetalning sker – innebär detta att såväl budgetering som redovisning på statsbudgeten avser periodiserade utgifter och inkomster, dvs. kostnader och intäkter.

En övergång till en statsbudget som baseras på bokföringsmässiga grunder har skett i några andra OECD-länder. Australien, Nya Zeeland och Storbritannien baserar redan i dag sina statsbudgetar på bokföringsmässiga grunder. Kanada och Island har en liknande ordning men gör undantag för anskaffning av anläggningstillgångar. I Finland görs dessutom undantag för transfereringar. Danmark och Nederländerna planerar en övergång till bokföringsmässiga grunder.

Statsbudgeten innehåller för närvarande endast inkomster som beräknas av riksdagen och som redovisas mot inkomstitlar samt anslag. Den totala statliga verksamheten framgår därmed inte av statsbudgeten. För att skapa en samlad och mer heltäckande bild av den statliga ekonomin har arbetsgruppen prövat vilka verksamheter som bör omfattas av statsbudgeten, vilket innehåll den bör ha och även utarbetat ett exempel på uppställning av statsbudgeten.

Arbetsgruppen har haft som utgångspunkt att den ekonomiska styrningens övergripande beståndsdelar, dvs. resultatstyrning och finansiell styrning, skall finnas kvar och vidareutvecklas. En ytterligare utgångspunkt för arbetet har varit att fördelningen av ansvar och befogenheter mellan riksdagen, regeringen och myndigheterna skall vara oförändrad och att den rambeslutsmodell som tillämpas för riksdagens budgetbeslut inte

skall påverkas. Vidare skall de grundläggande principerna om god budgetdisciplin samt fullständighet och bruttoredovisning även fortsättningsvis ligga fast.

Mot bakgrund av nu redovisade utgångspunkter har arbetsgruppen gjort en översyn av lagen (1996:1059) om statsbudgeteten (budgetlagen). I samband med översynen har arbetsgruppen även utifrån erfarenheter som vunnits vid tillämpningen av nuvarande bestämmelser prövat om det finns behov av vissa ytterligare ändringar i lagen.

Med anledning av de förslag till författningsregleringen av budgetprocessen som redovisats i konstitutionsutskottets betänkande Riksdagen inför 2000-talet och riksdagens tillkännagivande till regeringen (bet. 2000/01:01, KU23 rskr. 2000/01:274) behandlas avslutningsvis frågeställningar angående vissa bestämmelsers placering i budgetlagen eller riksdagsordningen.

Arbetsgruppen har i arbetet haft en bred ansats och har tagit fram såväl mer övergripande förslag som förslag på lägre detaljeringsnivåer. Flertalet förslag innebär ändringar i budgetlagen. I dessa delar görs hänvisningar till det i avsnitt 1 redovisade författningsförslaget. I promemorian lämnas emellertid också förslag som begränsar sig till ändringar på förordningsnivå i det s.k. ekonomiadministrativa regelverket. Arbetsgruppen har inte utformat några sådana författningsförslag. I promemorian lämnas dock i stor utsträckning upplysningar om vilka förordningar med därtill hörande tillämpningsföreskrifter som behöver ses över med anledning av förslagen. Därutöver lämnas vissa förslag som inte föranleder författningsändringar, utan som endast avser den praktiska utformningen av statsbudgeteten.

2.2 Disposition

Promemorian inleds i avsnitt 3 med en beskrivning av hur den ekonomiska styrningen i staten har utvecklats sedan mitten av 1990-talet. I avsnittet görs också en beskrivning av vilka olika

redovisningsprinciper som tillämpas i staten. Arbetsgruppens överväganden och förslag om nya principer för utformning av statsbudgeten behandlas huvudsakligen i avsnitten 4–11. I avsnitten 12–14 behandlas de övriga förslag till ändringar av budgetlagen som arbetsgruppen övervägt.

3 Bakgrund

3.1 Den ekonomiska styrningen i staten

3.1.1 Inledning

Den ekonomiska styrningen i staten är översiktligt reglerad genom regeringsformens och riksdagsordningens bestämmelser om finansmakten. Dessa bestämmelser avser främst rätten att bestämma hur statens inkomster skall beräknas, beslutanderätten när det gäller statens utgifter och tillgångar samt formerna för beslutsprocessen.

Närmare bestämmelser om den ekonomiska styrningen finns framför allt i budgetlagen, som innehåller mer detaljerade bestämmelser om regeringens befogenheter och skyldigheter på finansmaktens område. Styrningen av myndigheterna sker dock främst i s.k. ekonomiadministrativa förordningar som utgår från budgetlagens bestämmelser.

Den ekonomiska styrningen skall bidra till politikens förverkligande och syftar till att skapa förutsättningar för en god kontroll av statens finanser, en resursfördelning i enlighet med politiska prioriteringar samt hög produktivitet och effektivitet i staten.

Den ekonomiska styrningen sker i form av finansiell styrning och resultatstyrning. Genom den finansiella styrningen fastställs olika restriktioner för de medel som regeringen och myndigheterna förfogar över. Dessa restriktioner syftar till en god

kontroll av och en god hushållning med statens tillgångar. Resultatstyrningen innebär att det för en verksamhet anges mål och en resursfördelning i enlighet med politiska prioriteringar. Åtgärderna i de två styrformerna skall bidra till att kraven på produktivitet och effektivitet i användningen av statens resurser kan uppfyllas. En väl fungerande och effektiv statlig verksamhet förutsätter att den finansiella styrningen och resultatstyrningen samverkar på ett bra sätt.

Den ekonomiska styrningen har en stor betydelse för finans- och budgetpolitiken, men även för den löpande styrningen av den statliga verksamheten genom att den sätter ramar för dess omfattning, inriktning och innehåll samt för vad den får kosta.

3.1.2 Väsentliga förändringar under den senaste tioårsperioden

I mitten av 1990-talet genomfördes flera förändringar av den ekonomiska styrningen i staten som ledde till en stramare budgetprocess. De tidigare allmänna riktlinjerna för den ekonomiska politiken kompletterades bland annat med ett utgiftstak för staten samt mål för det finansiella sparandet i den offentliga sektorn. I samband med införandet av utgiftstaket avskaffades förslagsanslagen. Dessa anslag användes främst för regelstyrda förmåner och kunde överskridas utan begränsningar. Andra betydelsefulla förändringar var införandet av den s.k. rambeslutsmodellen i riksdagens budgetarbete, antagandet av budgetlagen (se avsnitt 3.1.3) samt övergången till ett budgetår som motsvarar kalenderår.

Rambeslutsmodellen medförde även en förändring av strukturen på statsbudgetens utgiftssida. Den tidigare indelningen i departementsvisa huvudtitlar ersattes av en indelning i 27 utgiftsområden. Indelningen i ramar för utgiftsområden syftade till att tillfredsställa krav på politisk relevans, statsfinansiellt lämpliga avgränsningar, möjlighet att göra meningsfulla prioriteringar och att följa upp resultat (bet. 1995/96:KU21).

I budgetpropositionen för 2001 introducerades politikområden som en ytterligare indelning av den statliga verksamheten. Skälet var att det hade visat sig vara svårt att för ett helt utgiftsområde formulera mål som var tillräckligt specifika för att möjliggöra en bra uppföljning. Införandet av politikområden har även lagt grunden för tillämpningen av en enhetlig verksamhetsstruktur som tydliggör hur olika statliga insatser, oavsett finansiering, bidrar till och samverkar för att uppnå ett gemensamt mål.

Regeringens redovisning av mål och resultat för olika politikområden och verksamhetsområden lämnas huvudsakligen i den årliga budgetpropositionen samt i särskilda skrivelser till riksdagen. Riksdagen har beslutat (bet. 2000/01:KU23, rskr. 2000/01:273) att regeringen årligen, senast den 14 maj, skall lämna resultatskrivelser för samtliga utgiftsområden till riksdagen. Syftet är att förbättra riksdagens förutsättningar för att uppföljning och utvärdering skall bli en mer integrerad del av budgetprocessen.

I början av 1990-talet infördes en redovisningsmodell för de statliga myndigheternas externredovisning som är baserad på bokföringsmässiga grunder. Myndigheternas återrapportering lämnas i en årsredovisning som innehåller en redovisning av de resultat som myndigheten nått samt en finansiell redovisning i form av en resultat- och balansräkning, en finansieringsanalys samt en anslagsredovisning. Årsredovisningen är numera det centrala dokumentet för myndigheternas återrapportering till regeringen.

En årsredovisning för staten överlämnades till riksdagen första gången för budgetåret 1993/94. Årsredovisningen innehåller en konsoliderad balansräkning och resultaträkning, en finansieringsanalys samt det slutliga utfallet på statsbudgeten. Konsolidering innebär att inomstatliga mellanhavanden elimineras så att den statliga verksamhetens omsättning inte påverkas av transaktioner mellan myndigheter. Årsredovisningen lämnas sedan 2001 till riksdagen i mitten av april i anslutning till den ekonomiska vårpropositionen.

3.1.3 Budgetlagen

De budgetreformer som genomfördes i mitten av 1990-talet ledde även fram till ett behov av att i en lag samla den rättsliga regleringen avseende budgeten och den ekonomiska styrningen i staten. Riksdagen hade tidigare vid olika tidpunkter och på olika sätt tagit ställning till en rad grundläggande frågor på det statsfinansiella området. Detta hade dock inte skett i lags form. En samlad bild av vilka regler som gällde saknades samtidigt som en viss praxis hade etablerats som inte i alla delar var helt entydig.

Lagen (1996:1059) om statsbudgeten innehåller preciseringar av och kompletteringar till regeringsformens och riksdagsordningens översiktliga och kortfattade bestämmelser om statsbudgeten och finansmakten. Lagen, som trädde i kraft den 1 januari 1997, innebar bland annat att riksdagens tidigare beslut om de grundläggande principerna om bruttoredovisning och fullständighet lades fast i lag. Vidare förtydligades regleringen bland annat avseende förfogandet över statens egendom.

Lagen innehåller bestämmelser om effektivitet och resultat, anslag och inkomsttitlar, ekonomiska förpliktelser, statsbudgetens avgränsning, finansiering av investeringar, överlåtelse av statens egendom, uppföljning, prognoser och utfall, utgiftstak och utgiftsramar samt redovisning och revision. Innehållet i lagen framgår av bilaga 1.

3.1.4 De senaste årens utvecklingsarbete

De senaste årens utvecklingsarbete avseende den ekonomiska styrningen i staten har inriktats på att bättre tillgodose riksdagens och regeringens informationsbehov inom ramen för budgetprocessen. Ett syfte har varit att förbättra resultatinformationen. Ett annat syfte har varit att utveckla stöd och verktyg för alla som deltar i budgetprocessen i syfte att förbättra kvaliteten i olika beslutsunderlag. En struktur för årsredovisningen för staten har utvecklats samtidigt som den

överlämnas till riksdagen betydligt tidigare, vilket bland annat ställt krav på såväl myndigheternas finansiella redovisning som på system och normer för konsolidering. Utgiftstakets införande har medfört ökade krav på en tillförlitlig och löpande finansiell uppföljning, vilket i sin tur skapat ett behov av tillförlitliga prognoser.

Sedan 1997 har en stor del av utvecklingsarbetet bedrivits inom ett särskilt projekt (VESTA-projektet) där det övergripande syftet har varit att skapa förutsättningar för en effektivare styrning och uppföljning av statlig verksamhet. En arbetsgrupp inom projektet tog fram den tidigare nämnda promemorian Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens (Ds 2000:63). I promemorian angavs följande problem och utvecklingsbehov inom den ekonomiska styrningen.

- Bristande helhetsperspektiv och genomskådlighet på olika beslutsnivåer.
- Oklar koppling mellan resultatstyrning och finansiell styrning vad avser sambandet mellan mål, resultat och kostnader.
- Bristfällig kunskap om effekter och måluppfyllelse.
- Olika avgränsning, principer och presentationsformer tillämpas i budgetering och redovisning.
- Oklara samband vad avser styrning av organisationer och verksamheter.
- Otydliga mål för statlig verksamhet, men också oklara samband mellan mål på olika nivåer.
- Brister vad avser resultatinformationens kvalitet, men också bedömningen av denna.
- Otillräckligt stöd vad avser informationssystem och analysverktyg.

En viktig del i utvecklingsarbetet har varit att utveckla målen för den statliga verksamheten för att på så vis förbättra förutsättningarna för uppföljning av resultat och resursanvändning. En målöversyn genomfördes inom Regeringskansliet under åren

1998–2000 vilket bland annat resulterade i kriterier för formulering av mål. Vidare lades grunden för en enhetlig struktur för redovisning och uppföljning av den statliga verksamheten samt för konkretiseringar av Regeringskansliets arbete med strategier för uppföljning och utvärdering.

Riksdagen har efterfrågat förbättrade beslutsunderlag i budgetprocessen. Bland annat har vissa riksdagsutskott tagit upp denna fråga med anledning av budgetpropositionen för 2003. Finansutskottet anser att det är angeläget att mål- och resultatbedömningar samt budgetförslag integreras inom alla utgifts- och politikområden för att underlätta en meningsfull uppföljning av hela statsbudgeten (bet. 2002/03:FiU2). Angående den resultatskrivelse som lämnades våren 2002 konstaterar arbetsmarknadsutskottet bland annat att resultatskrivelser är tänkta att ha en koppling till budgetprocessen och den ekonomiska styrningen av staten, men att något sådant samband inte omedelbart kan utläsas av skrivelsen om Sveriges genomförande av EU:s sysselsättningsstrategi (skr. 2001/02:187, bet. 2002/2003:AU1). Kulturutskottet anser med anledning av skrivelsen Kultur och delaktighet, att det är viktigt att resultatredovisningarna görs på ett sådant sätt att resultatbedömning och anslagskonsekvenser kan kopplas samman vid budgetbehandlingen (skr. 2001/02:176, bet. 2002/2003:KrU1).

Ett omfattande utvecklingsarbete har pågått för att förbättra IT-stödet i budgetprocessen. Detta har resulterat i ett nytt internetbaserat budgeterings- och rapporteringssystem, Hermes, som varit i drift sedan våren 2002. Det är ett gemensamt koncernsystem där olika deltagare i budgetprocessen har tillgång till kontinuerligt uppdaterad information i enlighet med olika behörighetsnivåer. En del av systemet (E-budget) utgör ett systemstöd för Regeringskansliets utgiftsprognoser och budgetberäkningar. Detta systemstöd har under 2003 utvidgats till att även omfatta inhämtning av underlag för budgetberäkningarna från myndigheterna. En annan del av systemet, som infördes hösten 2002, utgörs av de elektroniska regleringsbrev (R-brev) för myndigheterna som innehåller såväl de ursprungliga besluten

som senare under året vidtagna ändringar. Ytterligare en del utgörs av ett systemstöd för myndigheternas månatliga inrapportering av redovisningsinformation.

Information om de senaste årens utvecklingsarbete har löpande lämnats till riksdagen i bland annat budgetpropositioner och årsredovisningar för staten.

3.2 Olika redovisningsprinciper i staten

3.2.1 Bakgrund

Den ekonomiska vårpropositionen, budgetpropositionen och årsredovisningen för staten är viktiga för riksdagens styrning och uppföljning av den statliga verksamheten. Efter förslag i budgetpropositionen fattar riksdagen beslut om budgetpolitiken samt resursfördelning och styrning av den statliga verksamheten, medan årsredovisningen utgör den samlade årliga uppföljningen av den statliga ekonomin. Den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen innehåller även förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken och finanspolitiken.

Nationalräkenskaperna (NR) är ett internationellt jämförbart räkenskapssystem som tas fram av Statistiska centralbyrån. NR ger en delvis annan bild av statens finanser än statsbudgeten och årsredovisningen för staten och bidrar därmed till att ge ytterligare underlag för statsmakterna och för olika intressenter som gör bedömningar av den svenska ekonomin. NR:s betydelse för redovisningen av de offentliga finanserna har kommit att öka eftersom systemets definitioner och regler bland annat används för det mål för den offentliga sektorns finansiella sparande som regeringen och riksdagen ställt upp och för de finanspolitiska restriktioner som ingår i EU:s stabilitets- och tillväxtpakt. En stor del av informationen i den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen baseras på underlag från NR.

Som närmare framgår av de följande avsnitten utgår statsbudgeten, årsredovisningen för staten och NR i viss utsträckning från olika redovisningsprinciper.

3.2.2 Statsbudgeten

Regeringens förslag till statsbudget är riksdagens underlag för beslut om anvisning av anslag för olika ändamål samt beräkning av statens inkomster. Statsbudgeten skall enligt 16 § budgetlagen omfatta alla inkomster och utgifter samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov. I 17–18 §§ budgetlagen finns undantag från denna s.k. fullständighetsprincip. Enligt dessa bestämmelser får inkomster i en verksamhet som endast skall bidra till att täcka verksamhetens utgifter redovisas netto på anslag, exempelvis myndigheters försäljning av publikationer, konferenser och kurser där omsättningen är av mindre omfattning. Verksamhet där statens kostnader helt skall täckas med verksamhetens intäkter, t.ex. affärsverkens verksamhet, skall inte redovisas på anslag eller inkomstitlar.

Inkomstsidan på statsbudgeten omfattar skatter och andra inkomster. Utgiftssidan omfattar den anslagsfinansierade verksamheten. För att beräkna statens lånebehov redovisas även Riksgäldskontorets nettoutlåning, dvs. förändringen av dess ut- och inlåning till myndigheter, statliga bolag och vissa fonder, samt en kassamässig korrigeringspost på statsbudgeten. Den senare är en post som används för att redovisa skillnaden mellan å ena sidan utfall på anslag och inkomstitlar och å andra sidan det kassamässiga saldot på statsverkets checkräkning.

Fram till mitten av 1980-talet var redovisningen mot statsbudgeten i huvudsak kassamässig, dvs. den skedde i anslutning till in- och utbetalningar. Sedan 1985 sker redovisningen mot anslag i stor utsträckning utgiftsmässigt. Övergången från kassamässighet till utgiftsmässighet skedde bland annat för att knyta an till NR och för att få en mer rättvisande bild av faktiska ekonomiska händelser.

Avräkning (redovisning) mot anslag för transfereringar skall enligt 10 § budgetlagen göras det budgetår då betalningen sker. Mot övriga anslag skall redovisningen göras det år till vilket utgiften hänför sig. Vid köp av varor eller tjänster anses utgiften uppstå när faktura inkommit. Utgiftsmässighet innebär att det inte är möjligt att genom förskottsbetalningar eller uppskjutna

betalningar påverka anslagsredovisningen. Utgifter för amortering av lån redovisas mot anslag när betalning sker.

Enligt samma bestämmelse redovisas statens skatteinkomster mot inkomsttitel när betalning erhålls, dvs. kassamässigt. Övriga inkomster, t.ex. avgifter som myndigheterna tar ut för tillhandahållna tjänster, redovisas det år till vilket inkomsten hänförs sig.

Redovisningen mot statsbudgetens anslag och inkomsttitlar sker således både utgifts- respektive inkomstmässigt och kassamässigt.

3.2.3 Årsredovisningen för staten

Enligt 38 § budgetlagen skall årsredovisningen för staten innehålla resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys samt det slutliga utfallet på statsbudgetens inkomsttitlar och anslag. Årsredovisningen för staten innehåller en konsolidering av myndigheternas resultat- och balansräkningar och syftar till att visa statens finansiella resultat och ekonomiska ställning. I årsredovisningen för staten ingår också en redovisning där utfallet mot statsbudgetens anslag ställs mot av riksdagen anvisade belopp och utfallet mot inkomsttitlar ställs mot beräknade belopp. Därutöver innehåller den ytterligare information om bland annat den statliga sektorn och statliga garantier. Avgränsningen är institutionell och omfattar både anslagsfinansierad verksamhet och verksamhet som finansieras med avgifter och bidrag som får disponeras av regeringen och myndigheterna.

För att förenkla den fortsatta beskrivningen och arbetsgruppens förslag i denna promemoria används begreppet "årsredovisningen för staten" fortsättningsvis i betydelsen de konsoliderade resultat- och balansräkningarna för staten.

Den ekonomiska informationen i årsredovisningen för staten utgår från bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed och omfattar intäkter och kostnader, in- och utbetalningar samt tillgångar och skulder.

Kostnaderna ger uttryck för värdet av den resursförbrukning som sker under en given tidsperiod. Merparten av statens kostnader avser transfereringar för vilka kostnaden i huvudsak uppkommer när utbetalningen görs. Grundprincipen är att intäkter redovisas den period under vilken de uppstår.

Huvuddelen av inkomsterna på statsbudgeten avser skatteinkomster som dock inte är periodiserade i den meningen att de strikt avser det år eller den period som intäkten uppstår. Redovisningen av skatteintäkterna visar i stället debiterade och inbetalda skatter under året, vilket innebär att de kan avse skatter för olika inkomstår.

Resultaträkningen ger bland annat underlag för bedömning av statens samlade intäkter och kostnader samt över- eller underskott av statens totala verksamhet. Redovisningen av olika kostnadsslag ger en övergripande bild av resursanvändningen i staten, dvs. hur statens medel har fördelats på transfereringar, kostnader för personal, lokaler och avskrivningar m.m. i myndigheternas verksamhet.

Värdet av statens tillgångar och skulder redovisas i balansräkningen. Av denna framgår bland annat immateriella respektive materiella anläggningstillgångar, andelar i dotter- och intresseföretag och statens utlåning (t.ex. studielån). På balansräkningens kapital- och skuldsida redovisas statsskulden, avsättningar för pensioner m.m. liksom statens nettoförmögenhet. Den sistnämnda posten, som till följd av statsskuldens storlek för närvarande är negativ, motsvarar eget kapital i ett företags balansräkning.

Finansieringsanalysen visar statens betalningsflöden och nettoförändringen av statens upplåning.

De väsentligaste skillnaderna jämfört med statsbudgeten är att årsredovisningen för staten upprättas enligt bokföringsmässiga grunder (kostnader och intäkter) till skillnad från statsbudgeten som baseras på inkomster och utgifter eller in- och utbetalningar. Årsredovisningen för staten omfattar även all statlig verksamhet oavsett finansiering medan statsbudgeten endast omfattar inkomster som redovisas mot inkomstitlar och

verksamhet som anslagsfinansieras. Årsredovisningen för staten innehåller dessutom en redovisning av statens tillgångar och skulder.

3.2.4 Nationalräkenskaperna

Nationalräkenskaperna (NR) är ett internationellt jämförbart räkenskapssystem som redovisar statistik över den samlade svenska ekonomin. NR utgör bland annat det främsta underlaget för analys och utvärdering av den makroekonomiska utvecklingen i Sverige och används för jämförelser med andra länders ekonomier. Avgränsningen av den statliga ekonomin följer de gemensamma principer som tillämpas i Europeiska unionen (EU). Stabilitetspaktens regler om budgetbalans som medlemsstaterna är skyldiga att följa är baserade på definitioner enligt EU:s förordning om det Europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen som i Sverige benämns ENS 95 (EG nr. 2223/96).

I NR omfattar den statliga sektorn myndigheter under regeringen och riksdagen samt organisationer där staten till mer än 50 procent kontrollerar eller finansierar verksamheten. Det innebär att även ett par stiftelser och några bolag räknas till staten eftersom de inte anses vara s.k. marknadsproducenter. Detta gäller t.ex. Kungliga Operan AB, Kungliga Dramatiska Teatern AB, Chalmers Tekniska högskola AB och Botniabanan AB. Affärsverken räknas dock inte till den statliga sektorn i NR eftersom de i huvudsak är finansierade med avgifter och därmed betraktas som marknadsproducenter. AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten anses inte ingå i den statliga sektorn utan hänförs till socialförsäkringssektorn. Redovisningen i NR sker så långt möjligt, med hänsyn till befintliga statistikprodukter, på bokföringsmässiga grunder. Informationen till NR tas till stor del fram av Statistiska centralbyrån. När det gäller den statliga sektorn grundas informationen på underlag från Ekonomistyrningsverket som

hämtas från statsredovisningen, vilken även ligger till grund för årsredovisningen för staten.

De väsentligaste skillnaderna mellan NR och årsredovisningen för staten är omfattningen av den statliga sektorn. I årsredovisningen för staten ingår affärsverken medan stiftelser och bolag inte ingår. Det omvända förhållandet råder i NR. De väsentligaste skillnaderna mellan NR och statsbudgeten är att NR, liksom årsredovisningen för staten, upprättas enligt bokföringsmässiga grunder (kostnader och intäkter) till skillnad från statsbudgeten som baseras på inkomster och utgifter eller in- och utbetalningar. NR omfattar även all statlig verksamhet oavsett finansiering.. Principer för och innehåll i NR beskrivs närmare i *bilaga 2*.

4 Behov av en statsbudget på bokföringsmässiga grunder

Arbetsgruppens förslag: Budgetering och redovisning på statsbudgeten skall i så stor utsträckning som möjligt ske på bokföringsmässiga grunder.

I näringslivet och i kommuner och landsting tillämpas bokföringsmässiga grunder såväl vid budgetering som i redovisningen. Med budgetering och redovisning på bokföringsmässiga grunder avses att ekonomiska händelser budgeteras och redovisas på den period till vilken de hänför sig. I staten tillämpas bokföringsmässiga grunder i stort sett endast i redovisningen. På myndighetsnivå sker i och för sig budgetering på bokföringsmässiga grunder men statsbudgeten och myndigheternas underlag till denna upprättas på utgifts- och kassamässig grund. Med utgiftsmässig grund avses att redovisningen mot anslag baseras på inkomna fakturor oavsett vilken period de hör till och med kassamässig grund avses att redovisning mot anslag sker vid betalningstillfället oavsett vilken period betalningen avser. I förevarande avsnitt tar arbetsgruppen ställning till om det finns ett behov av att tillämpa bokföringsmässiga grunder även på statsbudgeten.

En statsbudget baserad på bokföringsmässiga grunder övervägdes redan i mitten av 1990-talet för att tillgodose de förändrade krav och önskemål som då hade börjat ställas på budgeten¹. Frågan behandlades även av Budgetlagsutredningen som dock gjorde bedömningen att det inför budgetlagens

¹ En ny struktur för statens budget (RRV 1995:54).

införande var alltför tidigt att uttala sig om en eventuell framtida omläggning av statsbudgeten (SOU 1996:14 s. 163). Det fanns, enligt Budgetlagsutredningen, inte grund för eller anledning att föreslå en ändring av den blandade metod för redovisning på anslag och inkomstitlar som användes (utgifts- och inkomstmässighet samt kassamässighet). Detta innebär att det var den då gällande ordningen som kom att läggas fast i budgetlagen. Sedan dess har riksdagen dock beslutat vissa riktlinjer för det fortsatta utvecklingsarbetet för den ekonomiska styrningen som bland annat innebär att statsbudgeten skall kunna presenteras i termer av intäkter och kostnader samt in- och utbetalningar (prop. 1999/2000:1, bet. 1999/2000:FiU13, rskr. 1999/2000:106). En redovisning av statsbudgeten i termer av intäkter och kostnader innebär en budgetering och redovisning på bokföringsmässiga grunder.

4.1 Kostnader och intäkter mäter verksamheten

Målen för den ekonomiska styrningen i staten är att se till att statsmakterna får beslutsunderlag som håller en hög kvalitet. Detta är nödvändigt för att säkerställa en god kontroll av statens finanser och för hög effektivitet och produktivitet i resursanvändningen. Vidare är det nödvändigt för att statens resurser på ett bra sätt skall kunna fördelas enligt de politiska prioriteringar som riksdagen beslutat om.

De nuvarande redovisningsprinciperna för statsbudgeten innebär att redovisningen mot anslag och inkomstitlar inte till fullo avspeglar den verksamhet som bedrivits (resursförbrukningen respektive de utförda prestationerna i verksamheten). Vad statsbudgeten visar är snarast ett betalningsflöde. Detta försvårar bedömningen av verksamheten och jämförelser med uppnådda resultat. Exempel på detta är myndigheternas verksamhetskostnader, dvs. kostnader för löner, varor och tjänster och andra driftkostnader. Dessa kostnader redovisas mot anslag vid anskaffnings- eller utbetalningstillfället utan hänsyn till när den faktiska resursförbrukningen (kostnaden)

sker. Till exempel redovisas semesterlönen och därtill hörande sociala avgifter mot anslag vid utbetalningstillfället och inte när kostnaden uppstår. Ett annat exempel på skillnader mellan anslagsredovisningen och kostnadsredovisningen är infrastrukturinvesteringarna där anslaget normalt sett omedelbart belastas med hela investeringsutgiften utan hänsyn till att resursförbrukningen sker över flera års tid (avskrivningstiden). Ytterligare ett exempel är statsskuldräntorna där redovisningen mot anslag i princip avser hur mycket som betalas varje år. Anslagsbelastningen blir därmed starkt beroende av vilka upplåningstekniker som tillämpas och kan uppvisa stora svängningar mellan åren som inte direkt kan hänföras till skuldränte- och valutakursutvecklingen under motsvarande period. Detta ger självfallet en skev bild av räntekostnaderna.

Redovisningen av skatter är ett annat viktigt exempel på när redovisningen inte speglar årets verksamhet, i det här fallet årets skatteregler och årets inkomstnivåer. Redovisningen av skatter på enskilda inkomstitlar avser för närvarande kassamässiga eller debiterade skatter och de redovisade beloppen kan avse upp till tre olika inkomstår. Redovisningen på inkomstitlarna ger därmed inget underlag för att bedöma konsekvenserna av ändrade skatteregler eller för att bedöma inkomstutvecklingen.

Ett av målen för utvecklingsarbetet avseende den ekonomiska styrningen är att sambandet mellan beslutade mål, uppnådda resultat i verksamheten samt kostnaderna för att uppnå målen skall bli tydligare. Därmed får statsmakterna ett bättre underlag för att bedöma effektiviteten i den statliga verksamheten. För att åstadkomma detta bör, enligt arbetsgruppens mening, den ekonomiska styrningen utgå från intäkter och kostnader. Detta innebär att redovisningen på statsbudgeten i så hög grad som möjligt bör baseras på bokföringsmässiga grunder. Skälen för detta är att alla intäkter och kostnader som är hänförliga till en period också kommer att redovisas på denna och kan relateras till den genomförda verksamheten under motsvarande period samt de resultat i verksamheten som åstadkommit under perioden.

En övergång till bokföringsmässiga grunder minskar dock inte behovet av att ha kontroll över statsskuldens utveckling och därmed av statens lånebehov. Hur stort ett visst års lånebehov är bestäms av saldot av statens in- och utbetalningar. Den finansiella styrningen måste därför även ta hänsyn till statens betalningar. Kostnader och intäkter samt in- och utbetalningar bör vara de begrepp som är relevanta för den ekonomiska styrningen i staten, vilket är i enlighet med de riktlinjer som riksdagen beslutat om.

En statsbudget på bokföringsmässiga grunder ger, enligt arbetsgruppens uppfattning, även förutsättningar för att i framtiden förbättra möjligheterna att bedöma de ekonomiska konsekvenserna för olika verksamheter vid budgeteringen och då inte bara på statsbudgetens övergripande nivå utan även på lägre redovisningsnivåer. Detta leder även till att förutsättningarna att använda myndigheternas resultatredovisningar i statsmakternas finansiella styrning av verksamheten förbättras.

Redan i dag finns en resultatorienterad styrning och en redovisning på bokföringsmässiga grunder i myndigheternas årsredovisningar och i årsredovisningen för staten. Detta har dock inte medfört några avgörande förändringar i regeringens finansiella styrning av myndigheterna eftersom tyngdpunkten i den årliga budgetprocessen alltjämt ligger på de kassa- eller utgiftsmässiga anslagen. En resultatorienterad styrning av myndigheterna underlättas självfallet om bokföringsmässiga principer tillämpas även för anslagen.

4.2 Enhetliga redovisningsprinciper ger ökad jämförbarhet

I dag tillämpas olika avgränsningar och principer för redovisning i statsbudgeten, i årsredovisningen för staten och nationalräkenskaper (NR). I årsredovisningen och i NR sker redovisningen på bokföringsmässiga grunder. I NR har staten dock en annan omfattning än i årsredovisningen för staten (se avsnitt 3.2.4).

Statsbudgetens inkomstitlar och anslag bygger däremot på en redovisning som utgör en blandning mellan inkomstmässig respektive utgiftsmässig och kassamässig redovisning.

I myndigheternas årsredovisningar finns ekonomisk information om statlig verksamhet, oavsett hur den är finansierad. Vidare omfattar resultatredovisningen i myndighetens årsredovisning, till skillnad från anslagen i statsbudgeten, myndighetens hela verksamhet. Jämförelser mellan redovisning för verksamheter med olika finansieringsformer kan därmed göras på myndighetsnivå redan i dag. Årsredovisningarna baseras därmed på andra principer än de som ligger till grund för statsbudgetens anslag. Detta försvårar möjligheterna att göra relevanta jämförelser mellan budgetbesluten om anslag och myndigheternas resultatredovisning.

Olika principer för redovisning i de olika dokumenten försvårar även möjligheterna att göra en uppföljning av den statliga verksamheten och statens ekonomiska ställning på övergripande nivå som är tydlig och förståelig för beslutsfattare och andra intressenter.

Möjligheterna till jämförelser mellan budget och uppföljning förbättras självfallet om samma grunder tillämpas i de olika budgeterings- och redovisningsdokumenten. Även uppföljningen av hela statens verksamhet och statens ekonomiska ställning på en övergripande nivå underlättas. Beslutsfattare och andra intressenter får en tydligare bild av statens finanser vid olika tidpunkter, dvs. såväl vid budgetering som vid uppföljning och utfallsredovisning.

I staten tillämpas bokföringsmässiga grunder i redovisningen. Genom att tillämpa bokföringsmässiga grunder även i budgeteringen skapas ett sammanhängande budgeterings- och redovisningssystem i staten. Därtill erhålls en större överensstämmelse med nationalräkenskapernas redovisningsprinciper.

För redovisningen i den kommunala och landstingskommunala sektorn gäller lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Lagen baseras i hög grad på årsredovisningslagens och bokföringslagens bestämmelser, vilket bland annat innebär

att bokföring och redovisning skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed och att intäkter och kostnader skall föras till det räkenskapsår de rätteligen hör till. Bokföringen skall vara ordnad så att det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt. Detta innebär att även budgeteringen baseras på bokföringsmässiga grunder. En statsbudget som i hög grad är baserad på bokföringsmässiga grunder skulle därmed på ett bättre sätt överensstämma med budgetering och redovisning i den kommunala och landstingskommunala sektorn. Detta förbättrar möjligheterna att analysera de offentliga finanserna och ger en ökad förståelse för de statliga finanserna.

4.3 God redovisningssed kan tillämpas på statsbudgeten

En statsbudget som i stor utsträckning är baserad på bokföringsmässiga grunder bidrar också till ökad tydlighet eftersom principerna för budgetering i högre grad kommer att överensstämma med vedertagna redovisningsprinciper. God redovisningssed, så som den har utvecklats för den statliga redovisningen på myndighetsnivå och i årsredovisning för staten, kan därmed tillämpas även för statsbudgeten. Detta innebär att kvaliteten på redovisningen på statsbudgeten kan motsvara de kvalitetskrav som gäller för räkenskaperna.

God redovisningssed innebär t.ex. att värdering av olika poster skall göras med rimlig försiktighet, att intäkter och kostnader som är hänförliga till verksamhetsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen och att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra.

Arbetsgruppens bedömning är att enhetliga principer för statsbudgeten och årsredovisningen, som baseras på bokföringsmässiga grunder, bidrar till att ytterligare steg tas när det gäller utvecklingen av god redovisningssed för staten.

4.4 Nödvändig anpassning till krav på god budgetdisciplin

Genom Internationella Valutafondens (IMF) arbete har normer tagits fram för hur de offentliga finanserna och budgetarna bör utformas för att vara långsiktigt hållbara och för att främja tillväxt. Reglerna för hur de offentliga finanserna bör utformas för de stater som är medlemmar i Europeiska unionen (EU) har preciserats särskilt. Dessa regler ingår i Stabilitets- och tillväxtpakten och gäller oavsett om ett land deltar i valutasamarbetet eller inte. Allmänt gäller att de offentliga finanserna inte får uppvisa ett underskott som är större än tre procent av BNP och att den konsoliderade offentliga bruttoskulden inte får vara högre än 60 procent av BNP. Dessutom gäller att de offentliga finanserna på medellång sikt skall vara i balans eller uppvisa ett överskott.

OECD har uppmärksammat behovet av att tillgodose kraven på fortsatt god budgetdisciplin i samband med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, vilket bland annat behandlas i rapporterna *Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends* (OECD/PUMA/SBO(2002)9) och *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments* (OECD Journal on budgeting – vol. 3, No.1).

En väsentlig utgångspunkt för utformningen av regler och principer för budgetering och redovisning på statsbudgeten är att de skall främja en god budgetdisciplin. Detta betyder att samtliga utgifter skall prövas mot varandra inom en på förhand given ekonomisk ram, dvs. utgiftstaket. Det är då nödvändigt att utgifterna behandlas lika, dvs. att inte vissa utgifter hanteras vid sidan av den givna ramen och därmed inte underkastas en normal prövning i budgetprocessen. Strävan efter förfaringssätt som främjar god budgetdisciplin kan ses som en restriktion för de övriga målen i utvecklingen av den ekonomiska styrningen.

Statsbudgeten omfattar anslag för såväl löpande drift och transfereringar som för anskaffning av olika slag av tillgångar. En tillämpning av bokföringsmässiga grunder vid redovisning mot statsbudgeten innebär att endast intäkter och kostnader för en

given period, dvs. ett budgetår, redovisas. I samband med en övergång till bokföringsmässiga grunder måste därför, enligt arbetsgruppen uppfattning, en prövning göras om en sådan redovisning mot anslag alltid är förenlig med kraven på god budgetdisciplin (se avsnitt 7–9).

4.5 Förslagets förenlighet med regeringsformen

Begreppen utgifter och inkomster används i såväl regeringsformen (RF) som i riksdagsordningen (RO). En fråga i detta sammanhang är om det krävs en grundlagsändring för att riksdagen i framtiden skall kunna beräkna intäkter och inbetalningar i stället för inkomster samt besluta om kostnader och utbetalningar i stället för utgifter.

I 1948 års budgetutredning (SOU 1952:45) ges en beskrivning av bestämmelser och praxis rörande statens budget där inkomst- och utgiftsbegreppen i statsbokföringen diskuteras. Orden inkomster och utgifter används av utredningen i samma bemärkelse som orden intäkter och kostnader i privat bokföring.

I förarbetena till regeringsformen (prop. 1973:90) utvecklades skälen till varför regleringen av statsbudgeten är översiktlig och kortfattad. Förändringar i fråga om budgetens innehåll, den ekonomisk-politiska debatten och den tekniska utvecklingen gör det nödvändigt att budgetsystemet kan förnyas successivt och att det kan ske utan en grundlagsändring. Någon närmare precisering av begreppen inkomster och utgifter återfinns därför inte i RF. Inte heller i förarbetena till RO ges någon definition av begreppen inkomster och utgifter. Ett exempel där uttrycken inkomster och utgifter beskrivs i en generell mening är i förarbetena till inkomstskattelagen (prop. 1999/2000:2 sid. 497 f, bet. 1999/2000:SkU02, rskr. 1999/2000:117). Av den framgår att uttrycken används när det saknas periodanknytning, men att inkomster ibland även används i en mer allmän bemärkelse för att tala om resultatet av vissa intäkter och kostnader.

Bestämmelser om statsbudgetens redovisningsprinciper framgår sedan 1997 av budgetlagen. På vilket sätt avräkning av

utgifter och inkomster skall göras anges i 10 § budgetlagen. Enligt fjärde stycket ges en möjlighet för riksdagen att besluta att ett anslag eller en inkomsttitel skall avräknas på annan grund. Bestämmelsen motiverades i förarbetena till budgetlagen av att det inte kan uteslutas att det, t.ex. som led i ett utvecklingsarbete, kan finnas skäl att avvika från de förordade reglerna i fråga om någon inkomsttitel eller något anslag.

Mot bakgrund av vad som nu anförts anser arbetsgruppen att RF:s lydelse i denna del innebär att uttrycket statsinkomster ges en allmän tolkning som kan innefatta såväl inbetalningar och inkomster som intäkter. Det i förarbetena angivna uttrycket utgifter kan därför ges motsvarande generella innebörd.

Arbetsgruppen kommer i det följande att lämna förslag om ändringar i budgetlagen för att i ökad utsträckning genomföra budgetering och redovisning på bokföringsmässiga grunder. Eventuella ändringar i budgetlagen bör, mot bakgrund av ovanstående resonemang, kunna ske utan att motsvarande ändringar avseende begreppen utgifter och inkomster behöver göras i RF och i RO.

5 Statsbudgetens innehåll, omfattning och uppställning

I samband med en övergång till att i ökad utsträckning använda bokföringsmässiga grunder vid budgetering och redovisning på statsbudgeten bör frågor som rör statsbudgetens innehåll och omfattning samt formerna för dess uppställning övervägas.

Syftet är att statsbudgeten skall ge en mer heltäckande information om statens finanser och verksamhet än vad som är fallet i dag samt att bättre överensstämmelse mellan statsbudgeten och årsredovisningen för staten skall skapas.

I detta avsnitt lämnas förslag till sådana förändringar. Dessutom redovisas ett exempel på hur en sådan statsbudget kan ställas upp.

Avsnittet inleds med en beskrivning av nuvarande regler och principer för utformning av statsbudgeten respektive årsredovisningen för staten.

5.1 Nuvarande ordning

5.1.1 Statsbudgeten

Grundlagsreglering

Finansmakten avser bland annat rätten att bestämma hur statens inkomster skall beräknas, att anvisa anslag till angivna ändamål och att förfoga över statens tillgångar. Riksdagens och regeringens befogenheter och skyldigheter på finansmaktens område regleras i 9 kap. regeringsformen (RF). Av 9 kap. 2 § RF

framgår att statens medel inte får användas på annat sätt än riksdagen har bestämt.

Enligt 9 kap. 6 § avger regeringen förslag till statsbudget till riksdagen. Genom budgetregleringen bestämmer riksdagen till vilka belopp statsinkomsterna skall beräknas och anvisar anslag till angivna ändamål (9 kap. 3 § RF).

Fullständighet och bruttoredovisning

Av 16 § budgetlagen framgår att regeringens förslag till statsbudget skall omfatta alla inkomster och utgifter, med de undantag som anges i 17 § andra stycket och 18 §, samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov (fullständighetsprincipen). Statens inkomster och utgifter skall enligt 17 § första stycket budgeteras och redovisas brutto på statsbudgeten, dvs. inkomster skall redovisas på inkomstsidan och utgifter på utgiftssidan (bruttoprincipen).

De nuvarande bestämmelserna i budgetlagen om statsbudgetens omfattning har sin utgångspunkt i uttalanden i förarbetena till regeringsformen (prop. 1973:90 s. 332). Enligt dessa bör fullständighetsprincipen och bruttoprincipen vara vägledande vid utformningen av statsbudgeten, men undantag från dessa principer kan behöva göras. I 9 kap. 2 § RF uttrycks detta så att riksdagen får bestämma att medel tas i anspråk i annan ordning är genom budgetreglering. Ett undantag från fullständighetsprincipen är att inkomster som uppbärs och används för särskilda ändamål redovisas i sin helhet utanför statsbudgeten. Att låta medel på detta sätt undantas helt eller delvis från riksdagens årliga beslut benämns specialdestination av medel vid sidan av eller i anslutning till statsbudgeten. Enligt förarbetena till budgetlagen bör avgiftsfinansierad verksamhet som är efterfrågestyrd och bygger på full kostnadstäckning inte budgeteras och redovisas mot inkomstitlar och anslag. Detta regleras i 18 § budgetlagen.

Undantag från bruttoprincipen görs i 17 § andra stycket budgetlagen för inkomster som endast skall bidra till att täcka verksamhetens utgifter. Dessa får redovisas netto mot anslag. Det totala belopp som vid årets slut har redovisats mot anslaget motsvaras då av skillnaden mellan verksamhetens utgifter och inkomster, dvs. ett nettobelopp.

Regeringen får, om riksdagen inte beslutat annat, inom ramen för den s.k. restkompetensen (RF 8:13) besluta om avgifter som utgör ersättning för prestationer som frivilligt tas i anspråk på statliga verksamhetsområden. Från restkompetensen kan dock inte härledas en rätt för regeringen att besluta hur dessa ersättningar får disponeras. Det regleras i stället i 19 § budgetlagen som anger att regeringen får besluta om dispositionen av avgiftsinkomster från frivilligt efterfrågade varor och tjänster som staten tillhandahåller, om inkomsterna helt eller delvis skall täcka statens kostnader för verksamheten. Som exempel på detta kan nämnas avgifter i avgiftsbelagd verksamhet (främst uppdragsverksamhet), affärsverkens inkomster och vissa bidrag till främst högskolesektorn.

Budgetlagsutredningen förutsatte en förbättrad presentation i budgetpropositionen av verksamheter som redovisas vid sidan av statsbudgeten eller som nettoredovisas på statsbudgeten. En sådan borde enligt utredningen kunna komma till stånd utan att föreskrifter om detta behövde tas in i budgetlagen.

En successiv förbättring av informationen om s.k. specialdestinerade medel har skett under de senaste åren genom att budgetar för avgiftsbelagd verksamhet presenteras i budgetpropositionen för de myndigheter som bedriver såväl offentlig-rättslig verksamhet som uppdragsverksamhet. Verksamhetens resultat kommenteras även i resultatredovisningen för olika politikområden. Någon samlad bild och omfattning avseende statens avgifts- och bidragsfinansierade verksamhet presenteras dock inte i budgetpropositionen.

Enligt Årsredovisningen för staten 2002 (skr. 2002/03:101) uppgick affärsverkens och övriga myndigheters utomstatliga

intäkter av avgifter och andra ersättningar till 35,5 miljarder kronor, varav 29,2 miljarder kronor disponerades av myndigheterna och 6,3 miljarder kronor redovisades mot inkomsttitel. De utomstatliga intäkterna av bidrag uppgick till 23,1 miljarder kronor. Av dessa utgjorde 11,2 miljarder kronor EU-bidrag, vilka redovisas mot inkomsttitel. Riksförsäkringsverket redovisar intäkter av bidrag för underhållsstöd och assistansersättning på sammanlagt 4,3 miljarder kronor. Dessa redovisas mot anslag, då de skall bidra till att täcka verksamhetens utgifter. Övriga intäkter av bidrag, främst till universitet och högskolor, uppgick till 7,6 miljarder kronor och disponerades av myndigheterna. Dessutom uppgick de finansiella intäkterna 2002 till 85,6 miljarder kronor. Av dessa utgjorde 78,4 miljarder kronor finansiella intäkter för förvaltningen av statsskulden, varav 31,4 miljarder kronor avsåg orealiserade valutavinster. Av de finansiella intäkterna redovisades ca 8,5 miljarder kronor mot inkomsttitel. Om de finansiella intäkterna för förvaltning av statsskulden exkluderas uppgår de inkomster som inte redovisas på nuvarande statsbudget till sammanlagt ca 45 miljarder kronor, varav ca 10 miljarder kronor är hänförliga till affärsverken.

Verksamheter som finansieras med utomstatliga inkomster kan påverka statens lånebehov om avgifter och bidrag etc. inte motsvaras av lika stora utbetalningar hos myndigheten. Eftersom dessa avgifter och bidrag inte särredovisas på den nuvarande statsbudgeten måste effekterna av dessa inkomster och utgifter redovisas på annat sätt. För att statsbudgetens saldo skall överensstämma med statens lånebehov redovisas därför i dag Riksgäldskontorets nettoutlåning till myndigheter m.fl. samt en kassamässig korrigeringspost. I dessa betalningar m.m. ingår förändringar av krediter och behållningar på myndigheternas konton i Riksgäldskontoret. Vidare ingår förändringar när det gäller vissa fonders behållning och utlåning till statliga bolag m.m.

Uppställningar

Budgetpropositionen inleds i dag med en sammanställning som benämns Förslag till statsbudget. Denna sammanställning innehåller en utgiftssida och en inkomstsida. Utgiftssidan omfattar 27 utgiftsramar, förändring av anslagsbehållningar samt myndigheters m.fl. in- och utlåning netto i Riksgäldskontoret och en kassamässig korrigerig. Inkomstsidan omfattar inkomster som redovisas mot inkomstitel. Skillnaden mellan utgifter m.m. på budgetens utgiftssida och inkomster leder fram till ett beräknat positivt eller negativt lånebehov. Sammanställningen överlämnas inte för särskilt beslut av riksdagen, utan riksdagen fattar separata beslut om de delar som ingår i denna. Exempel på nuvarande sammanställning redovisas i *bilaga 3*.

5.1.2 Det finansiella sparandet

Det finansiella sparandet i staten och den offentliga sektorn som redovisas i budgetpropositionen definieras i regelverket för nationalräkenskaperna (NR) i enlighet med det europeiska räkenskapssystemet (ENS95). Den principiella skillnaden för svenska förhållanden mellan statsbudgetens saldo och statens finansiella sparande är att saldot visar statens lånebehov, medan det finansiella sparandet visar nettot av förändringar av finansiella tillgångar och skulder till följd av finansiella transaktioner. Hänsyn tas inte till värdeförändringar. En försäljning av t.ex. ett statligt aktieinnehav förbättrar statsbudgetens saldo (minskar lånebehovet), medan det finansiella sparandet inte påverkas eftersom statens finansiella förmögenhet inte förändras av att en tillgång (värdepapper) byts mot en annan tillgång (likvida medel). Statens finansiella sparande utgör en del av den offentliga sektorns finansiella sparande, vilket dels ligger till grund för det budgetpolitiska målet om ett överskott på två procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel, dels omfattas av restriktionen i stabilitets- och tillväxtpakten i EU.

5.1.3 Årsredovisningen för staten

Årsredovisningen för staten syftar till att ge en samlad bild av hur statens finansiella resultat och ekonomiska ställning har utvecklats under det gångna året. Enligt 38 § budgetlagen skall årsredovisningen innehålla resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Den skall även innehålla det slutliga utfallet på statsbudgetens anslag och inkomsttitlar. Innebörden av de olika sammanställningarna redovisas närmare i avsnitt 3.2.3.

Årsredovisningen för staten har en organisatorisk avgränsning och omfattar myndigheterna under riksdagen, med undantag för Riksbanken, och myndigheterna under regeringen inklusive affärsverken, med undantag för AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten (PPM). Dessutom ingår de allmänna försäkringskassorna. Avgränsningen innebär att de fonder som redovisas av statliga myndigheter, bland annat Kärnavfallsfonden och Insättningsgarantinämndens fond, omfattas av årsredovisningen. Dessutom har Allmänna arvsfonden hittills omfattats av årsredovisningen för staten. Till skillnad från statsbudgeten omfattar redovisningen all verksamhet i de ingående organisationerna oavsett finansieringsform.

Ekonomistyrningsverket (ESV) lämnar underlag till årsredovisningen för staten. Regeringen beslutar årligen om normeringen av årsredovisningen för staten. Av beslutet, som ställs till ESV, framgår vad årsredovisningen skall innehålla, vilka organisationer som skall omfattas samt vilken uppställning som skall gälla för resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys.

Utöver den information som följer av budgetlagens krav redovisas i årsredovisningen för staten en sammanställning över den statliga sektorns samlade tillgångar och skulder. Redovisningen syftar till att ge en samlad och översiktlig bild över samtliga verksamheter som staten har ett väsentligt inflytande över. Sammanställningen omfattar därför även statliga bolag inklusive banker och finansinstitut där statens ägarandel

uppgår till minst 20 procent. Denna 20-procentgräns överensstämmer med årsredovisningslagens (1995:1554) definition av intresseföretag. Dessutom omfattar sammanställningen AP-fonderna och PPM samt Riksbanken. Den har således en vidare omfattning än de konsoliderade resultat- och balansräkningarna och ger en uppfattning om den totala statliga bokförda förmögenheten.

5.2 Statsbudgetens innehåll och omfattning

5.2.1 Innehållet i förslaget till statsbudget

Arbetsgruppens förslag: Förslaget till statsbudget skall innehålla anslag för angivna ändamål enligt 9 kap. 3 § regeringsformen och en beräkning av inkomster som regeringen inte får disponera.

Vidare skall det innehålla en beräkning av

1. intäkter och kostnader för staten,
2. betalningar som påverkar statens lånebehov, och
3. statens finansiella sparande.

Har riksdagen med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 12 § riksdagsordningen fattat beslut om att hänföra statsutgifterna till utgiftsområden, skall förslaget till statsbudget även innehålla

1. ramar för de olika utgiftsområdena (utgiftsramar) och en sammanställning av dessa, samt
2. en fördelning av anslag på dessa områden enligt 3 kap. 2 § samma lag.

Anslag och inkomster som regeringen inte får disponera

Enligt 9 kap. 3 § regeringsformen företager riksdagen budgetreglering för närmast följande budgetår, eller om särskilda skäl föranleder det, för annan budgetperiod. Riksdagen bestämmer därvid till vilka belopp statsinkomsterna skall beräknas och

anvisar anslag till angivna ändamål. Besluten härom upptages i en statsbudget.

I budgetpropositionen föreslår regeringen en beräkning av statsbudgetens inkomster per inkomsttitel. Beräkningen redovisas i bilaga till budgetpropositionens volym 1 (bilaga med specifikation av statsbudgetens utgifter och inkomster). De beräknade inkomsterna avser inkomster som regeringen inte får disponera, vilka redovisas mot inkomsttitel. I det följande redogör arbetsgruppen för förslag till utveckling av statsbudgetens omfattning till att avse även sådana inkomster som regeringen får disponera och som därmed inte redovisas mot inkomsttitel. Riksdagens beräkning av statsinkomsterna kommer därmed att avse både inkomster som regeringen inte får disponera och inkomster som regeringen får disponera (se vidare avsnitt 10.3.2). Kravet på att regeringen skall redovisa en särskild beräkning av inkomster som regeringen inte får disponera och att dessa skall redovisas mot inkomstpost (motsvarar nuvarande inkomsttitel) bör dock finnas kvar och framgå av budgetlagen (se 6 § första stycket och 18 § förslaget till budgetlag).

Förslag till anslag lämnas i budgetpropositionen under respektive utgiftsområdesavsnitt. I ovan nämnda bilaga till volym 1 redovisas samtliga anslag. Enligt arbetsgruppens mening bör det av budgetlagens reglering av statsbudgetens omfattning, för fullständighetens skull, framgå att det i förslaget till statsbudget skall ingå anslag enligt 9 kap. 3 § regeringsformen (se 6 § första stycket förslaget till budgetlag).

Regeringens sammanställda förslag till statsbudget

Regeringens sammanställda förslag till statsbudget, vilket inleder budgetpropositionen, bör utvecklas för att förbättra statsbudgetens fullständighet och bruttoredovisning samt uppnå bättre överensstämmelse med årsredovisningen för staten. I dag redovisas inte någon samlad bild av statens avgifts- och

bidragsfinansierade verksamhet i budgetpropositionen. Av avsnitt 5.1.1 framgår att inkomster som inte redovisas på statsbudgeten, men som disponeras av regeringen eller myndigheterna, uppgick till 45 miljarder kronor 2002. Det innebär att verksamhet motsvarande ca 45 miljarder kronor inte framgår av statsbudgeten och därmed inte heller beaktas vid beslut om statsbudgeten. Sett utifrån statens totala verksamhet är anslag en finansieringskälla bland flera som finansierar verksamhetens kostnader. Enligt arbetsgruppens mening bör därför beslut om anslag grundas på information om alla intäkter och alla kostnader som uppstår i de verksamheter som omfattas av statsbudgeten. Arbetsgruppen återkommer i avsnitt 5.2.3 till vilka verksamheter som bör omfattas av statsbudgeten.

Enligt 16 § budgetlagen skall regeringens förslag till statsbudget med vissa undantag omfatta alla inkomster och utgifter samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov. Arbetsgruppen föreslår i avsnitt 4 att budgetering och redovisning på statsbudgeten i större utsträckning skall baseras på bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att budgeteringen på statsbudgeten så långt möjligt bör avse intäkter och kostnader. Dessutom bör alla betalningarna som påverkar lånebehovet budgeteras. Även redovisningen mot anslag bör som huvudregel, med undantag för främst vissa investeringar, avse kostnader. Detta återkommer arbetsgruppen till i avsnitten 7–9. Arbetsgruppen föreslår att det sammanställda förslaget till statsbudget, som inleder budgetpropositionen, skall innehålla alla beräknade intäkter och kostnader för staten samt alla betalningar som påverkar statens lånebehov (se 6 § andra stycket förslaget till budgetlag).

Har riksdagen beslutat om utgiftsområden skall förslaget till statsbudget även innehålla ramar för de olika utgiftsområdena (utgiftsramar) och en sammanställning av dessa (se 7 § första stycket 1 förslaget till budgetlag). Detta motsvarar i huvudsak utgiftssidan på den nuvarande sammanställda statsbudgeten.

Statens finansiella sparande

Sedan 1997 beslutar riksdagen om de två övergripande budgetpolitiska målen, dvs. utgiftstaket och målet för den offentliga sektorns finansiella sparande.

Utgiftstaket för staten omfattar alla utgifter på statsbudgeten förutom utgifterna inom utgiftsområde 26 Statsskuldräntor m.m. Dessutom omfattar utgiftstaket ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten.

Målet för den offentliga sektorns finansiella sparande omfattar staten, kommunerna och pensionssystemet. Att målet för det finansiella sparandet omfattar hela den offentliga sektorn är en väl etablerad internationell ordning. Vid internationella jämförelser är utgångspunkten därför det offentliga finansiella sparandet. Det överskottsmål för den offentliga sektorn som riksdagen har beslutat om skapar en marginal till underskottsgränsen för det offentliga finansiella sparandet på tre procent av BNP i EU:s Stabilitets- och tillväxtpakt. Ett överskott i de offentliga finanserna skapar även buffertar för att möta de framtida demografiska påfrestningarna på de offentliga välfärdssystemen. Det är vidare det samlade finansiella sparandet i den offentliga sektorn som främst är av betydelse för finanspolitikens effekt på efterfrågan på varor och tjänster i ekonomin. Hur den offentliga sektorns finansiella sparande fördelar sig på olika delsektorer är i detta sammanhang av underordnad betydelse.

Statsmakterna utövar emellertid inte ett direkt inflytande över kommunsektorns inkomster och utgifter. Däremot sker en påverkan på kommunernas finanser via det krav på ekonomisk balans som kommuner och landsting är skyldiga att uppnå sedan 2000. Staten fastställer också storleken på och fördelningen av de statliga bidragen till den kommunala sektorn, vilket innebär att riksdagen indirekt påverkar de kommunala inkomsternas och utgifternas storlek. Det reformerade ålderspensionssystemet är ett från statsbudgeten i finansiellt hänseende avskilt system. Tillfälliga under- eller överskott skall regleras med AP-fonderna.

Det är i stället statens del av det offentliga finansiella sparandet som riksdagen har ett direkt inflytande över i den årliga budgetregleringen.

Den avgörande betydelse som överskottsmålet har fått för budgetpolitikens utformning sedan 1997 och det samband som finns mellan storleken på statens finansiella sparande och det finansiella sparandet för den offentliga sektorn utgör därför, enligt arbetsgruppens uppfattning, skäl för att det i budgetlagen tas in en bestämmelse om att en beräkning av statens finansiella sparande skall ingå i förslaget till statsbudget (se 6 § andra stycket 3 förslaget till budgetlag).

5.2.2 Fullständighet och bruttoredovisning

Arbetsgruppens förslag: På statsbudgeten skall intäkter och inbetalningar samt kostnader och utbetalningar budgeteras och redovisas brutto.

För en verksamhet där statens kostnader helt skall täckas med verksamhetens intäkter och där intäkterna får disponeras i verksamheten, skall kostnaderna inte redovisas mot anslag.

Skall intäkterna i en verksamhet endast bidra till att täcka verksamhetens kostnader, får intäkterna redovisas mot anslag.

Budgetering och redovisning på statsbudgeten bör ske så att intäkter och kostnader framgår för all statlig verksamhet oavsett hur den är finansierad (fullständighetsprincipen), vilket följer av förslaget i avsnitt 5.2.1. En sådan ordning innebär att inkomster som endast skall användas i en viss verksamhet och som får disponeras av regeringen eller myndigheterna, redovisas på statsbudgeten. På så vis kommer den grundläggande principen om fullständighet att tillämpas utan undantag. Detta innebär att affärsverkens verksamhet och avgiftsfinansierad verksamhet m.m. där intäkter disponeras av myndigheter tas in i statsbudgeten.

I förarbetena till budgetlagen anförde regeringen att på statsbudgetens inkomstitlar bör endast sådana medel beräknas och redovisas som är inkomster för staten och som inte har specialdestinerats för någon viss verksamhet. En verksamhet som bedrivs med krav på full kostnadstäckning redovisas därmed vid sidan av inkomstitlar och anslag (prop. 1995/96:220). Någon ändring i denna delen föreslås inte i denna promemoria. Ett förtydligande föreslås dock i lagtexten om att detta gäller endast när intäkterna får disponeras i verksamheten. Förtydligandet är motiverat av att full kostnadstäckning gäller som princip även för en stor del av den offentligrättsliga verksamheten även om inkomsterna från sådan verksamhet normalt skall levereras in på inkomstpost (inkomstitel). En sådan bestämmelse återfinns i 16 § första stycket förslaget till budgetlag.

Enligt arbetsgruppens bedömning finns det inga skäl att frånga den bruttoprincip som nu gäller. Det innebär att alla intäkter och inbetalningar samt kostnader och utbetalningar skall budgeteras och redovisas brutto (se 11 § förslaget till budgetlag). Bruttoredovisning skall även gälla som huvudregel vid redovisning mot anslag och inkomstpost. De undantag som i dag finns bör dock gälla även i fortsättningen (se 16 § andra stycket förslaget till budgetlag).

5.2.3 Verksamheter som omfattas av statsbudgeten och årsredovisningen för staten

Arbetsgruppens förslag: Förslaget till statsbudget skall omfatta verksamheter vid

1. myndigheterna under riksdagen med undantag för Riksbanken,
2. myndigheterna under regeringen med undantag för AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten, och
3. de allmänna försäkringskassorna.

Med statens verksamhet avses enligt 1 § budgetlagen sådan verksamhet som handhas av regeringen, domstolarna och de förvaltningsmyndigheter som är underställda regeringen. Med statens verksamhet avses däremot inte sådan verksamhet som sköts av riksdagen och dess myndigheter. Bestämmelsen bör ses mot bakgrund av att riksdagen ställer huvuddelen av statens medel till regeringens disposition. Detta gäller dock inte alla statens medel. Enligt 9 kap. 8 § RF undantas tillgångar som är avsedda för riksdagen och dess myndigheter eller tillgångar som har avsatts till särskild förvaltning.

Bestämmelserna i regeringsformen hindrar dock inte att statsbudgeten omfattar även annan verksamhet än sådan som sköts av myndigheter under regeringen. Det får tvärtom anses vara en fördel om statsbudgeten så långt det är möjligt ger en helhetsbild av statens intäkter och kostnader och de totala betalningsflödena i staten. Det är vidare en fördel om omfattningen är densamma som i årsredovisningen för staten.

Av skäl som utvecklas i det följande bör förslaget till statsbudget enligt arbetsgruppen omfatta verksamheter vid myndigheterna under riksdagen, med undantag för Riksbanken, och myndigheterna under regeringen, med undantag för AP-fonderna och Premiepensionsmyndigheten. Därutöver bör de allmänna försäkringskassorna ingå (se 8 § förslaget till budgetlag). Den föreslagna avgränsningen överensstämmer med den

som hittills har tillämpats i årsredovisningen för staten (se dock Riksbankens grundfond och Allmänna arvsfonden nedan).

Riksdagens myndigheter m.m.

Statsbudgeten har under lång tid omfattat också myndigheter under riksdagen, med undantag för Riksbanken. Formellt går det till så att Riksdagsförvaltningen upprättar förslag till anslag på statsbudgeten och Riksdagsstyrelsen gör framställning till riksdagen om förslag till budget för riksdagens myndigheter med undantag för Riksrevisionen och Riksbanken. På motsvarande sätt gör Riksrevisionens styrelse framställning till riksdagen om förslag till budget för Riksrevisionen. Regeringen tar in Riksdagsstyrelsens och Riksrevisionens styrelses förslag i sitt förslag till statsbudget. Arbetsgruppen föreslår att förslaget till statsbudget även i fortsättningen skall ha denna omfattning och att det skall framgå av lagen.

Riksbankens förvaltning ingår inte i de årliga besluten om anslag och inkomster på statsbudgeten. I 10 kap. lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank finns särskilda bestämmelser om Riksbankens budget m.m. Av 10 kap. 2 § framgår att Riksbankens direktion skall fastställa en budget för Riksbankens förvaltningsverksamhet under det följande räkenskapsåret. Direktionen skall lämna budgeten till bland annat riksdagens finansutskott. Enligt 3 § skall fullmäktige till riksdagen och Riksrevisionen lämna förslag till disposition av Riksbankens vinst. Budgetlagen omfattar därmed inte Riksbanken eftersom dess budget regleras i särskild lag. Inte heller i NR ingår Riksbanken i staten utan där klassificeras Riksbanken som ett finansiellt företag. Riksbanken ingår inte heller i resultat- och balansräkningen i årsredovisningen för staten.

Riksbankens grundfond utgörs av kapital som ursprungligen tillskjutits av staten och den bör därför ses som statens ägarandel i Riksbanken. I NR redovisas grundfonden som statligt ägande,

medan Riksbanken ingår i den finansiella sektorn. Riksbankens grundfond har hittills konsoliderats i årsredovisningen för staten och fonden bör även fortsättningsvis ingå i balansräkningen. Statsbudgeten påverkas endast av eventuella tillskott av kapital. För närvarande redovisar ingen myndighet under regeringen eller riksdagen grundfonden i sin balansräkning. I regeringens beslut om omfattningen av årsredovisningen för staten har därför Riksbankens grundfond angetts särskilt. Eftersom riksdagen är att betrakta som ägare till Riksbanken är det, enligt arbetsgruppens mening, naturligt att Riksdagsförvaltningen i sin balansräkning tar upp Riksbankens grundfond som en tillgång.

De allmänna försäkringskassorna

Den verksamhet som bedrivs av de allmänna försäkringskassorna är reglerad i lag och finansieras huvudsakligen med anslag. Genom det årliga regleringsbrevet till Riksförsäkringsverket (RFV) får försäkringskassorna rätt att disponera anslagsmedel för sin verksamhet. Detta är det enda undantag som görs från principen att endast myndigheter får disponera anslag. Enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring får regeringen utfärda föreskrifter om ekonomiadministrationen vid de allmänna försäkringskassorna. Regeringen har också låtit flera av de ekonomiadministrativa förordningar som gäller för statliga myndigheter gälla även för försäkringskassorna.

De allmänna försäkringskassorna har i sin helhet ingått i årsredovisningen för staten sedan början av 1990-talet trots att de är egna offentligrättsliga organisationer, skilda från staten. Denna ordning innebär ett avsteg från grundläggande principer om konsolidering av statens finanser. Skälen till detta undantag är att de allmänna försäkringskassorna finansieras med anslag och genom sin verksamhet är integrerade i den statliga ekonomiadministrationen på samma sätt som statliga myndigheter.

Arbetsgruppen befarar att eventuella ändringar av denna ordning skulle få konsekvenser för den ekonomiska administrativa hanteringen inom socialförsäkringsområdet som är svåra att överblicka. Sådana ändringar kan inte genomföras utan en grundlig utredning. Nuvarande ordning bör därför bestå, vilket innebär att de allmänna försäkringskassorna bör ingå i statsbudgeten. En sådan avgränsning överensstämmer även med NR som redovisar försäkringskassorna som en del av den statliga sektorn.

I den pågående utredningen angående socialförsäkringsadministrationen (dir. 2002:166, dir. 2003:62) behandlas de allmänna försäkringskassornas framtida organisation och verksamhet. I delbetänkandet En sammanhållen administration av socialförsäkringen (SOU 2003:63) föreslår utredningen att de 21 försäkringskassorna och RFV tillsammans skall bilda en ny statlig myndighet.

Allmänna arvsfonden

I lagen (1994:243) om Allmänna arvsfonden finns regler om vilka ändamål fondens medel får användas till. De ändamål som anges är främjandet av verksamhet av ideell karaktär till förmån för barn, ungdomar och personer med funktionshinder. Fondens medel får således inte användas i statens ordinarie verksamhet.

Allmänna arvsfonden ingår i dag i årsredovisningen för staten eftersom fonden redovisas av Kammarkollegiet och dess rättsliga ställning varit oklar. Även i NR redovisas fonden som en del av staten.

I propositionen om Allmänna arvsfonden och Arvsfondsdelegationens organisation m.m. (prop. 2002/03:136) anges att Allmänna arvsfonden är en självständig och självägande förmögenhetsmassa av allmännyttig karaktär och att den utgör en egen juridisk person. Vidare anges att Allmänna arvsfonden har en unik rättslig ställning till följd av dess uppgift och det sätt

fonden skapats på och regleras. Under riksdagsbehandlingen av propositionen har någon annan uppfattning i denna del inte framförts (bet. 2003/04:SOU03, rskr. 2003/04:68).

Mot bakgrund av vad som nu anförts anser arbetsgruppen att Allmänna arvsfonden inte bör omfattas av statsbudgeten eller ingå i årsredovisningen för staten.

Ålderspensionssystemet

Bakgrund

Det nya allmänna ålderspensionssystemet, som infördes 1999, är uppdelat i två delar, inkomst- respektive premiepensionssystemet. Utgående pensioner från ålderspensionssystemet redovisas vid sidan av den nuvarande statsbudgeten. Utgifterna redovisas emellertid under utgiftstaket. Finansieringen av pensionerna sker genom löpande inbetalning av avgifter. Betalningsflödena avseende de avgifter som tillförs AP-fonderna, dvs. ålderspensionsavgift, allmän pensionsavgift och statlig ålderspensionsavgift, redovisas mot inkomstitel på statsbudgeten och förs sedan vidare till AP-fonderna för förvaltning.

Sjunde AP-fonden och Premiepensionsmyndigheten (PPM) tar under några inledande år upp lån i Riksgäldskontoret (RGK) för sin förvaltning, vilket påverkar in- och utlåning i RGK och därmed statens lånebehov. Dessutom gäller att ett års inbetalda avgifter utbetalas till PPM två år senare när den slutliga inkomsttaxeringen är fastställd. Premiepensionerna påverkar därmed statens lånebehov under den period som de inbetalda avgifterna från löntagarna förvaltas av RGK.

De årliga kostnaderna för det reformerade ålderspensionssystemet ingår inte i statsbudgeten. Däremot ingår de i den nuvarande årsredovisningen för staten. Kostnaderna redovisas av RFV som hanterar utbetalningar av pensioner avseende såväl det inkomstgrundade systemet som pensioner inom utgiftsområdet Ekonomisk trygghet vid ålderdom (garantipensioner etc. som

finansieras via anslag på statsbudgeten). Nettoöverföringen mellan staten, AP-fonderna och PPM, dvs. skillnaden mellan överförda socialavgifter etc. och utbetalda pensioner avseende ålderspensionssystemet, redovisas i resultaträkningen som en transferering till eller från staten.

AP-fonderna och PPM ingår däremot inte i den nuvarande konsolideringen av årsredovisningen för staten eftersom fondernas tillgångar har en annan karaktär än statens tillgångar i övrigt. Medlen är avsatta för särskild förvaltning enligt 9 kap. 8 § regeringsformen och står inte till regeringens disposition. Verksamheterna styrs även av särskild lagstiftning och andra redovisningsregler än statlig verksamhet i övrigt, vilket bland annat leder till svårigheter att konsolidera dem i årsredovisningen för staten.

Överväganden

Ålderspensionssystemet är ett självfinansierat separat system som bör hanteras skilt från statens övriga ekonomiska åtaganden och verksamhet. Medlen är specialdestinerade till förmån för enskilda individer utifrån intjänade pensionsrätter och disponeras inte av regeringen. Arbetsgruppen anser därför att kostnaderna för det inkomstgrundade ålderspensionssystemet även fortsättningsvis bör redovisas vid sidan av statsbudgeten. En sådan lösning överensstämmer även med NR:s principer där AP-fonderna och PPM ingår i den s.k. socialförsäkringssektorn och inte i den statliga sektorn.

Arbetsgruppens förslag är att inkomster och utgifter som är hänförliga till ålderspensionssystemet inte bör redovisas som en del av vare sig statsbudgeten eller årsredovisningen för staten. Systemets inkomster och utgifter som hanteras via statsbudgeten bör dock i fortsättningen särredovisas så att de finansiella flödena mellan statsbudgeten och ålderspensionssystemet kan följas och regleras. Redovisningen bör således ske på mot-

svarande sätt som redovisningen av de skatter som staten uppbär åt den kommunala sektorn. Såväl kommunalskatterna som AP-fondernas avgiftsinkomster redovisas i dag på statsbudgetens inkomstsida respektive på intäktsidan i årsredovisningen för staten.

Förslaget innebär en skillnad jämfört med i dag för kostnadsredovisningen i årsredovisningen för staten. Även om utbetalningarna av alla pensioner sker samlat till pensionstagaren genom en statlig myndighet, RFV, så bör endast pensioner som finansieras via anslag redovisas som en kostnad i årsredovisningen, t.ex. garantipension till ålderspensionärer och liknande. Den ersättning RFV erhåller från AP-fonderna och PPM för administrativa kostnader i samband med förmedlingen av pensioner bör även fortsättningsvis ingå i statsbudgeten och resultaträkningen.

Ålderspensionssystemet och dess fonder och fondförvaltning bör således ses som en helhet i såväl budgetering som redovisning, varför AP-fondernas och PPM:s fonder och förvaltningskostnader inte bör ingå i statsbudgeten, vilket de inte heller gör i dag. Riksgäldskontorets utlåning till PPM och Sjunde AP-fonden samt förvaltningen av premiepensionsmedlen fram till slutlig inkomsttaxering, kommer även fortsättningsvis att påverka lånebehovet. Utvecklingen av kostnaderna för ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten har även direkta kopplingar till anslag på budgeten, bland annat via garantipensionen och de statliga ålderspensionsavgifterna.

Arbetsgruppen föreslår sammanfattningsvis att statsbudgeten och årsredovisningen för staten inte bör omfatta verksamheter vid AP-fonderna och PPM. Förslaget föranleder ingen ändring av utgiftstakets omfattning, där ålderspensionssystemet ingår.

RFV redovisar sedan 2001 en årsredovisning över det allmänna inkomstgrundade pensionssystemets finansiella ställning och utveckling. Redovisningen innehåller en resultat- och balansräkning som bland annat visar den samlade pensionsskulden. Tillgångssidan baseras på en beräkning av de framtida avgifts-

inbetalningarnas värde som bestäms av antaganden om demografiska, ekonomiska och beteendemässiga förändringar under ett enskilt år. Praxis för hur statens långsiktiga ekonomiska åtaganden av detta slag kan redovisas håller därmed på att utvecklas och en sådan redovisning bör på sikt ingå i årsredovisningen för staten som kompletterande information.

Affärsverken

Affärsverksformen tillkom i början av 1900-talet för att göra det möjligt att hantera delar av statens verksamheter enligt företags-ekonomiska principer. Verken ingick i det budgettekniska systemet både som egna fonder och som myndighetsvisa redovisningsenheter. De redovisades på kapitalbudgeten under de årtionden då det fanns en sådan.

Affärsverken är för närvarande fyra till antalet; Luftfartsverket, Affärsverket svenska kraftnät, Sjöfartsverket och Statens järnvägar (rest). Statens järnvägar finns av formella skäl kvar för att förvalta vissa leasingavtal sedan bland annat aktiebolaget SJ tagit över verksamheten i det tidigare affärsverket Statens järnvägar. Övriga affärsverk förvaltar statlig infrastruktur.

Affärsverken är statliga myndigheter som lyder direkt under regeringen. De förvaltar statligt ägd infrastruktur och tillhandahåller den mot ersättning som de själva får disponera. I anslutning härtill utför verken tjänster, också mot ersättning. Affärsverken skiljer sig från andra myndigheter som förvaltar statsägd samhällelig infrastruktur främst genom prissättningen, som utgår från företagsekonomiska mål för verksamheten.

Mot bakgrund av den grundläggande utgångspunkten att affärsverkens inkomster disponeras i verksamheten har styrningen av affärsverken utvecklats så att den medger den efterfrågeanpassade frihet som krävs för att verksamheten skall kunna drivas effektivt inom den formella ram av regler som

gäller för statliga myndigheter. Reglerna har härvid i flera avseenden anpassats till affärsverkens speciella ställning.

Med den utformning av statsbudgeten som arbetsgruppen föreslår öppnar sig möjligheten att öka genomskådligheten i budgeten genom att även sådan verksamhet som bedrivs med krav på full kostnadstäckning som ekonomiskt mål och där intäkterna får disponeras i verksamheten inkluderas. Statsbudgeten kommer att visa även den del av statens verksamhet där riksdagen har medgett att regeringen får disponera vissa inkomster. Samtidigt som kostnader och intäkter redovisas i budgeten tas också investeringsverksamheten med. Härigenom kommer också genomförandet av de aktiva beslut som statsmakterna fattar om affärsverkens investeringar till uttryck i statsbudgeten. Också detta bidrar till att göra budgeten mer genomskådlig än tidigare. En sådan ordning innebär dock inte att affärsverkens verksamhet ingår i den del av statsbudgeten som innehåller förslag till ramar för utgiftsområden, eftersom endast anslagsfinansierad verksamhet ingår i denna del.

Affärsverken konsolideras i årsredovisningen för staten eftersom de är myndigheter och i stort följer det ekonomi-administrativa regelverket. De ingår även i den statliga redovisningsorganisationen. I NR räknas affärsverken dock inte som statlig verksamhet utan tillhör sektorn icke finansiella företag.

Arbetsgruppen anser mot bakgrund av vad som nu anförts att affärsverken, i likhet med andra helt avgiftsfinansierade myndigheter, bör ingå i statsbudgeten. Detta påverkar inte de speciella regler som gäller för styrningen av affärsverken. Affärsverken är myndigheter under regeringen, och någon särreglering av dessa behöver därför inte ske.

Särskilt om beräkningen av lånebehovet och det finansiella sparandet

Lånebehovet

I nuvarande statsbudget motsvarar budgetsaldot statens lånebehov. Statens lånebehov, som det redovisas av Riksgäldskontoret (RGK), är lika med saldiförändringen på statsverkets checkräkning och återspeglar saldot av årets likvidströmmar på statsverkets checkräkning. Den nuvarande beräkningen av lånebehovet avviker dock i någon mån från den omfattning för statsbudgeten som arbetsgruppen föreslår. Framst är det betalningar och upplåning som affärsverken gör utanför RGK som ligger utanför statsverkets checkräkning och därmed inte finns med i RGK:s beräkning av lånebehovet. Beräkningen av statens lånebehov behöver därför anpassas till föreslagen omfattning för statsbudgeten.

Statens finansiella sparande

Arbetsgruppen föreslår att en beräkning av statens finansiella sparande skall ingå i förslaget till statsbudget. Den definition av statens finansiella sparande som används för närvarande är den definition som SCB använder i NR. Fördelen med denna definition är att beräkningsgrunden är väletablerad och väldefinierad enligt Europeiska unionens förordning om Europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen (EG 2223/96).

Den omfattning av statsbudgeten som arbetsgruppen föreslår avviker från vad som ingår i det finansiella sparande för staten som redovisas i NR. Skillnaderna består av affärsverken, som omfattas av statsbudgeten enligt arbetsgruppens förslag men som inte ingår i den statliga sektorn i NR, och bolag och stiftelser som staten till mer än 50 procent kontrollerar eller finansierar. Dessa bolag och stiftelser räknas till den statliga

sektorn i NR men ingår inte i arbetsgruppens förslag till omfattning för statsbudgeten.

Arbetsgruppens förslag till statsbudgetens innehåll och omfattning innebär att beräkningen av statens finansiella sparande bör omfatta samma verksamheter som beräkningen av intäkter och kostnader för staten och beräkningen av betalningar som påverkar statens lånebehov. Syftet med att låta det finansiella sparandet ingå i statsbudgeten är att visa hur riksdagens beslut påverkar statens finansiella sparande på ett visst kvantifierat sätt. Detta talar för att omfattningen för det finansiella sparandet i statsbudgeten bör motsvara statsbudgetens omfattning i övrigt. Därmed uppnås enhetlighet och jämförbarhet för statsbudgeten som helhet

Vid beräkningen av den offentliga sektorns finansiella sparande bör en justeringspost redovisas över skillnaden mellan statens finansiella sparande i statsbudgeten och statens finansiella sparande enligt NR.

5.3 Statsbudgetens uppställning

Förslagen i avsnitt 5.2 föranleder en översyn av uppställningsformen för det sammanställda förslaget till statsbudget som motsvarar de krav som förslaget till budgetlag ställer.

5.3.1 En sammanställning över statsbudgeten

För att förtydliga arbetsgruppens förslag i avsnitt 5.2 redovisas i det följande ett exempel på hur en sammanställd statsbudget kan utformas.

Förslaget till statsbudget skall innehålla alla beräknade intäkter och kostnader för staten, alla betalningar som påverkar statens lånebehov samt en beräkning av statens finansiella sparande.

I exemplet innehåller statsbudgeten statens totala intäkter och kostnader, vilka summerar till årets budgeterade över- eller

underskott, samt justeringar till in- och utbetalningar vilka summerar till statens lånebehov. Statsbudgeten omfattar således både en resultatbudgetdel och en likviditetsdel. Den omfattar dessutom en beräkning av statens finansiella sparande. I anslutning till statsbudgeten redovisas dessutom en beräkning av den offentliga sektorns finansiella sparande.

Har riksdagen beslutat om utgiftsområden skall förslaget till statsbudget även innehålla en sammanställning av ramar för de olika utgiftsområdena och en fördelning av anslag på dessa områden. I exemplet är utgiftsramarna realekonomiskt fördelade på transfereringar, verksamhetskostnader respektive investeringar. Härigenom uppnås jämförbarhet med resultatbudgetdelen och likviditetsdelen. Transfereringar och verksamhetskostnader är kostnader som enbart påverkar årets resultat, medan investeringar initialt enbart påverkar lånebehovet.

I budgetpropositionen kompletteras det sammanställda förslaget till statsbudget med en specifikation av statsbudgetens anslag och inkomster. Med hänsyn till förslagen i avsnitt 5.2 kommer inkomststrukturen att behöva ändras. Detta redovisas närmare i avsnitt 11 och exempel på hur en ny inkomststruktur kan se ut redovisas i *bilaga 5*. Förslag till anslagsnivåer bör även i fortsättningen lämnas i respektive utgiftsområdesavsnitt.

I *bilaga 4* redovisas ett siffersatt exempel på en ny uppställning av statsbudgeten baserat på utfallet för 2002. I det följande redovisas en icke siffersatt sammanställning över en statsbudget enligt nya principer.

Statsbudgeteten

	Statens totala verksamhet	Varav årets anvisade anslag
Intäkter	0	
Skatt på arbete	0	
Skatt på kapital	0	
Skatt på varor och tjänster	0	
Övriga skatter	0	
<i>Summa skatter samtliga sektorer</i>	<i>0</i>	
varav preliminärt debiterade	0	
varav slutligt debiterade	0	
Avgår skatter som tillhör andra sektorer	0	
Summa statliga skatter	0	
Avgifter och andra ersättningar	0	
varav avgifter som disponeras av regeringen	0	
Bidrag	0	
varav bidrag som disponeras av regeringen	0	
Finansiella intäkter	0	
varav finansiella intäkter som disponeras av regeringen	0	
Kostnader	0	0
Transfereringar	0	0
Hushåll	0	
Företag	0	
Utlandet	0	
Kommuner	0	
Ålderspensionssystemet	0	
Avsättning till fonder, netto	0	0
Verksamhetskostnader	0	0
Kostnad för statsskulden	0	0
Årets överskott	0	

<i>Justering till lånebehov</i>	
Investeringar	0
Nettoutlåning	0
Differens mellan intäkter och inbetalningar avseende skatter	0
Differens mellan kostnader och utbetalningar avseende statsskulden	0
Övriga differenser mellan intäkter/kostnader och betalningar samt övriga betalningar som inte påverkar resultatet	0
Kassamässigt saldo (lånebehov)	0
<i>Justering för att få fram statens finansiella sparande</i>	
–	0
–	0
Statens finansiella sparande	0

¹ Positivt saldo ger möjlighet att amortera på statsskulden. Negativt saldo innebär ett reellt lånebehov.

Sammanställning av utgiftsramar

		Trans- fereringar	Verksamhets- kostnader	Investe- ringar	Utgiftsram
UO 1	Rikets styrelse	0	0		0
UO 2	Samhällsekonomi och finansförvaltning	0	0		0
-					
-					
UO 27	Avgiften till Europeiska gemenskapen	0			0
	Minskning av anslagsbehållningar	0	0	0	0
Summa utgiftsområden¹		0	0	0	0

¹ Inklusive minskning av anslagsbehållningar

Utgiftstak för staten

Utgifter exkl. statsskuldräntor m.m. (UO 26)	0
Ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten	0
Takbegränsade utgifter	0
Budgeteringsmarginal	0
Utgiftstak för staten	0

Offentliga sektorns finansiella sparande

Statens finansiella sparande	0
Kommunsektorns finansiella sparande	0
Ålderspensionssystemets finansiella sparande	0
Finansiellt sparande för offentlig sektor	0

Statsbudgetens saldo motsvarar för närvarande statens lånebehov. Som saldomått har statens lånebehov den fördelen att saldot på statsverkets checkräkning är enkelt att förklara. Samtidigt ger måttet som sådant dock begränsad information om den statliga ekonomins tillstånd. Genom att komplettera statsbudgeten med årets resultat baserat på bokföringsmässiga grunder och statens finansiella sparande uppnås sammantaget en mer heltäckande och rättvisande bild av statens ekonomi.

I korthet ger uppställningen information om följande beräkning:

- statens totala intäkter och kostnader samt årets budgeterade över- eller underskott,
- hur stor del av statens totala kostnader som finansieras via årets anvisade anslag,
- realekonomisk fördelning av kostnader och utgiftsramar,
- hur stor del av investeringarna som föreslås finansieras via anslag,
- statens beräknade lånebehov, samt

- statens beräknade finansiella sparande.

I exemplet har förslaget till statsbudget indelats i tre undersektioner som var och en avslutas med ett saldo; budgeterat över-/underskott, lånebehov respektive statens finansiella sparande.

Den första sektionen överensstämmer i stort med den indelning som gäller för statens resultaträkning. I jämförelse med nuvarande resultaträkning är indelningsgrunden något modifierad för att ge så relevant och överskådlig information som möjligt. Vid sidan av de totala kostnaderna redovisas även hur stor del av kostnaderna som anslagsfinansieras. Saldoraden som avslutar den första sektionen av statsbudgeten är årets beräknade över-/underskott, vilket motsvarar slutraden i resultaträkningen i årsredovisningen för staten.

Den andra sektionen uttrycker justeringar från över/underskott i bokföringsmässiga termer till betalningsflödet och resulterar i det nuvarande kassamässiga budgetsaldot, dvs. statens lånebehov. Även denna del innehåller en anslagsdimension då vissa investeringar föreslås finansieras med anslag (se avsnitt 9).

Den tredje sektionen utgörs av en beräkningsmässig övergång från lånebehovet till statens finansiella sparande.

Förslaget till statsbudget innehåller även en sammanställning av förslag till ramar för utgiftsområden. Även utgiftsramarna är i exemplet realekonomiskt fördelade, vilket innebär att anslagsfinansierade transfereringar, verksamhetskostnader och investeringar har sin motsvarighet i statsbudgetens första del.

I anslutning till statsbudgeten redovisas i exemplet en beräkning av de takbegränsade utgifterna, exklusive statsskuldräntor men inklusive ålderspensionssystemets kostnader. På motsvarande sätt redovisas en beräkning av den offentliga sektorns finansiella sparande. På så sätt tydliggörs sambandet mellan de av riksdagen beslutade budgetpolitiska målen och förslaget till statsbudget.

5.3.2 Riksdagsbeslut med anledning av ny utformning av statsbudgeten

Underlaget för riksdagens beslutsfattande ändras något med det förslag till statsbudgetens innehåll och omfattning som redovisats ovan. I nuvarande statsbudget godkänner riksdagen beräkningen av de poster som leder fram till statsbudgetens saldo, dvs. lånebehovet. Det innebär att riksdagen i dag:

- godkänner beräkningen av myndigheters m.fl. in- och utlåning i Riksgäldskontoret,
- godkänner beräkningen av den kassamässiga korrigeringen,
- godkänner beräkningen av statsbudgetens inkomster,
- beslutar om fördelning av utgifter på utgiftsområden, samt
- godkänner beräkningen av förändringar av anslagsbehållningar.

Riksdagen godkänner således de poster som leder fram till saldot och inte själva saldot.

Riksdagens beslut med anledning av ny utformning av statsbudgeten kommer därmed, på motsvarande sätt som i dag, att innebära att riksdagen godkänner de poster som leder fram till statsbudgetens tre saldon. Riksdagen skulle därmed:

- godkänna beräkningen av statens intäkter,
- godkänna beräkningen av statens kostnader,
- godkänna beräknad justering till statens lånebehov, samt
- godkänna beräknad justering till statens finansiella sparande.

Sammanställningen av utgiftsramarna motsvarar i princip utgiftssidan på den nuvarande statsbudgeten. Riksdagens beslut om utgiftsramar motsvarar därmed dagens beslut, dvs. riksdagen skulle:

- besluta om fördelning av utgifter på utgiftsområden samt

- godkänna beräkningen av förändringar av anslagsbehållningar.

Riksdagens beslut om anslag ändras inte jämfört med i dag.

Riksdagen godkänner i dag även beräkningen av ålderspensionssystemet vid sidan av statsbudgeten. Motsvarande riksdagsbeslut bör inhämtas eftersom riksdagen även i fortsättningen bör godkänna beräkningen av samtliga utgifter som utgiftstaket omfattar.

Ett godkännande av en beräkning innebär att utfallet kan avvika från beräkningen utan att regeringen behöver vidta någon åtgärd. Regeringen skall dock för riksdagen i den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen redovisa och förklara avvikelser i förhållande till beräknade belopp (se avsnitt 12.1.2).

6 Skatter och övriga intäkter

6.1 Bakgrund

I regeringens budgetproposition och den ekonomiska vårpropositionen redovisas skatterna enligt tre olika principer. I statsbudgeten redovisas skatteinkomster kassmässigt, vilket innebär att det är de skatter som *betalats in* under det aktuella året och inte de av skattemyndigheten fastställda skatterna som redovisas. Den offentliga sektorns, dvs. statens, kommunernas och pensionssystemets skatter, redovisas *periodiserat* och visar de av skattemyndigheten årsvis fastställda skatterna. Den senare redovisningen är helt fristående från när i tiden betalningen av skatterna sker. Den offentliga sektorns skatter redovisas även enligt nationalräkenskapernas redovisningsprinciper (Europeiska national- och regionalräkenskapssystemet - ENS 95). Denna redovisning är ett *mellanting mellan den kassamässiga och den periodiserade redovisningen* och används för närvarande för beräkningen av det finansiella sparandet.

Den periodiserade redovisningen ger riksdagen och regeringen den information som behövs för beslut och uppföljning gällande de olika skatterna, dels utifrån den ekonomiska utvecklingen i form av förändringar av t.ex. sysselsättning, löner, inflation, dels utifrån föreslagna och genomförda regeländringar på skatteområdet.

Statistiska centralbyrån, som är ansvarig för redovisningen av skatterna enligt nationalräkenskaperna (NR), har beslutat att

från och med årsberäkningarna som äger rum hösten 2003 tillämpa en periodiserad redovisning av skatterna. Omläggningen innebär att skatterna från och med 2004 års ekonomiska vårproposition endast kommer att redovisas enligt två principer, nämligen periodiserat och kassamässigt.

6.2 Taxering och uppbörd

Med avseende på tidpunkten för debiteringen kan skatterna delas in i tre grupper. Den första gruppen utgörs av skatter som debiteras eller betalas månatligen. Den andra gruppen består av skatter som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen, medan den tredje gruppen utgörs av uppbördsförluster, nedsättningar av skatter och omprövningar. Skatter som omprövas kan för närvarande i redovisningen inte hänföras till ett specifikt inkomstår.

6.2.1 Skatter som debiteras eller betalas månatligen

Skatter som debiteras eller betalas månatligen omfattar beloppsmässigt 45–50 procent av de totala skatterna i den offentliga sektorn. Bland dessa skatter och avgifter kan nämnas arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och skatt på varor och tjänster. Skatter med månatlig uppbörd som redovisas över skattekontot bokförs i räkenskaperna med debiterade belopp. Skatter med månatlig uppbörd som inte redovisas över skattekontot bokförs kassamässigt i räkenskaperna. De skatter som redovisas över skattekontot rapporteras månatligen till skattemyndigheten på en skattedeclaration. De deklarerade skatterna debiteras och bokförs såväl på den skattskyldiges skattekonto som i räkenskaperna. De skattskyldigas betalningar är inte som före skattekontots införande öronmärkta för en viss skatt utan avser samtliga skatter som debiterats den skattskyldiges skattekonto. I skattekontosystemet tillåts både över- och underskott. I redovisningen bokförs både de debiterade

skatterna och nettot av de över- respektive underskott som finns på skattekontot.

6.2.2 Skatter som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen

De skatter som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen gäller fysiska och juridiska personer. Totalt omfattar dessa skatter beloppsmässigt 50–55 procent av de totala skatterna i den offentliga sektorn.

Fysiska personers skatter omfattar statlig och kommunal inkomstskatt, skatt på kapitalinkomster, fastighets- och förmögenhetsskatt, mervärdesskatt, avkastningsskatt, expansionsfondsskatt, skattereduktioner, avgift till registrerat trossamfund, begravningsavgift samt egenavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt för näringsidkare. Inkomstdeklarationen lämnas under våren året efter verksamhetsåret och taxeringen är klar i december. Huvuddelen (85–90 procent) av skatterna debiteras dock löpande under året som preliminärskatter. För anställda görs preliminärskatteavdraget av arbetsgivaren medan näringsidkarnas och juridiska personers preliminärskatter baseras på den slutliga skatten två år tidigare. För ett fåtal skatter, t.ex. förmögenhetsskatt och skatt på kapitalvinster, görs i regel inte något preliminärskatteavdrag. Slutregleringen, dvs. skillnaden mellan den slutligt fastställda skatten och preliminärskatten, kan variera mycket mellan åren, framför allt beroende på utvecklingen av kapitalvinster och bolagsvinster. Debiteringen av slutregleringen sker vid tre tillfällen; augusti, september och november året efter verksamhetsåret.

6.2.3 Uppbördsförluster, nedsättningar och omprövningar

Uppbördsförluster, nedsättningar och omprövningar omfattar restförda skatter, nedsatta skatter och omprövningar av skatter. Omprövning leder till att en skatt sätts ned alternativt att den

höjs. Omprövning kan ske upp till sex år tillbaka i tiden. För närvarande är det inte möjligt att i redovisningen se till vilket verksamhetsår det omprövade beloppet skall hänföras.

Till denna grupp av skatter hör även uppbördsförluster. Nettot av debiteringar som skattemyndigheten restför hos kronofogdemyndigheten och de restförda skatter som kronofogdemyndigheten lyckats driva in bokförs i redovisningen som uppbördsförluster.

Nedsättningar innebär att den skattskyldige inte behöver betala hela den debiterade skatten. Den beloppsmässigt största nedsättningen avser stöd till sjöfarten, vilket innebär att arbetsgivaravgifterna för ombordanställda inte behöver betalas.

6.3 Nuvarande redovisning

Den nuvarande strukturen på statsbudgeten infördes budgetåret 1980/81 (FiU1977/78:1, rskr. 1977/78:19). I samband med den budgettekniska omläggning som då genomfördes, förändrades redovisningen av inkomsterna i statsbudgeten. Denna ordning, enligt vilken det är betalningar av skatter som bokförs (kassamässig redovisning), utgör sedan dess grunden för strukturen på statsbudgetens inkomstsida. I samband med införandet av ett nytt uppbördssystem och införandet av skattekontot 1998 ändrades dock redovisningen för de skatter som omfattas av skattkontot till att gälla debiterade skatter.

På enskilda inkomstitlar redovisas antingen debiterade eller betalda skatter. På de beloppsmässigt viktigaste inkomstitlarna, t.ex. 1111 Fysiska personers inkomstskatter, redovisas debiterade skatter medan det på de mindre, exempelvis 1461 Fordonsskatt och 1471 Tullmedel, redovisas betalda skatter.

Inkomstitlarna fysiska och juridiska personers inkomstskatter är båda uppsamlingskonton där både debiteringar, utbetalningar och omföringar bokförs. På inkomstsidan redovisas debiterade preliminärskatter och debiterad slutreglering. Under budgetåret bokförs preliminärskatter avseende december året före inkomståret och preliminärskatter avseende januari

t.o.m. november för det aktuella inkomståret. Slutregleringen, dvs. skillnaden mellan den slutliga skatten som fastställs vid inkomsttaxeringen och preliminärskatten, avser det föregående inkomståret. Preliminärskatterna avser såväl skatter till staten, kommunerna, religiösa trossamfund som till pensionssystemet.

På utgiftssidan redovisas utbetalningar och omföringar till andra inkomstitlar. På titeln 1111 Fysiska personers inkomstskatter redovisas utbetalningar av kommunalskatt, både förskott avseende det aktuella inkomståret och slutregleringar som avser inkomståret två år tidigare. Från titeln omförs fastighetsskatt, förmögenhetsskatt, egenavgifter, allmän löneavgift, särskild löneskatt samt mervärdesskatt med de belopp som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen två år tidigare. Det kvarvarande nettot på titeln, som består av statlig inkomstskatt, skatte-reduktioner, avkastningsskatt och expansionsfondsskatt, utgör fysiska personers inkomstskatt.

Av sammanställningen nedan framgår skillnaden mellan att redovisa de nämnda skatterna enligt nuvarande principer och att redovisa dem periodiserat. Som framgår är skillnaden vissa år mycket stor och den nuvarande redovisningen ger därför en felaktig bild av de statliga skatteintäkterna för det aktuella året.

Statlig inkomstskatt, skattekreduktioner, avkastningsskatt och expansionsfondsskatt för fysiska personer

Miljarder kronor

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Nuvarande	42	40	62	50	33	-17	-34
Periodiserat	40	44	51	49	13	-19	-13

Inkomstiteln 1121 Juridiska personers inkomstskatt är uppbyggd på motsvarande sätt. Motsvarande skillnader mellan de olika redovisningsprinciperna förekommer även för dessa skatter.

För de inkomstitlar på vilka omförda skatter bokförs innebär redovisningsprincipen att det är de skatteintäkter som är hänförliga till inkomståret två år före det aktuella inkomståret

som visas. På statsbudgeten för budgetåret 2003 redovisas t.ex. på titeln 1312 Fastighetsskatt de skatter som är hänförliga till inkomståret 2001. Den nuvarande redovisningsprincipen ger även för fastighetsskatten en felaktig bild av det aktuella skatteuttaget, vilket även framgår av sammanställningen nedan.

Fastighetsskatt för fysiska och juridiska personer

Miljarder kronor

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Nuvarande	15	24	27	25	23	23	21
Periodiserat	27	25	23	23	21	23	24

Skillnaden mellan debiterade skatter och betalda skatter redovisas på en egen inkomsthuvudgrupp, 1600 Betalningsdifferenser. Även de skatter som restförs redovisas på denna inkomsthuvudgrupp. Den nuvarande redovisningen innebär således att statsbudgetens totala skatteinkomster redovisas kassamässigt.

Sammanfattningsvis innebär den nuvarande redovisningsordningen följande:

- På enskilda inkomstitlar redovisas antingen kassamässiga eller debiterade skatter.
- Redovisade belopp på inkomstitlar avser antingen två olika inkomstår eller skatter som är hänförliga till inkomståret två år tidigare.
- På inkomstitlarna fysiska och juridiska personers inkomstskatter redovisas en blandning av debiterade och utbetalda skatter som är hänförliga till tre olika inkomstår.

Redovisningsordningen innebär att den analys av förändringen mellan det belopp som fastställts i statsbudgeten och utfallet endast förstås av ett fåtal experter på området.

6.4 Förslag till ny redovisning

Arbetsgruppens förslag: Skatter skall redovisas mot inkomstpost det år till vilket intäkten hänförs sig.

6.4.1 Allmänt

Statsbudgeten och årsredovisningen för staten bör utformas för att ge beslutsfattare och andra intresserade den information som det finns behov av. En detaljerad redovisning av skatter i periodiserade termer ger, till skillnad från dagens ordning, en direkt koppling till den aktuella skattelagstiftningen och den ekonomiska utvecklingen i form av sysselsättning, löneförändringar, arbetslöshet, privat konsumtion med flera faktorer. Därför bör statsbudgeten och den konsoliderade resultaträkningen i första hand redovisa skatteintäkter som kan hänföras till det aktuella verksamhetsåret. Därutöver krävs information om skillnaden mellan periodiserade skatter och inbetalda skatter för att kunna analysera statens lånebehov. Förslaget om att redovisa intäkterna på statsbudgeten periodiserat innebär en större tydlighet och ger regeringen och riksdagen ett bättre underlag för både beslut och uppföljning. Arbetsgruppen gör också bedömningen att en sådan redovisning är i linje med den förväntade internationella utvecklingen av redovisningsprinciper för skatter och, vilket framgår nedan, med den redovisning som kommer att tillämpas i NR.

Taxeringsförfarandet och det samordnade uppbördssystemet innebär att de i bokföringen redovisade skatterna dels avser olika verksamhetsår, dels endast är preliminärt fastställda. En övergång till en periodiserad redovisning av statsbudgetens skatteintäkter innebär således att utfallen till viss del måste baseras på prognostiserade uppgifter. De prognostiserade skatterna kommer dock att vara fullt verifierbara i efterhand när den årliga inkomsttaxeringen är avslutad i december året efter verksamhetsåret.

Europeiska national- och regionalräkenskapssystemet (ENS 95) tillåter en viss flexibilitet vid redovisningen av inkomstskatter. De skatter som blir kända först vid taxeringen, dvs. året efter inkomståret, kan enligt regelverket hänföras till den period de blir kända. Denna redovisningsmetod har hittills tillämpats i NR. Från och med årsberäkningarna som äger rum hösten 2003 kommer redovisningen i NR att vara periodiserad, vilket innebär att prognostiserade uppgifter kommer att användas. När taxeringsutfallet blir klart året efter inkomståret ersätts de prognostiserade uppgifterna med utfall. I *bilaga 2* ges en närmare beskrivning av principerna i NR.

Den föreslagna ordningen innebär emellertid att det blir svårt att löpande under budgetåret följa upp de av statsbudgetens skatter som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen. Den löpande uppföljningen av dessa skatter bör därför göras mot utfallet för de preliminärt debiterade skatterna, som uppgår till mellan 85 och 90 procent av de slutligt fastställda skatterna. För att möjliggöra en sådan uppföljning krävs även en prognos över de preliminärt debiterade skatterna. Prognosen över de preliminärt debiterade skatterna bör ingå som en del av statsbudgeten. Eftersom preliminärskatterna avser samtliga sektors skatteintäkter, dvs. även kommunsektorns och pensionssystemets skatter, bör statsbudgeten redovisa de periodiserade skatterna fördelade på samtliga sektorer. Efter avdrag för skatter som tillhör andra sektorer återstår statens periodiserade skatter.

Redovisningen av periodiserade skatter, som den beskrivs här, avser årsredovisningen för staten (resultaträkningen) och utfallet på statsbudgeten.

6.4.2 Föreslagen redovisningsordning

Nedan anges i sammanfattning nuvarande redovisningsmetod och förslag till redovisning av skatteintäkter i statsbudgeten och årsredovisningen för staten.

Grupp 1 – skatter som debiteras eller betalas månatligen

Nuvarande redovisning

De redovisade skatterna avser verksamhetsmånaderna december året före verksamhetsåret t.o.m. november verksamhetsåret.

Föreslagen redovisning.

De redovisade skatterna avser verksamhetsmånaderna januari – december.

Grupp 2 – skatter som fastställs vid årlig taxering

Preliminärskatter - nuvarande redovisning

De redovisade skatterna avser verksamhetsmånaderna december året före verksamhetsåret t.o.m. november verksamhetsåret.

Preliminärskatter - föreslagen redovisning

De redovisade skatterna avser verksamhetsmånaderna januari – december.

Slutreglering – nuvarande redovisning

Slutregleringen redovisas under det år debiteringen sker, vilket innebär att den redovisade intäkten avser det föregående verksamhetsåret.

Slutreglering - föreslagen redovisning

Slutregleringen avser verksamhetsåret och baseras på prognostiserade uppgifter.

Grupp 3 – uppbördsförluster, nedsättningar och omprövningar

Nuvarande redovisning

Redovisningen avser debiteringar januari – december.

Föreslagen redovisning

Uppbördsförluster bör även fortsättningsvis redovisas januari – december, medan redovisningen av omprövningar bör omfatta de debiteringar som sker under perioden mars² verksamhetsåret t.o.m. december verksamhetsåret. Redovisningen av nedsättningar bör omfatta verksamhetsmånaderna januari – december.

I den nuvarande statsbudgeten redovisas även skattskyldigas betalningsdifferenser, dvs. skillnaden mellan de av skattemyndigheten debiterade skatterna och de betalningar som de skattskyldiga gjort. Betalningsdifferenserna utgör således förändringen av skattemyndighetens fordran eller skuld gentemot de skattskyldiga och skall redovisas som en del av justeringarna till lånebehovet i statsbudgeten. Betalningsdifferenserna är inte en del av skatteredovisningen men påverkar statens lånebehov och skall därför redovisas mot en betalningspost (se vidare avsnitt 10.3.2).

6.5 Effekter av en övergång till en periodiserad redovisning av skatter

Statsbudgetens utfall och årsredovisningen för staten baseras på bokförda debiteringar samt in- och utbetalningar, vilket innebär att redovisningen ett visst år omfattar skatter som är hänförliga till olika verksamhetsår. Statsbudgeten omfattar tre olika verksamhetsår eftersom redovisningen även inkluderar

² För närvarande särredovisas inte omprövningar på taxeringsår. De omprövningar som sker under januari och februari är till största delen hänförliga till föregående års taxering, vilket innebär att de redovisas som en del av slutregleringarna under grupp 2.

betalningsdifferenser och utbetalningar av kommunalskatter. Denna ordning medför periodiseringsskillnader mellan de enligt nuvarande principer redovisade skatterna och de periodiserade skatterna. För åren 1997–2001 uppgick periodiseringsskillnaden, mellan de enligt NR redovisade skatterna och de periodiserade skatterna, till mellan –45 och +27 miljarder kronor, vilket motsvarar –3,8 och +2,3 procent av de totala skatterna (se sammanställningen nedan).

Skillnad mellan periodiserad skatt och skatt som den redovisats enligt NR³ (hela offentliga sektorn)

	1997	1998	1999	2000	2001
Skillnad i mdkr	11	-7	21	27	-45
Skillnad i procent	1,0	-0,6	1,7	2,3	-3,8

Periodiseringsskillnaden, som vissa år kan vara mycket stor, ger en missvisande bild av över- eller underskottet i de offentliga finanserna, vilket gör det svårt att följa upp det budgetpolitiska målet om offentliga sektorns finansiella sparande.

Den föreslagna redovisningsordningen för statsbudgeten och årsredovisningen för staten, som bland annat innebär att en del av skatterna i utfallsredovisningen måste prognostiseras, medför att redovisningen kommer att innehålla prognosfel. Prognosfelen för åren 1997–2001 uppgick till mellan –1 och +23 miljarder kronor, vilket i procent av de totala skatterna innebär –0,1 procent respektive +1,9 procent (se sammanställningen nedan). Ett korrekt utfall blir emellertid tillgängligt när den årliga inkomsttaxeringen är avslutad.

Avvikelse mellan utfall för periodiserade skatter och prognos i den ekonomiska vårpropositionen (hela offentliga sektorn)

	1997	1998	1999	2000	2001
Avvikelse i mdkr	15	-1	8	23	-1
Avvikelse i procent	1,5	-0,1	0,7	1,9	-0,1

³ Redovisningen enligt NR avser den tidigare redovisningsmetoden. Från och med 2003 kommer redovisningen i NR att avse periodiserade skatter.

Kommunernas och socialförsäkringssektorns intäkter är framför allt beroende av hur löner och skattepliktiga transfereringar utvecklas. I mars året efter budgetåret finns preliminära uppgifter tillgängliga över hur utbetalda löner och preliminärskatter utvecklats under föregående år. Denna information används bland annat till att prognostisera kommunsektorns och pensionssystemets intäkter. Nedan redovisas utfall och prognostiserat utfall för kommunsektorns intäkter för åren 1997–2000.

Skillnad mellan utfall för kommunsektorns periodiserade skatter och prognos i den ekonomiska vårpropositionen

	1998	1999	2000	2001
Utfall kommunsektorn, mdkr	206	212	227	242
Prognostiserat utfall, mdkr	204	212	227	241
Skillnad, mdkr	1,2	0,2	0,8	0,5
Utfall landstingssektorn, mdkr	90	100	109	117
Prognostiserat utfall, mdkr	90	100	108	117
Skillnad, mdkr	0,9	0,2	0,6	0,5

De största avvikelserna mellan utfall och prognos avser statens skatteintäkter och beror på att de statliga skatteintäkterna varierar mer än de övriga sektorernas skatteintäkter samt att informationen om skatteunderlagen för statens skatteintäkter inte finns tillgängliga vid tidpunkten för upprättandet av årsredovisningen för staten. Skillnaden mellan utfallet från den årliga inkomsttaxeringen och utfallet av statsbudgetens skatteintäkter i årsredovisningen för staten bör redovisas och analyseras i nästkommande årsredovisning för staten.

6.6 Övriga intäkter

Arbetsgruppens förslag: Övriga intäkter skall redovisas mot inkomstpost det år till vilket intäkten hänförs sig.

6.6.1 Bakgrund

Andra intäkter än skatteintäkter – övriga intäkter – avser avgifter och andra ersättningar, bidrag och finansiella intäkter.

Av avsnitt 5.1.1 framgår att de utomstatliga intäkterna av avgifter och andra ersättningar under 2002 uppgick till 35,5 miljarder kronor och de utomstatliga intäkterna av bidrag till 23,1 miljarder kronor. Därav redovisades 6,3 miljarder av avgifterna m.m. mot inkomsttitel och av bidragen utgjorde 11,3 miljarder EU-bidrag som redovisas mot inkomsttitel. Av de finansiella intäkterna på 85,6 miljarder kronor redovisades 8,5 miljarder mot inkomsttitel.

Med nuvarande ordning redovisas avgifter och andra ersättningar liksom finansiella intäkter som inte får disponeras av regeringen inkomstmässigt mot inkomsttitel. Det innebär att de tas upp när faktura ställs ut och när räntor aviseras. EU-bidrag redovisas dock, i anslutning till budgetlagens regler om kassamässig redovisning av transfereringar, det år då betalning erhålls.

I årsredovisningen för staten däremot, liksom i myndigheternas resultaträkningar, redovisas samtliga intäkter enligt bokföringsmässiga grunder på motsvarande sätt som gäller för kostnader.

6.6.2 Överväganden

Arbetsgruppens föreslår att övriga intäkter, som regeringen inte får disponera, skall redovisas intäktsmässigt mot inkomstpost det år de är hänförliga till. Redovisningen i den sammanställda statsbudgeten och mot intäktspost kommer därmed att

sammanfalla med redovisningen i årsredovisningen för staten (resultaträkningen). För inkomster som inte enligt bokföringsmässiga grunder utgör intäkter och därmed inte redovisas i resultaträkningen, t.ex. återbetalningar av lån m.m., redovisas ingen intäkt. Sådana inkomster redovisas mot betalningspost och påverkar lånebehovet (se vidare avsnitt 10.3.2).

Intäkterna bör periodiseras enligt god redovisningssed. Skillnaden mot inkomstmässig redovisning är främst att upplupna räntor och upplupna avgiftsintäkter med hänsyn till kraven på mätbarhet och verifierbarhet kommer att redovisas när de upparbetas i stället för det år de faktureras eller regleras. Det leder till en marginell förskjutning i tiden så att vissa intäkter och vissa förluster redovisas något tidigare mot intäktspost.

Inkomster från EU behandlas särskilt i avsnitt 8.

7 Transfereringar, statsskuldsräntor och verksamhetskostnader

7.1 Transfereringar

Definitionen av statliga transfereringar baseras på de principer som tillämpas i nationalräkenskaperna (NR) enligt det Europeiska national- och regionalräkenskapssystemet (ENS 95). I NR delas statliga kostnader in realkonomiskt där de viktigaste grupperna är konsumtion, investeringar och olika typer av omfördelningstransaktioner. De senare definieras som transfereringar och består i huvudsak av inkomstöverföringar från statsbudgeten till olika samhällsgrupper.

Transfereringsbegreppet är en sammanfattande benämning på ett antal olika typer av ekonomiska transaktioner av omfördelande eller liknande karaktär.

Statliga transfereringar består huvudsakligen av kontanta bidrag men kan också avse överföring av köpta varor och tjänster. Merparten består dock av kontanta bidrag som utbetalas löpande, ofta månatligen, eller vid ett bestämt antal tillfällen under året.

En transferering är inte förenad med en motprestation som tillfaller staten i form av något ekonomiskt värde. Det som kännetecknar en transferering är i stället att mottagaren uppfyller ett eller flera kriterier (egenskaper) som beslutats av statsmakterna genom lag, förordning eller särskilda beslut. Dessa kriterier kan vara ålder, familjeförhållanden och inkomstnivå för individer och hushåll. Beslut om rätt till bidrag fattas vanligtvis

efter en anmälan till en myndighet om att den sökande uppfyller vissa kriterier (t.ex. barnbidrag) eller efter ett ansökningsförfarande (t.ex. bostadsbidrag).

För organisationer, företag, mottagarländer (bistånd) och andra juridiska personer är transfereringen ofta förknippad med någon form av villkor som måste uppfyllas för att mottagaren skall få det statliga stödet. Uppfyllande av villkor eller andra eventuella krav på redovisning eller liknande är dock inte att betrakta som en motprestation i form av ett ekonomiskt värde som tillfaller staten.

Praxis i den statliga redovisningen är att varken beslut om bidrag, rekvisition av bidrag eller föreskrivna datum för utbetalning utgör underlag för bokföring av skuld eller ekonomisk förpliktelse i förhållande till den mottagande parten. Kostnader för transfereringar redovisas därför normalt inte i bokföringen förrän i samband med bidragsutbetalningen.

I 10 § budgetlagen föreskrivs att redovisning mot anslag för transfereringar skall göras det budgetår då betalning sker, dvs. på kassamässig grund. Reglerna om redovisning vid utbetalningstillfället avser främst transfereringar genom kontanta bidrag direkt till olika mottagare. Ytterligare preciseringar om redovisning av transfereringar av varor och tjänster som anskaffas för transferering finns i Ekonomistryningsverkets tillämpningsföreskrifter till anslagsförordningen (1996:1189). Utgifterna för sådana transfereringar skall redovisas mot anslag det budgetår till vilket utgifterna härför sig.

7.1.1 Redovisning mot anslag

Arbetsgruppens förslag: Transfereringar skall, med undantag för transfereringar som redovisas i avsnitt 8, redovisas mot anslag det år till vilket kostnaden hänförs sig.

Kontanta bidrag

De bokföringsmässiga principerna för redovisning av transfereringar mot anslag bör utgå från de specifika förutsättningar som följer av att mottagaren av en transferering inte skall leverera någon direkt motprestation och att någon skuldsituation vanligen inte uppstår. Merparten av transfereringarna kan inte heller förväntas bli förbrukade under någon särskild period. Med en jämn utbetalningstakt blir dock de eventuella skillnader som kan uppstå när det gäller utbetalningarnas storlek mellan åren förhållandevis små. Jämförbarhet mellan åren kan därför uppnås även om kostnaden redovisas samtidigt med utbetalningen av en transferering.

God redovisningssed vid tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att kostnader för transfereringar som uppenbart kan hänföras till en viss period också bör redovisas mot denna, dvs. då resurserna enligt tillförlitliga och mätbara underlag kan anses bli förbrukade. Denna princip tillämpas i årsredovisningen för staten och bör även gälla för redovisningen på statsbudgeten.

Kostnader för kontanta bidrag till hushållssektorn såsom pensioner, ersättning vid sjukdom, kontantstöd och stöd till barnfamiljer sammanfaller i huvudsak med utbetalningstillfället. Även merparten av kostnaderna för bidragen till kommunsektorn och löpande bidrag till organisationer m.m. sammanfaller i huvudsak med utbetalningstillfället. För huvuddelen av transfereringarna innebär detta att tidpunkten för kostnad och utbetalning sammanfaller.

Varor och tjänster

Tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att kostnader för varor och tjänster som anskaffas för transferering bör redovisas på statsbudgeten det budgetår till vilket kostnaderna hänförs, dvs. när varan eller tjänsten tillhandahålls eller äganderätten övergår till mottagaren. Detta överensstämmer med nuvarande ordning för årsredovisningen för staten och i huvudsak även med NR:s principer.

I praktiken innebär det att kostnaden, i likhet med vad som gäller i dag, löpande bokförs när en faktura kommer in till myndigheten på samma sätt som när det gäller köp av varor och tjänster till myndighetens egen verksamhet. Skillnaden gentemot dagens ordning uppkommer i samband med upprättande av årsbokslut, då upplupna kostnader redovisas till den period de hänförs till. På så sätt erhålls löpande en redovisning som med rimlig kvalitet får anses motsvara kostnaden under den period då varan eller tjänsten tillhandahålls.

Ersättningar och subventioner

Transfereringar som avser ersättningar för eller subventioner av upparbetade eller framtida kostnader utgörs av bland annat bidrag till jordbruk, näringsliv, utbildning och kulturverksamhet, av vilka en stor del även utgör olika regionalpolitiska stöd. Exempel på transfereringar som utgör direkta ersättningar för enskildas kostnader är tandvårdsförmånen och läkemedelsförmånen samt handikappstöd i form av assistansersättning till funktionshindrade och ersättning för bilstöd. Även om mottagaren inte skall leverera någon direkt motprestation är subventionen i många fall begränsad till en viss period. Möjligheten att hänföra kostnaden till rätt period begränsas dock av att många av dessa transfereringar betalas ut i efterskott, antingen månadsvis eller per hel- eller halvår. För läkemedelsförmånen sker t.ex. en slutreglering av kostnader enligt avtal mellan staten och landstingen med flera års eftersläpning, vilket

gör att en fullständig periodisering av ett enskilt års kostnader inte är möjlig. När kostnaden skall tas upp i redovisningen är beroende av bokföringsunderlagets mät- och verifierbarhet. Vid en övergång till bokföringsmässiga grunder kan det finnas skäl att i förordning och tillämpningsföreskrifter precisera och förtydliga reglerna angående hur redovisning av denna typ av transfereringar skall ske.

Regleringar och fordringar

Beslut om vissa bidrag grundas på preliminära uppgifter om exempelvis inkomst. Detta gäller för bland annat bostadsbidrag och underhållsstöd samt även för de preliminära ålderspensionsavgifter som inbetalats av staten för pensionsgrundande transfereringar som betalas ut under föräldraledighet, värnplikt, studier etc. Vid en omprövning eller slutlig prövning av sådana bidrag kan det visa sig att bidraget blir högre eller lägre än vad som tidigare beslutats. De kostnader eller kostnadsminskningar som därmed uppstår under ett senare budgetår bör i likhet med nuvarande praxis redovisas som en ny ekonomisk händelse, dvs. skild från den preliminära kostnaden. Det beror på att den preliminära kostnaden är baserad på bästa möjliga kunskap om inkomsten under budgetåret och någon slutlig fastställd inkomst erhålls inte förrän under senare budgetår.

När en bidragsmottagare får ett krav på återbetalning av hela eller delar av ett tidigare erhållet bidrag, föranlett av den slutligt taxerade inkomsten eller av annat skäl, uppstår en fordran för staten. När bokföringsmässiga grunder tillämpas bör denna fordran redovisas mot anslag som en kostnadsreduktion på motsvarande sätt som sker i myndighetens årsredovisning (resultaträkning).

Enligt arbetsgruppens mening förutsätter införandet av en sådan ordning att redovisningen av transfereringar är tillförlitlig och att tydliga metoder för värdering respektive nedskrivning av fordringar utvecklas för att tillgodose kraven på förutsägbarhet i fråga om anslagsutfallet. För att effekterna av eventuella

förluster på berörda anslag inte skall uppdagas alltför sent på året, och därmed utgöra prognosrisker, behöver även metoder för en mer löpande värdering av fordringarna utarbetas.

Arbetsgruppens sammanvägda bedömning är att även redovisning av denna typ av transfereringar mot anslag skall ske på bokföringsmässiga grunder. Detta ställer krav på att fordringar värderas med rimlig säkerhet och att metoderna för värdering är stabila (se avsnitt 11.3). För att undvika att eventuella förändringar av metoderna för värdering av fordringarna påverkar de takbegränsade utgifterna på ett icke förutsägbart sätt, bör sådana förändringar som är av större omfattning inte införas under ett löpande budgetår.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis anser arbetsgruppen att redovisning av transfereringar mot statsbudgetens anslag bör ske kostnads- mässigt (se 17 § första stycket förslaget till budgetlag). Undantag från denna princip föreslås för transfereringar som redovisas i avsnitt 8.

Arbetsgruppens förslag och bedömningar under avsnitt 7.1.1 föranleder ändringar i anslagsförordningen (1996:1189) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag samt tillämpningsföreskrifterna till dessa förordningar.

7.2 Statsskuldräntor

Arbetsgruppens förslag: Räntor för statsskulden skall redovisas mot anslag det år till vilket kostnaden hänförs. Valutakursdifferenser skall dock redovisas mot anslag det år de realiseras.

7.2.1 Bakgrund

Redovisning mot anslaget Räntor på statsskulden sker för närvarande utgiftsmässigt och netto. Utgiftsmässigheten överensstämmer i princip med kassamässighet på årsbasis⁴, dvs. hur mycket som betalas varje år. Ränteutgifterna blir därmed starkt beroende av vilka upplåningstekniker som Riksgäldskontoret använder, främst genom att ränteutgifter omfördelas i tiden, t.ex. genom över- eller underkurser vid emission. Ränteutgifterna kan därmed uppvisa stora förändringar mellan åren som inte direkt kan hänföras till den underliggande skuld-, ränte- och valutakursutvecklingen under motsvarande period. När kostnaderna för statsskulden analyseras riktas intresset i stället främst mot hur mycket räntekostnader som genereras under en viss period. I budgetpropositionen redovisas därför för närvarande periodiserade statsskuldräntor som kompletterande information till anslagsutfallet.

7.2.2 Skillnaden mellan olika redovisningar av räntekostnaderna

Vid sidan av anslagsredovisningen finns två ytterligare officiella redovisningar av räntekostnaderna. Dessa är de periodiserade ränteutgifterna enligt NR och räntekostnader enligt god redovisningssed som används i årsredovisningen för staten.

⁴ I normalfallet beror skillnaden på att Riksgäldskontorets inkomster från utlåningsverksamheten till myndigheter m.fl. avräknas inkomstmässigt, medan inbetalningen äger rum senare.

Skillnaderna mellan de olika redovisningarna kan sammanfattas genom följande sammanställning där utgångspunkten är de utgiftsmässiga statsskuld räntorna, netto:

Justeringsposter för att gå från utgiftsmässigt till:	Periodiserade räntor enligt bokföringsmässiga grunder	Periodiserade räntor enligt NR, ENS 95	Kostnadsmässig redovisning mot anslag
Orealiserade valutakursdifferenser	Läggs till	Som utgiftsmässig	Som utgiftsmässig
Realiserade valutakursdifferenser	Som utgiftsmässig	Dras bort	Som utgiftsmässig
Realiserade räntedifferenser ¹	Som utgiftsmässig	Dras bort	Som utgiftsmässig
Justeringar för kursdifferenser vid emission	Läggs till	Läggs till	Läggs till
Upplupen ränta	Läggs till	Läggs till	Läggs till
Räntor på inomstatliga lån	Dras bort	Dras bort	Som utgiftsmässig
Vissa betalningsflöden till följd av swappar	Som utgiftsmässig	Dras bort	Som utgiftsmässig
Övrigt, ökning av depositioner etc.	Dras bort	Dras bort (ingår vid EDP-beräkning) ²	Dras bort

¹ Realiserade räntedifferenser kommer inte att överensstämma med utgiftsmässig redovisning för varje period utan motsvarar periodens andel, dvs. utgift justerad för tidigare redovisad del.

² EDP står för Excessive Deficit Procedure, dvs. förfarande vid alltför stora underskott. EDP innebär att man två gånger per år rapporterar den offentliga sektorns finansiella sparande och skuld.

När utgifterna periodiseras innebär det att kostnaden hänförs till den period de avser. För ränteutgifterna är periodiserings-effekterna ofta mycket stora. De vanligaste periodiserings-effekterna är att upplupen ränta påförs aktuellt år och att justeringar görs för kursdifferenser vid emission. Kostnads-mässig redovisning innebär således att räntorna periodiseras över lånets löptid, vilket innebär att den upplupna räntan, dvs. den ränta som genererats under perioden men som inte betalats, beaktas. I den kassamässiga redovisningen beaktas endast ränte-utbetalningar i samband med att en kupong eller en obligation förfaller.

Kursdifferenser uppstår när Riksgäldskontoret (RGK) emitterat ett paper där räntan avviker från marknadsräntan. Om kontoret emitterat en obligation med en kupongränta som är högre än marknadsräntan uppstår en överkurs. Detta innebär att RGK får den diskonterade skillnaden mellan marknadsräntan och kupongräntan av köparen vilket reducerar de kassamässiga räntorna på statsskulden. Vid motsatt förhållande uppstår en underkurs som RGK betalar.

En annan betydande skillnad mellan kassamässiga och kostnads-mässiga räntor är kursdifferenser, exempelvis valutavinster eller räntekursförluster, som följer av kursrörelser sedan emissionstillfället. I det kassamässiga flödet återfinns realiserade valuta- och räntedifferenser. Enligt god redovisningssed skall samtliga fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs. Det innebär att det uppstår orealiserade valutakursvinster eller -förluster som redovisas i resultat-räkningen som en kostnad eller intäkt. Eftersom tillgångar och skulder inte marknadsvärderas kommer dock orealiserade räntekursdifferenser inte att påverka årets budgeterade över-/underskott. I de räntekostnader som ingår i beräkningarna av statens finansiella sparande skall dock såväl realiserade som orealiserade differenser tas bort då det finansiella sparandet beskriver flöden och inte värdeförändringar.

7.2.3 Redovisning av räntor på inomstatliga lån

Räntebetalningar på inomstatliga lån utgörs av nettoräntebetalningar avseende myndigheters m.fl. inlåning och utlåning hos RGK. Dessa tillgångar och skulder är upptagna i RGK:s balansräkning men utgör inte en del av statsskulden. Dock belastar räntebetalningarna (netto) anslaget Räntor på statsskulden. I dag finns denna post, räntebetalningar på inomstatliga lån, som en korrigeringspost på anslaget för att kompensera de räntekostnader och intäkter som redan belastar myndigheternas anslag och som därför inte bör redovisas en gång till. Detta kan också uttryckas som att ränteanslaget korrigeras så att det inte påverkas av statsintern nettoutlåning. I och med att räntekostnaderna för lånefinansierad verksamhet påförts respektive myndighet synliggörs inte denna kostnad på anslaget Räntor på statsskulden. Trots att de faktiska utgifterna för statsskulden är desamma oavsett om exempelvis en investering lånefinansieras eller anslagsfinansieras, så påverkas anslaget Räntor på statsskulden på olika sätt.

I sammanfattningen nedan ges ett exempel på hur räntorna på statsskulden m.m. påverkas av om en investering anslagsfinansieras eller lånefinansieras via lån i RGK. Investeringen är på 20 och räntekostnaden 1. Förändringen visas inom parentes.

Före investeringen			
Lånebehov			0
Räntor på statsskulden			15
Anslag X (anslag för investeringar m.m.)			5
RGK:s nettoutlåning till myndigheter			0
Efter investeringen			
Lånebehov		Lån i RGK	Anslag/statskapital
Lånebehov		20	20
Anslaget räntor på statsskulden		15 (+1-1)	16 (+1)
Anslag X		6 (+1)	25 (+20)
RGK:s nettoutlåning		20 (+20)	0

Vid beräkningen av årets överskott kommer den del av räntetotot som är hänförlig till inomstatliga transaktioner att elimineras. Motsvarande justering sker när de periodiserade ränteutgifterna enligt NR presenteras. För dessa båda mått elimineras interna mellanhavanden genom att såväl myndigheternas kostnader som Riksgäldskontorets intäkter reduceras.

7.2.4 Redovisning mot anslag

Arbetsgruppen föreslår att redovisningen av statsskuldräntor i huvudsak bör göras enligt bokföringsmässiga grunder, vilket bland annat betyder att upplupna räntekostnader liksom periodiserade kursdifferenser kommer att, till skillnad från vad som gäller i dag, redovisas på statsbudgeten. De orealiserade valutakursförlusterna bör dock inte redovisas mot anslag utan enbart påverka årets resultat i statsbudgeten och årsredovisningen. Skälet till detta är att det är osäkert om en orealiserad förlust kommer att realiseras beroende på valutamarknadens fluktuationer. Att redovisa orealiserade valutakursförluster mot anslag skulle endast innebära att en stor osäkerhetsfaktor byggs in i anslagsredovisningen. Om och när valutadifferensen realiseras skall den vid denna tidpunkt finansieras och redovisas mot anslag. Med stöd i 20 § förslaget till budgetlag (se avsnitt 10.4.2) bör regeringen föreslå riksdagen ett undantag från bokföringsmässiga grunder vid redovisning av valutakursdifferenser mot anslag.

7.3 Verksamhetskostnader

Arbetsgruppens förslag: Verksamhetskostnader skall redovisas mot anslag det år till vilket kostnaden hänför sig.

7.3.1 Bakgrund

Verksamhetskostnader avser kostnader för personal, lokaler och övriga driftskostnader. Kostnader för personal omfattar lönekostnader, inklusive arbetsgivaravgifter, pensionskostnader och övriga personalkostnader. Övriga driftskostnader omfattar köp av varor och tjänster, reparationer m.m. I årsredovisningen för staten finns uppgifter om statens verksamhetskostnader. År 2002 uppgick kostnaderna för personal till 86 miljarder kronor, kostnaderna för lokaler till 13 miljarder kronor och övriga driftskostnader till 59 miljarder kronor. Dessa kostnader är finansierade med såväl anslag som avgifter och bidrag. I årsredovisningen för staten behandlas även avskrivningar och nedskrivningar av anläggningstillgångar som verksamhetskostnader. Redovisning av anläggningstillgångar behandlas särskilt i avsnitt 9.

En konsekvens av nuvarande bestämmelser om anslagsavräkning i 10 § budgetlagen är att utgifter för statens egen verksamhet redovisas mot anslag det budgetår till vilket utgiften hänför sig. En övergång till bokföringsmässiga grunder vid redovisning av statens egen verksamhet (verksamhetskostnader) får konsekvenser för anslagsredovisningen. I det följande redovisas några exempel på detta.

Avsättningar för statens tjänstepensioner

Myndigheterna betalar normalt årliga premier till statens pensionsverk för sina anställdas tjänstepensioner. Statens pensionsverk (SPV) redovisar i sin årsredovisning en skuld (avsättning) för dessa pensionsförpliktelser. Myndigheternas

premier till SPV redovisas mot anslag och motsvarar myndigheternas kostnader för de anställdas intjänade tjänstepensioner för räkenskapsåret. Detta förfarande motsvarar en redovisning mot anslag på bokföringsmässiga grunder.

Det finns dock myndigheter som inte ingår i premiesystemet utan redovisar avsättning för de anställdas tjänstepensioner i sin årsredovisning, exempelvis affärsverken, Exportkreditnämnden och de allmänna försäkringskassorna. Affärsverken och Exportkreditnämnden finansierar verksamheten med avgifter medan de allmänna försäkringskassorna finansieras med anslag på statsbudgeten. Därutöver finns ett antal myndigheter som redovisar avsättning för vissa frivilligt avtalade pensionsförpliktelser. För dessa myndigheter är det i dag utbetalningarna av tjänstepensionerna som redovisas mot anslag, vilket således inte motsvarar bokföringsmässiga grunder som i stället innebär att det är avsättningarna som skall redovisas mot anslag.

Varulager

Varulager redovisas i dag mot anslag på utgiftsmässig grund, dvs. när faktura på levererade varor har mottagits. En övergång till anslag på bokföringsmässig grund innebär att det i stället är förbrukade resurser, dvs. uttag ur lager, och inte anskaffade resurser som skall redovisas mot anslag. Ett byte av redovisningsprincip innebär att berörda myndigheter inte alltid får tilldelning av anslag det år som anskaffning av lagertillgångar sker utan att utbetalningen sker ett tidigare år än kostnaden och därmed anslagstilldelningen. Myndighetens likviditetsbehov behöver därmed tillgodoses via räntekontot eller statsverkets checkräkning.

Upplupna kostnader

Levererade varor och tjänster som inte har fakturerats av leverantören men som avser räkenskapsperioden periodiseras och tas upp som en kostnad i resultaträkningen. Därutöver periodiseras förändringar av semesterlöneskuld och därtill hörande sociala avgifter m.m.

Upplupna kostnader redovisas för närvarande inte mot anslag utan anslaget belastas på utgiftsmässig grund när fakturan erhålls eller då semesterlön betalas ut till anställda.

En övergång till bokföringsmässiga grunder innebär att redovisning mot anslag sker kostnadsmässigt, dvs. när kostnaden uppstår och inte när faktura erhålls eller semesterlön betalas ut till de anställda.

7.3.2 Överväganden

En övergång till bokföringsmässiga grunder för redovisning av verksamhetskostnader mot anslag innebär att anslagsförbrukningen kommer att ge en mer rättvisande bild av de faktiska kostnaderna i verksamheten. Dessa kostnader är huvudsakligen förutsägbara och enkla att verifiera och de bedöms även som stabila över tiden. Mot denna bakgrund föreslår arbetsgruppen att verksamhetskostnader skall redovisas mot anslag det år till vilket kostnaden hänförs sig.

8 EU-medel och avgifter till andra internationella organisationer

8.1 Europeiska unionens allmänna budget

EU:s budget finansieras huvudsakligen med s.k. egna medel, vilka utgörs av avgifter från medlemsländerna. EU-budgetens utgifter är uppdelade i obligatoriska och icke obligatoriska utgifter. De obligatoriska utgifterna är de utgifter som direkt följer av fördraget och utgörs främst av jordbruksutgifter. De icke-obligatoriska utgifterna är i princip alla övriga utgifter, t.ex. strukturfondsstöd. Budgeten är indelad i sju utgiftskategorier. Varje kategori har ett utgiftstak, vilket bland annat innebär att medel inom en kategori inte utan särskilda beslut kan tas i anspråk inom en annan kategori.

EU:s årliga budget fastställs på två nivåer; en åtagandebudget och en betalningsbudget. En viktig budgetprincip är att budgeten måste vara balanserad, dvs. den beräknade inkomsten för ett år måste vara lika stor som utgifterna under samma år. Detta beror på att det inte finns något rättsligt instrument inom EU som tillåter att underskott finansieras med lån.

Den av EU fastställda budgeten för det aktuella året kan komma att ändras genom en eller flera tilläggsbudgetar. Eventuella överskott, liksom obetydliga underskott, från ett år får föras över till nästföljande år. Av budgeten framgår månadsvis fördelning av årets EU-avgift (motsvarande EU:s totala egna medel) per medlemsland.

8.2 Bruttobudgetering av EU-medel

Arbetsgruppens bedömning: Bruttobudgetering av EU-medlen mot anslag och inkomstposter bör tillämpas även fortsättningsvis.

Huvudprincipen är att statens utgifter till och inkomster från EU budgeteras och redovisas brutto på den svenska statsbudgeten. Det innebär att betalningar från EU budgeteras och redovisas mot inkomstitlar på statsbudgetens inkomstsida, medan utbetalning av Sveriges EU-avgift och utbetalning av stöd m.m. som finansieras av EU budgeteras och redovisas mot anslag uppförda på statsbudgetens utgiftssida. Undantag från denna princip förekommer för exempelvis inkomster och utgifter som avser EU:s forskningsprogram.

De regler som i dag tillämpas i staten för budgetering och redovisning av EU-medel utgår från regeringens förslag i Proposition om budgeteffekter av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen m.m (prop. 1994/95:40, bet. 1994/95:FiU05, rskr. 1994/95:67). Enligt vad regeringen anförde i propositionen skall de medel som staten betalar till respektive mottar från EU budgeteras, redovisas och revideras enligt de regler som gäller för statens medel. EU-medlen definieras som svenska statliga medel mot bakgrund av att Sverige som medlemsstat ansvarar helt och hållet för uppbörd och förvaltning av de medel som betalas till respektive från EU. De medel som fördelas från EU-budgeten skall budgeteras och redovisas tillsammans med övriga statliga medel som disponeras inom respektive verksamhetsområde. Undantag från denna princip gäller vissa EU-medel, exempelvis forskningsbidrag, som den enskilda myndigheten ansöker om och erhåller direkt eller indirekt från kommissionen.

Ett starkt skäl till att principen om bruttobudgetering och bruttoredovisning av EU-medel infördes är att såväl direkt nationella medel som EU-medel bör budgeteras och redovisas samlat på statsbudgeten för att riksdagen och regeringen skall få

ett rättvisande beslutsunderlag för verksamhetsstyrning, uppföljning och tilldelning av statens medel.

Bruttoredovisning av EU-medel på statsbudgeten leder till att budgetomslutningen ökar genom att återflödet från EU redovisas dels som inkomster på statsbudgetens inkomstsida, dels som utgifter till berörda verksamheter på budgetens utgiftsida. Enligt nämnda proposition har detta dock relativt liten betydelse i förhållande till kravet på tydlighet och fullständighet i redovisningen.

Enligt arbetsgruppens mening finns det å andra sidan vissa problem med bruttoredovisningen av EU-medlen på statsbudgeten. Anslag som skall finansieras med EU-medel påverkas av hur stora betalningar från EU som budgeteras på inkomstsidan, dvs. av återflödet. Ett ökat återflöde leder till höjda anslagsnivåer medan ett minskat återflöde leder till sänkta anslagsnivåer. För statsbudgeten som helhet är utgångspunkten att dessa förändringar över tiden är saldoneutrala, dvs. inkomster och utgifter är lika stora givet att nivån på den nationella medfinansieringen är oförändrad. Eftersom anslagen som finansieras med EU-medel ligger under utgiftstaket, blir dock återflödet takpåverkande. I ett läge där marginalen till utgiftstaket är liten kan ett ökat återflöde innebära att utgiftstaket hotas. Bland annat detta förhållande föranledde regeringen att i 2000 års ekonomiska vårproposition föreslå en teknisk justering av utgiftstaken för staten 2001 och 2002 (prop. 1999/2000:100, sid. 68). Regeringen motiverade den tekniska justeringen med att ett ökat återflöde utgör en över tiden saldoneutral förändring för statsbudgeten. Regeringen menade också att ett ökat återflöde av medel från EU inom ramen för det fastställda finansiella perspektivet är önskvärt och att storleken på återflödet ligger utanför regeringens direkta kontroll. Riksdagen beslutade i enlighet med regeringens förslag (bet. 1994/95:FiU05, rskr. 1994/95:40).

En teknisk justering av utgiftstaket är ett sätt att i samband med den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen hantera de problem som finns med bruttoredovisningen av EU-

medlen. Möjligheterna att använda denna lösning begränsas dock av att det vid dessa tidpunkter inte finns tillräcklig information för att bedöma årets medelsbehov.

Vid en övergång till ett nytt innehåll och en ny omfattning för statsbudgeten skulle en möjlighet att undvika de problem som nämns ovan vara att bruttoredovisning av EU-medlen i förslaget till statsbudget sker utan att dessa medel behöver redovisas mot inkomstposter och anslag. Arbetsgruppen gör dock bedömningen att nuvarande ordning med redovisning av EU-medlen mot anslag och inkomstitlar bör tillämpas även fortsättningsvis, för att informationen om EU-medel på utgiftsområdesnivån skall vara tydlig och lättillgänglig. En övergång till en annan redovisning skulle kräva närmare utredning om hur informationen till riksdagen då skulle utformas.

8.3 EU-medel som redovisas mot inkomstpost och anslag

8.3.1 Avgiften till Europeiska gemenskapen

EU-avgiften budgeteras och redovisas under utgiftsområde 27 Avgiften till Europeiska gemenskapen, anslaget 93:1 Avgiften till Europeiska gemenskapen, som är uppdelad i fem anslagsposter: 1) tullavgift, 2) särskilda jordbrukstullar och sockeravgifter 3) mervärdesskattebaserad avgift, 4) avgift baserad på bruttonationalinkomsten (BNI) samt 5) Storbritanniens budgetreduktion. För 2003 uppgår anslaget till 23,7 miljarder kronor.

Riksgäldskontoret (RGK) är den myndighet som på uppdrag av regeringen administrerar och betalar medlemsavgiften till EU. För betalning av EU-avgiften används två avgifts- och räntefria konton, s.k. LORO-konton, i Riksbanken varav det ena avser EU-kommissionen och det andra RGK. För den del av EU-avgiften som baseras på mervärdesskatt, BNI och

Storbritannienavgiften sker betalningen först efter att kommissionen skickat en betalningsanmodan till RGK och Riksbanken med kopia till Finansdepartementet och Ekonomistyrningsverket (ESV). När inkomsten begäran granskats och godkänts av RGK får Riksbanken instruktioner om att kreditera kommissionens konto i statsverkets checkräkning (SCR).

Tullverket och Jordbruksverket ansvarar för sammanställning av EU-kommissionens fordringar avseende tullar och jordbruksavgifter, dvs. EU:s traditionella egna medel. Myndigheterna lämnar en sammanställning varje månad till RGK som därefter kan ge instruktioner till Riksbanken enligt samma rutiner för betalning som nämnts ovan.

För EU-avgiften tillämpas för närvarande kassamässig redovisning mot anslag i enlighet med 10 § budgetlagen om avräkning för transfereringar. För den del av EU-avgiften som baseras på mervärdesskatt och Storbritannienavgiften sker redovisning mot anslag varje månad av Riksskatteverket som även överför motsvarande medel till RGK. Kammarkollegiet hanterar den BNI-baserade delen av EU-avgiften på motsvarande sätt. På grundval av meddelanden från EU-kommissionen lämnar RGK varje månad besked om avgiftens storlek till berörd myndighet.

Till och med budgetåret 2000 redovisades ett belopp motsvarande den årliga EU-avgiften mot statsbudgetens utgifts-sida. Räkenskapsåret 2001 gjordes avsteg från denna ordning genom att delar av EU-avgiften för januari månad 2002 redovisades mot anslag för budgetåret 2001. På motsvarande sätt tidigare lades en del av EU-avgiften till budgetåret 2002 som avsåg januari och del av februari månad för 2003. Under hösten 2003 har regeringsbeslut tagits om att avgiften för december 2003, om inte annat beslutas, skall ske i januari 2004. Sveriges årliga EU-avgift för dessa år kan därmed inte utan vidare analys avläsas utifrån statsbudgetens utfall.

Eftersom Tullverket och Jordbruksverket själva ansvarar för redovisning m.m. av EU-kommissionens fordringar avseende de traditionella egna medlen sker redovisning mot anslag i samband med att medel överförs månadsvis till RGK.

Statens lånebehov påverkas först när EU-kommissionen rekvirerar medlen från sitt konto i Riksbanken eftersom statsverkets checkräkning (SCR) då belastas. Det uppstår därför vanligtvis en tidsskillnad mellan redovisning mot anslag och den faktiska utbetalningen av medel från SCR. För att kunna bedöma och planera statens lånebehov på kort och lång sikt måste RGK prognostisera kommissionens förbrukning av medel. Skillnaden mellan anslagsbelastning och EU-kommissionens faktiska uttag av medel medför en s.k. kassamässig korrigerings på statsbudgeten.

I årsredovisning för staten och berörda myndigheters årsredovisningar redovisas EU-avgiften som en transfereringskostnad i resultaträkningen. Detta motsvarar nationalräkenskapernas redovisning av EU-avgiften. Utgångspunkten för redovisningen av EU-avgiften i årsredovisningen är att den skall ske enligt god redovisningssed baserad på bokföringsmässiga grunder. I årsredovisningen för staten för 2001 och 2002 periodiserades därför den del av EU-avgiften som avsåg påföljande år som en förutbetalad kostnad i enlighet med den grundläggande principen att resultaträkningen endast skall visa periodens kostnader och intäkter.

8.3.2 Egna medel som uppbärs för EU:s räkning

Inkomster från den gemensamma tulltaxan på import från tredje land utgör traditionella egna medel för europeiska gemenskapen och tillfaller därför EU-budgeten. Samma sak gäller för de särskilda tullar på jordbruksprodukter och sockeravgifter som tas ut inom ramen för den gemensamma jordbrukspolitiken. Medlemsländerna får dock behålla 25 procent av dessa intäkter för att täcka administrativa kostnader för uppbördshanteringen. Avgifterna bestäms av EU. I Sverige är det Tullverket och Jordbruksverket som administrerar och uppbär dessa medel för EU:s räkning.

Inkomster av uppbörd budgeteras och redovisas i dag vid betalningstillfället mot inkomsttitel 1472 Övriga skatter m.m. på

import respektive 1473 Särskilda jordbrukstullar och sockeravgifter. Inkomsten budgeteras och redovisas i sin helhet, dvs. inklusive det 25-procentiga belopp som staten får behålla för att täcka administrationskostnader för uppbördshanteringen.

Om en fordran skrivs ned för befarade förluster skall en tidigare gjord redovisning mot en inkomstitel inte påverkas. Redovisning mot inkomstitel skall endast korrigeras för konstaterade förluster.

I myndighetens resultaträkning redovisas inkomst som upp bärs för EU:s räkning vid faktureringsstillfället under posten Intäkter av uppbörd. Samtliga uppbördsfordringar värderas, vilket innebär att fordringar tas upp till de belopp varmed de beräknas inflyta. Nedskrivningar redovisas som en negativ intäkt. När fakturan blir betald eller en säkerhet tas i anspråk redovisas det inbetalda beloppet i resultaträkningen som medel som tillförts statsbudgeten från uppbördsverksamhet. Intäkterna omfattar framställda anspråk för perioden december till och med november.

8.3.3 Återflödet från EU

Återflödet från den gemensamma budgeten består av olika bidrag och stöd till medlemsstaterna. Merparten av återflödet går i Sverige till jordbruket och till strukturpolitiska program. Sverige är även berättigat till bidrag från EU:s ramprogram avseende forskning och teknisk utveckling men bidrag kan även erhållas från andra tillgängliga finansiella instrument.

Som inledningsvis nämnts har riksdagen beslutat att den större delen av återflödet av EU-medel skall bruttoredovisas på statsbudgeten. Det innebär att det återflöde som administreras av svenska myndigheter budgeteras och redovisas som inkomster på statsbudgetens inkomstsida under inkomsttyp 6000 med undertitlar för olika typer av återflöde. Samtidigt budgeteras och redovisas medel, motsvarande de lämnade bidrag som skall finansieras av EU, på statsbudgetens utgiftssida under berörda anslag inom olika utgiftsområden.

Den gemensamma jordbrukspolitikens genomförande sker genom pris- och marknadsreglerande åtgärder som i sin helhet finansieras av EU genom Jordbruksfondens garantisektion. För övriga verksamheter som finansieras av EU krävs oftast offentlig medfinansiering.

Vid budgetering och redovisning på statsbudgeten är utgångspunkten att anslag som disponeras för utbetalning av EU-finansierat stöd endast skall belastas motsvarande det belopp som EU svarar för. Den statliga medfinansieringen budgeteras och redovisas mot ordinarie anslag för berörd verksamhet. Medfinansiering från kommunala eller privata aktörer betalas direkt till slutlig stödmottagare och budgeteras och redovisas därmed inte på statsbudgeten.

Inkomsterna från EU-bidrag varierar mellan åren beroende på programmets utformning och beslutade betalningstidpunkter. Inkomsterna på inkomsttyp 6000 uppgick 2002 till 9,3 miljarder kronor, varav arealbidrag och djurbidrag tillsammans uppgick till 5,2 miljarder kronor. Utfallet 2002 på motsvarande anslag uppgick till 11,3 miljarder kronor, varav anslaget för arealersättning och djurbidrag m.m. uppgick till 5,5 miljarder kronor. Differenser mellan inkomster och utgifter beror på olika betalningstidpunkter från EU respektive från anslag samt förskjutning av betalningar i tiden på grund av tidigareläggningar och förseningar, valutakursförändringar, etc.

Inkomster i form av bidrag från EU skall redovisas mot inkomstitlar det budgetår då betalning erhålls, dvs. kassamässigt. Motsvarande gäller lämnade bidrag där utgifter för transfereringar skall redovisas mot anslag det budgetår då betalning sker. När en fordran skrivs ned för befarade förluster sker inte någon motsvarande redovisning mot inkomstitel. Redovisning mot inkomstitel sker endast vid konstaterade förluster.

Medel som betalas från kommissionen, direkt eller via annan medlemsstat, förs direkt till statsverkets checkräkning. Betalningen registreras genast mot berörd inkomstitel på statsbudgeten.

I årsredovisningen för staten redovisas intäkter av EU-medel och kostnader för EU-stöd enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret tas med oavsett tidpunkten för betalningen. I syfte att uppnå en riktig periodisering av intäkter och kostnader i resultaträkningen skall därför i samband med att den löpande bokföringen avslutas vissa skuld- och fordringsposter bokföras. Dessa består av upplupna intäkter och kostnader eller förutbetalda intäkter och kostnader. Intäkter av uppbörd respektive kostnader för transfereringar uppkommer normalt under den period då betalning sker men i de fall intäkterna/kostnaderna är hänförliga till en annan period än betalningen görs en periodisering.

Avseende återflödet från EU innebär redovisning på bokföringsmässig grund att medel som utbetalande myndighet erhåller från EU, innan avsett stöd lämnats eller annan verksamhet påbörjats, periodiseras som förutbetalda intäkter. En intäkt redovisas i resultaträkningen först när ändamålet med medlen uppfyllts, dvs. när utbetalande myndighet redovisar motsvarande transfereringskostnad.

Periodisering kan även bli aktuell för lämnat stöd eftersom det är vanligt förekommande att det i avtal finns förbehåll om att utbetalning av EU-stöd sker först när mottagaren kan verifiera och styrka sina utgifter med kvitton och/eller kostnadsrapporter. Utbetalande myndighet skall i samband med upprättande av årsredovisningen redovisa en kostnad (lämnade bidrag) motsvarande inkomna anspråk där sökande uppfyller avtalade villkor. En förutsättning är att kostnaden på ett tillförlitligt sätt kan uppskattas och verifieras.

8.4 Avgifter till andra internationella organisationer

Sverige är medlem i flera internationella organisationer utöver EU såsom Förenta Nationerna (FN), inklusive alla organisationer som hör till FN, Europarådet, Organisationen för samarbete och säkerhet i Europa (OSSE), Nordiska

ministerrådet och Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Medlemskapen förpliktigar Sverige att betala sin andel av dessa organisationers budgetar samt obligatoriska bidrag som följer av viss verksamhet inom organisationerna i fråga. Sverige medverkar även i fredsfrämjande verksamhet som leds av bland annat FN och OSSE. Dessutom lämnar Sverige frivilliga bidrag till FN, WHO m.fl. för särskilda program.

Sveriges stöd till andra internationella organisationer än EU uppgick 2002 till ca 9 miljarder kronor, varav Sveriges samlade bidrag till FN uppgick till knappt 8 miljarder kronor.

Sveriges stöd till internationella organisationer redovisas mot anslag det år då betalning sker. I årsredovisningen för staten och i berörda myndigheters årsredovisningar redovisas däremot dessa stöd som en transfereringskostnad i resultaträkningen enligt god redovisningssed baserad på bokföringsmässiga grunder. För merparten av bidragen till internationella organisationer sker betalning det år bidraget avser, vilket innebär att det inte blir någon skillnad mellan den kassamässiga anslagsbelastningen och transfereringskostnaden i resultaträkningen. Det kan dock hända att Sverige betalar i förtid om en internationell organisation befinner sig i en besvärlig likviditetssituation.

Sverige ger även tillskott till internationella banker som svenska staten är delägare i. Det gäller Världsbanken, Europeiska utvecklingsbanken, Europeiska investeringsbanken och Nordiska investeringsbanken. Tillskottet redovisas mot anslag i samband med att betalning sker, dvs. kassamässigt, som en transferering. I årsredovisningen för staten tas dock tillskottet upp som en tillgång och någon kostnad redovisas inte. Tillskott till internationella banker behandlas vidare i avsnitt 9.4.7.

8.5 Budgetering av EU-medel samt avgifter till andra internationella organisationer

8.5.1 Bakgrund

EU-avgiften betalas till stora delar löpande under året enligt EU:s regelverk. Tullavgift, särskilda jordbrukstullar och sockeravgifter betalas varannan månad, mervärdesskattebaserad avgift och avgift baserad på bruttonationalinkomsten (BNI) betalas varje månad, Storbritanniens budgetreduktion fastställs och betalas vid ett tillfälle per år. Som framgår av avsnitt 8.3.1 betalades delar av EU-avgiften 2001 och 2002 i förskott. Vad gäller 2003 har beslut fattats om att december månads avgift skall betalas först i januari 2004. I årsredovisningen för staten redovisas däremot den periodiserade kostnaden för respektive år, vilket innebär att endast de till räkenskapsåret hörande kostnaderna redovisas per år.

Erfarenheten visar att EU-avgiften är svår att budgetera. Ett av skälen till detta är att EU-avgiften korrigeras under genomförandeåret genom tilläggs- eller ändringsbeslut som fattas av ministerrådet och EU-parlamentet. Korrigeringar görs av den mervärdesskattebaserad avgiften, BNI-avgiften och avgiften avseende Storbritanniens budgetreduktion, vilka alla i budgetskedet baseras på prognoser. När det gäller framför allt BNI-avgiften men även den mervärdesskattebaserade avgiften kan korrigeringarna uppgå till avsevärda belopp, vilket får stora effekter på de takbegränsade utgifterna.

Vad gäller bidrag från EU tillämpas, som tidigare redogjorts för, bruttoprincipen. Det innebär att bidrag från EU redovisas mot inkomstitel och att utbetalningen av stöden redovisas mot anslag.

Tidpunkter för utbetalning av stöd från EU:s stödsystem till stödmottagare regleras i EU-förordningar. Den största andelen av det sammanlagda stödet till svenska stödmottagare utgörs av arealbidraget. Enligt gällande EU-regelverk skall utbetalning av

arealersättning göras mellan den 1 december och 30 juni. Utbetalning av arealersättning för 2003 sker i januari 2004. Vissa år har dessa utbetalningar skett i december. Anslagsbelastningen sker vid utbetalningstillfället enligt nuvarande ordning. I årsredovisningen för staten periodiseras däremot utbetalningen till det år kostnaden uppstod, dvs. skördeåret, enligt god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder.

Det finns även andra stöd än arealersättning som utbetalas året efter det år som stödet avser i enlighet med EU:s regelverk. Det gäller t.ex. miljöstöd och stöd för miljövänligt jordbruk, stöd för växtodlingsplaner och vissa djurbidrag.

8.5.2 Överväganden

Arbetsgruppens förslag: Redovisning mot anslag skall göras det år då betalning sker beträffande avgifter och bidrag till EU och andra internationella organisationer samt beträffande bidrag finansierade med medel från EU.

EU:s budget är kassamässig och regelverket kring EU-medlen är uppbyggd på kassamässiga grunder. Nuvarande tillämpning av budgetlagen för EU-medel, dvs. kassamässig redovisning, innebär att Sveriges regelverk och EU:s regelverk överensstämmer. Inför man en ordning i Sverige som innebär att även dessa avgifter och bidrag skall redovisas på bokföringsmässig grund skulle Sveriges regelverk och EU:s regelverk avvika från varandra. Detta skulle innebära att möjligheterna att påverka anslagsbelastningen beträffande EU-medel genom att förskjuta betalningar i förhållande till den period på vilka de budgeterats och som EU:s regelverk medger, skulle upphöra för Sveriges del. Exempelvis skulle en utbetalning av arealersättningen året efter skördeåret, i enlighet med EU:s regelverk, inte påverka anslagsbelastningen det år utbetalningen sker utan anslagsbelastningen skulle ske det år till vilket kostnaden hänför sig. Detta skulle begränsa möjligheterna att klara utgiftstaket.

Eftersom budgeteringsmarginalen för hela statsbudgeten under senare år har varit liten och eftersom utgiftstaken utgör en skarp restriktion för statens utgifter, har det vid några tillfällen ansetts lämpligt att påverka de takbegränsade utgifterna genom förskjutningar av EU-avgifterna och utbetalning av stöd i förhållande till den period de hänför sig till. Denna möjlighet skulle upphöra vid en övergång till bokföringsmässiga grunder eftersom redovisning mot anslag skall ske det år som avgiften eller stödet avser, under förutsättning att kostnaderna kan verifieras innan räkenskapsåret avslutas.

Även bidrag till andra internationella organisationer inrymmer budgetosäkerheter. Storleken på vissa bidrag till dessa organisationer styrs av faktorer som ligger utanför svensk kontroll, t.ex. gäller det bidragen till fredsfrämjande verksamhet. Det finns även osäkerheter till följd av valutakursförändringar som påverkar bidragens storlek.

För att ge möjlighet att överbrygga dessa problem bör det i lagen föras in bestämmelser som innebär att avgifter och bidrag till EU och andra internationella organisationer samt bidrag som finansieras med EU-medel, skall redovisas mot anslag det år då betalning sker (se 17 § andra stycket 3 och 4 förslaget till budgetlag). Detta överensstämmer med den ordning som gäller i dag. Bidrag från EU skall på motsvarande sätt redovisas mot inkomstpost det år då betalning sker.

8.6 EU-medel som inte redovisas mot anslag och inkomstpost

Medel från EU-budgeten som utbetalas till svenska mottagare inom EU:s program för forskning och utveckling redovisas inte över statsbudgeten. Deltagarna ansöker direkt till kommissionen som beslutar om och utbetalar bidragen direkt till en mottagande koordinator för projektet. En svensk statlig myndighet kan utses som koordinator för ett större projekt vilket kortfattat innebär att förmedla pengar vidare till övriga projektdeltagare, följa upp och lämna ekonomisk redovisning till kommissionen avseende

erhållet EU-stöd. En statlig myndighet kan även få del av EU-medel i egenskap av slutlig stödmottagare för verksamhet som sker inom ramen för myndighetens verksamhet. Bidraget från EU redovisas i dessa fall inte mot inkomstittel och anslag utan enbart i myndighetens räkenskaper och i dess årsredovisning.

EU ställer vanligtvis krav på att en viss andel av kostnaderna skall medfinansieras av medlemsstaten genom offentlig och ibland till viss del privat finansiering. Formerna för den statliga, nationella medfinansieringen, har förändrats sedan Sverige först blev medlem. Universiteten disponerar i dag vissa medel för detta ändamål genom att myndigheter såsom NUTEK, Vinova, Vetenskapsrådet m.fl. i viss utsträckning bidrar med statliga medel som avsätts inom ramen för den ordinarie verksamheten.

I budgetpropositionen lämnar regeringen årligen information om forskningssamarbetet inom EU och det svenska deltagandet i vissa ramprogram.

Under 2002 tog statliga myndigheter, främst universitet och högskolor, emot drygt 600 miljoner kronor i bidrag direkt från EU:s institutioner. Någon specificerad information om de forskningsmedel som svenska myndigheter får del av genom EU har hittills inte redovisats i årsredovisning för staten utan medlen ingår i den totala omslutningen i den konsoliderade resultaträkningen.

Forskningsmedlen utbetalas i euro direkt av EU-kommissionen till koordinatören för programmet enligt en överenskommen betalningsplan. Den bidragsandel som är avsedd för myndighetens egna projektdeltagande skall omgående växlas in och överförs till myndighetens konto i RGK. Medlen bokförs som en bidragsintäkt hos myndigheten. Övriga medel vidareförmedlas till andra projektdeltagare. Även medel från andra svenska medfinansierare redovisas som bidragsintäkt i de fall myndigheten själv deltar i projektet.

Forskningsstöd är exempel på återflöde som inte fångas upp över statsbudgeten. Det finns även andra EU-medel som en statlig myndighet kan få ta del av inom ramen för myndighetens verksamhet och i egenskap av slutlig stödmottagare. Folkhälso-

institutet har exempelvis mottagit bidrag för en anti-rökningkampanj. Gemensamt för dessa bidrag är att de avser unionens inre politik där EU-kommissionen har fullt förvaltningsansvar direkt mot slutmottagarna.

I likhet med forskningsbidragen ovan redovisas dessa bidrag från EU i myndighetens räkenskaper och i dess årsredovisning. Redovisning sker utifrån bokföringsmässiga grunder. En övergång till ny omfattning för statsbudgeten leder till att denna även omfattar EU-medel som i dag inte redovisas över statsbudgeten.

9 Anläggningstillgångar

9.1 Utgångspunkter

I avsnitt 3 beskrivs hur statsbudgeten för närvarande budgeteras och redovisas på ett sätt och hur myndigheternas redovisning och den för staten konsoliderade årsredovisningen utformas på ett annat sätt.

En strävan är nu att använda bokföringsmässiga grunder även vid budgetering och redovisning mot statsbudgeten. En annan strävan är att närma de definitioner som används i statsbudgeten till de som används i nationalräkenskaperna (NR). En tredje strävan är att hanteringen av inkomster och utgifter på statsbudgeten skall ske på ett sätt som främjar en god budgetdisciplin. Detta betyder bland annat att alla önskade utgifter skall prövas mot varandra inom en på förhand given ekonomisk ram, i vårt land ett utgiftstak. Det är då nödvändigt att alla utgifter behandlas lika, dvs. att inte vissa utgifter hanteras vid sidan av utgiftstaket och därmed inte underkastas en normal prövning. Strävan efter ett förfaringssätt som främjar god budgetdisciplin kan ses som en restriktion för de andra två strävandena.

Det ligger i sakens natur att skillnaderna mellan utgifter och kostnader är betydande i fråga om investeringar. Det som kännetecknar en investering är just det att utgifterna uppstår under en relativt kort tidsperiod, t.ex. ett år, medan investeringen förbrukas under en relativt lång tidsperiod, t.ex.

fem år, och att utgiften periodiseras i form av årliga kostnader över investeringens ekonomiska livslängd.

Det behöver nu övervägas om och i vilken utsträckning kostnadsredovisning mot statsbudgeten med fördel kan och bör tillämpas för de olika slag av investeringar som staten gör. Vidare behöver prövas om och i vilken utsträckning som NR-definitioner bör tillämpas för statsbudgeten. En viktig bedömningsgrund skall därvid vara hur ett visst förfarande påverkar budgetdisciplinen.

Staten anskaffar varje år anläggningstillgångar för några tiotal miljarder kronor. De största materiella investeringarna görs i vägar och järnvägar. Statliga myndigheter anskaffar vidare materiella anläggningstillgångar som de använder i sin verksamhet, t.ex. maskiner, inventarier och IT-utrustning. Också immateriella tillgångar anskaffas eller framställs, t.ex. IT-system, rättigheter och utvecklingsarbete. Även anskaffningen av krigsmateriel är omfattande. På några områden används statsmedel också till utlåning och som tillskott av riskbärande kapital, vilket redovisas som finansiella anläggningstillgångar.

9.2 Nuvarande regler

9.2.1 Regler för finansiering av investeringar och deras tillämpning

Grunderna för hur statens investeringar i anläggningstillgångar m.m. finansieras finns i främst 20, 22 och 23 §§ budgetlagen.

I 20§ anges att anläggningstillgångar som används i statens verksamhet skall finansieras med lån i Riksgäldskontoret, medan det i 22 § anges att andra tillgångar, t.ex. vägar och järnvägar, skall finansieras med anslag. En möjlighet öppnas dock för riksdagen att med stöd av 23 § för en viss myndighet eller för en viss investering besluta att finansiering skall ske på annat sätt än som följer av de beskrivna huvudreglerna. Tillämpningen av reglerna beskrivs i det följande.

De statliga myndigheterna behöver löpande investera i utrustning som de använder i verksamheten. Det rör sig om investeringar i produktionsmedel som kontorsmaskiner, inventarier, transportmedel och IT-system. För att ekonomiskt motiverade investeringar av denna typ skall kunna göras utan att hindras av tillgången på anslagsmedel ett visst år får myndigheterna mot ränta låna i Riksgäldskontoret för att finansiera sådana investeringar. Ett annat motiv för denna lånefinansiering är att den inom ett kassa- och utgiftsmässigt budgetsystem gör det möjligt att styra myndigheterna mot resultat i verksamheten. En lånefinansiering ger en bättre bild av resursförbrukningen (de årliga kostnaderna) i olika verksamheter jämfört med tidigare ordning då driftkostnadsanslag användes för anskaffningarna. Återbetalning sker i princip över en period av flera år som motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd och i en takt som i huvudsak stämmer överens med avskrivningarna på tillgångarna. För huvuddelen av investeringsobjekten är den ekonomiska livslängden mellan tre och sju år. Denna finansieringsform används även i ett par fall för större objekt med längre livslängd, t.ex. fartyg. Systemet har utvecklats och förenklats så att den tidigare nära kopplingen mellan olika investeringsobjekt och lån har upplösts. I stället gäller att en myndighets samlade lån av detta slag vid varje års utgång i princip skall motsvara det återstående oavskrivna värdet på anläggningstillgångar i myndighetens balansräkning. Den totala skulden uppgick i början av 2003 till drygt 15 miljarder kronor. Systemet infördes allmänt i början av 1990-talet som ett led i införandet av resultatstyrning och förändrade redovisningsprinciper. En balans mellan årlig utlåning och återbetalning synes nu i stora drag ha etablerats. Denna finansiering av investeringar regleras genom bestämmelserna i 20 § budgetlagen.

Statens två fastighetsförvaltande myndigheter, dvs. Statens fastighetsverk och Fortifikationsverket, har var och en ackumulerade investeringar i fastigheter med ett bokfört värde på ungefär 10 miljarder kronor. Alla nya investeringar som dessa två myndigheter gör i fastigheter finansieras med lån i

Riksgäldskontoret. Denna finansiering har riksdagen beslutat om med stöd av bestämmelsen i 23 § budgetlagen.

När det gäller statens investeringar i vägar och järnvägar, s.k. infrastruktur, sker finansiering i första hand med direkta anslag från statsbudgeten. Det betyder att bestämmelserna i 22 § budgetlagen tillämpas. I några få fall har dock tidigare lagda investeringar och andra projekt finansierats med lån i Riksgäldskontoret, vilket betyder att riksdagen fattat beslut om detta med stöd av 23 §. Härtill kommer att några få, men mycket stora, objekt byggs och drivs av aktiebolag som är delägda av svenska staten, främst Öresundsbron och Botniabanan. Finansiering sker i dessa fall genom upplåning i Riksgäldskontoret eller på marknaden med stöd av statliga garantier.

Anskaffning av krigsmateriel för Försvarsmakten finansieras med direkta anslag på statsbudgeten. Bakgrunden härtill är att regeringen i förarbetena till budgetlagen (prop. 1996/97:220 s. 51) uttalar att vad som gäller för investeringar av infrastrukturell art även bör gälla för t.ex. krigsmateriel. Däremot finansieras anskaffning av anläggningstillgångar som Försvarsmakten skall använda i utbildnings- och fredsverksamheten med lån i Riksgäldskontoret med tillämpning av 20 § budgetlagen.

Staten anskaffar också anläggningstillgångar i form av konst- och kulturföremål, kulturfastigheter och skyddsvärda naturområden. Sådana kultur- och naturmiljöinvesteringar finansieras med anslag på statsbudgeten. Det betyder att 22 § budgetlagen tillämpas.

Affärsverkens⁵ investeringar utgörs ur statens perspektiv till stor del av infrastruktur. Affärsverken finansierar sina investeringar i materiella, immateriella och finansiella anläggningstillgångar med i verksamheten genererade medel och med lån som tas upp i Riksgäldskontoret eller på marknaden⁶. Riksdagen fattar varje år ett beslut om denna finansiering med tillämpning av 23 § budgetlagen.

⁵ Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Affärsverket svenska kraftnät samt restaffärsverket Statens järnvägar som är under avveckling.

⁶ Investeringar som görs med försvarssyfte kan finansieras med särskilt tillförda medel.

När det gäller utlåning och investeringar i andra finansiella anläggningstillgångar som aktier förekommer både finansiering med lån i Riksgäldskontoret och anslag. Exempelvis finansieras studielån med interna lån i Riksgäldskontoret, medan t.ex. näringslån, fiskerilån och landsbygdslån har finansierats med anslag. Utlåningen karaktäriseras av att den är förenad med betydande kreditförluster och någon entydig gräns mot bidrag finns knappast. Mindre investeringar i aktier har i allmänhet finansierats med anslag. Tillskott av kapital till nordiska, europeiska och andra internationella banker finansieras med anslag.

9.2.2 Regler för redovisning och värdering av anläggningstillgångar

Grunderna för redovisning och värdering av anläggningstillgångar i myndigheternas bokföring och årsredovisning samt indirekt i årsredovisningen för staten finns i förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring och i förordningen (2002:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Kraven på att regeringen skall upprätta en årsredovisning för staten finns i budgetlagen och där anges också den grundläggande utgångspunkten att redovisningen skall följa god redovisningssed.

I myndigheternas och statens årsredovisningar redovisas numera i princip alla statens anläggningstillgångar. Anläggningstillgångarna värderas i allmänhet till det ursprungliga anskaffningsvärdet och detta värde skrivs sedan ned över tillgångarnas ekonomiska livslängd. I stor utsträckning används likartade regler för värdering och avskrivning i staten och näringslivet när det är frågan om likartad egendom. Det ligger dock i sakens natur att staten bedriver en annan verksamhet än privata företag och därmed också använder delvis andra slag av anläggningstillgångar. Exempel på detta kan vara krigsmateriel, vägar och järnvägar, kulturföremål samt viss långivning. Detta gör att bedömningen av den ekonomiska livslängden eller tillgångens värde inte alltid kan ske med omedelbar vägledning av

praxis i näringslivet. Innehavet har dessutom ofta andra syften och det är endast undantagsvis som staten innehar tillgångar i avsikt att erhålla en monetär avkastning från dem.

Investeringar i anläggningstillgångar som staten och myndigheterna använder i sin verksamhet, dvs. för sin egen produktion, är i allmänhet jämförbara med utrustning som även förekommer inom näringsliv och kommuner. Oftast skrivs tillgångarna av på mellan tre och sju år och endast i undantagsfall under längre tid. När det gäller fastigheter skrivs byggnader i allmänhet av på 40 år, medan mark inte skrivs av alls.

Investeringar i väg- och trafikanläggningar skrivs av under en period av 40 år. Utrustning och byggnader i anslutning till vägar och järnvägar skrivs av under kortare tider som är anpassade till de olika tillgångarnas bedömda ekonomiska livslängd.

Krigsmateriel togs första gången upp i Försvaretsmaktens och statens årsredovisning för 1998. Redovisningen var partiell och omfattade främst större krigsorganisatoriska anläggningstillgångar i form av materielsystem som fartyg, flygplan och stridsvagnar. Övriga befintliga krigsorganisatoriska tillgångar som anskaffats före 1998 finns inte redovisade i balansräkningen. Samtliga krigsorganisatoriska tillgångar som anskaffats efter 1997 har dock redovisats i balansräkningen. Inriktningen är att kommande investeringar i krigsorganisatoriska anläggningstillgångar skall bli redovisade på ett rättvisande sätt i balansräkningen. De krigsorganisatoriska anläggningstillgångarna skrivs av på 10, 15 eller 25 år.

Konst- och kulturföremål finns för närvarande nästan aldrig upptagna med något värde i myndigheternas eller statens årsredovisningar. Från och med 2003 skall dock föremål som nyanskaffas tas upp i balansräkningen. Egendomen antas ha obegränsad livslängd och någon avskrivning sker inte. Naturmiljöstillgångar har i balansräkningen tagits upp till ursprungligt anskaffningsvärde. En stor del av naturmiljöstillgångarna, t.ex. äldre nationalparker, finns upptagna till obetydliga belopp medan senare anskaffningar av naturområden tas upp med betydande värden. Markvärden skrivs inte av.

De rörelsedrivande tre affärsverken är helt avgiftsfinansierade myndigheter och redovisar samtliga anläggningstillgångar i sina balansräkningar. Det betyder att de i praktiken tillämpar samma principer som privata företag också för infrastrukturella tillgångar.

Lånefordringar skall i bokslutet tas upp med det belopp varmed de kan beräknas inflyta. Staten ägnar sig av naturliga skäl åt utlåning av sådan karaktär som knappast är aktuell för kommersiella finansinstitut och lånen är alltid avsedda att utgöra ett stöd till mottagaren. Det betyder att villkoren för lånen är mer eller mindre fördelaktiga för gäldenären och att förlustriskerna i allmänhet är betydande. I många fall är skillnaden mellan vad som är lån och vad som är bidrag inte klar. När det gäller lån som lämnas som led i utvecklingsbiståndet, regionalpolitiken, energipolitiken och näringspolitiken gör de låneförvaltande myndigheterna nedskrivningar eller reserveringar i sina bokslut som i flera fall motsvarar 75 procent av lånebeloppet.

Den mest omfattande statliga utlåningen avser studielån. Denna långivning har till syfte att främja deltagandet i högre studier och innehåller för låntagarna gynnsamma villkor som gör att en del av lånen inte betalas tillbaka. Kreditförluster uppstår således. Centrala studiemedelsnämnden gör de nedskrivningar av fordringar i bokslutet som anses lämpliga. Statsbudgeten belastas utgiftsmässigt med de konstaterade förlusterna för lån utgivna efter 1988.

Finansiella anläggningstillgångar i form av aktier och andra andelar i av staten helägda företag, eller företag där staten har minst 20 procent av röstandelarna, redovisas enligt kapitalandelsmetoden⁷. Aktier som innehas i placeringssyfte värderas i allmänhet till anskaffningsvärdet. Tillskott av kapital till internationella banker och tillskott av annat riskbärande kapital till företag tas upp med det tillskjutna beloppet.

⁷ Metoden innebär att statens andel av företagets redovisade egna kapital tas upp som en tillgång i balansräkningen.

9.2.3 Innebörden av reglerna för finansiering och redovisning av anläggningstillgångar

När en statlig myndighet lånefinansierar en investering i en anläggningstillgång innebär det att i balansräkningen uppkommer en tillgång som motsvaras av en skuld till Riksgäldskontoret. Tillgångens värde skrivs av under flera år och samtidigt görs amorteringar som parallellt minskar skulden. Avskrivningen redovisas som en kostnad i resultaträkningen men redovisas inte mot anslag. I stället är det amorteringarna på lånet som belastar anslaget. Detta förfarande används främst för myndigheters investeringar i utrustning som de använder i sin verksamhet. Härigenom kan anslagen i en kassa- och utgiftsmässig miljö sägas ge uttryck för "resursförbrukningen". I årsredovisningen för staten elimineras såväl kostnader och intäkter som betalningar samt fordringar och skulder mellan myndigheterna och Riksgäldskontoret.

Om i stället anläggningsinvesteringen finansieras med anslagsmedel eller andra inkomster kommer i balansräkningen tillgången att motsvaras av s.k. statskapital. Båda posterna reduceras i takt med att avskrivningar görs. Avskrivningen tas upp i resultaträkningen men redovisas inte mot anslag. Detta förfarande tillämpas främst för investeringar i vägar och järnvägar samt i fråga om krigsmateriel och naturmiljöområden. För dessa typer av tillgångar visar anslagen och statsbudgeten således anskaffningen och inte förbrukningen.

9.3 Gemensamma överväganden om investeringar

9.3.1 Olika aspekter på investeringar

Varje investering rymmer tre aspekter, nämligen förmögensuppbyggnad, inanspråktagande av resurser och finansiella konsekvenser.

Om tonvikten läggs vid investeringarnas förmögensaspekt skall en investering tillgångsföras i balansräkningen och

investeringsutgiften skall inte belasta budgeten i direkt anslutning till anskaffningen. Statsbudgeten skall då påverkas av avskrivningar och räntekostnader på eventuella lån.

Riktas däremot intresset mot investeringarnas anspråk på samhällets resurser, så att budgeten skall ge en bild av hur investeringsvolymen påverkar efterfrågan i samhällsekonomin, skall investeringarna tas upp med utgifterna det år då investeringen genomförs, dvs. den period då den samlade efterfrågan påverkas. Om sålunda statsbudgeten och finanspolitiken används som ett stabiliseringspolitiskt instrument skall investeringsutgifterna synas på budgeten det år då resurser i form av arbetskraft, material etc. tas i anspråk.

En investerings finansiella konsekvenser påverkas inte av om anskaffningen tillgångsförs och skrivs av under lång tid eller om investeringsutgifterna kostnadsförs det år då investeringen genomförs. I båda fallen inträffar de finansiella effekterna på statsbudgeten det år då anskaffningen sker. Statens finanser, dvs. finansiellt sparande och upplåning, påverkas alltså på exakt samma sätt oavsett hur investeringen budgeteras och redovisas på statsbudgeten.

En viktig fråga att ställa sig är alltså om statsbudgetens anslagsbeslut i första hand skall inriktas mot samhällsekonomiska makrobeslut, dvs. frågor om att så långt möjligt balansera utbud och efterfrågan i samhällsekonomin eller om sådana frågor skall hanteras fristående från själva budgetprocessen. För ett land som Sverige där de offentliga utgifterna motsvarar mer än hälften av BNP är det tämligen uppenbart att den offentliga budgetpolitiken, dvs. hur budgeten påverkar den samlade efterfrågan och utbudet, måste avvägas i ett samhällsekonomiskt perspektiv. Det är också tämligen klart att det politiska syftet med staten inte är att bygga upp en så stor statlig real och finansiell brutto- eller nettoförmögenhet som möjligt. I en mening har dock förmögenhetsaspekten betydelse, nämligen när det gäller att hålla den negativa finansiella nettoförmögenheten eller statsskulden på en kontrollerbar nivå.

En annan viktig fråga i sammanhanget är den ekonomisk-politiska innebörd och påverkan som statens finansiella nettoposition och förändringen i denna har på landets finansiella marknader. Det är uppenbart att utvecklingen av statens finansiella position har mycket stor betydelse för räntans och valutakursens utveckling. Ingen enskild kommun eller ett landsting har någon väsentlig betydelse för räntan eller valutakursen. Samma sak gäller ett enskilt företag eller många företag tillsammans.

Det är dessa synsätt som kan sägas ligga bakom de definitioner som används för nationalräkenskaperna (NR) och de målsättningar och krav som ingår i Stabilitets- och tillväxtpakten som i sin tur bygger på europeiska NR-definitioner. Enligt de internationella standarderna för NR kan den samlade utgiften för investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar (fasta bruttoinvesteringar) ett visst år delas upp i två poster. Den ena motsvarar kapitalförslitningen eller avskrivningskostnaden det året medan den andra, som är en restpost, är ett uttryck för den nettoinvestering som sker.

I NR-systemet beräknas kapitalförslitningen som en kostnad i produktionskontot för att i kapitalbildningskontot tas upp som en intäkt (kostnad med negativt tecken). Sammantaget har kapitalförslitningen ingen inverkan på det finansiella sparandet i NR-systemet. Detta innebär att kostnaden för bruttoinvesteringen är den samlade kostnads-utgiftspost, som utgör en belastning vid beräkningen av den offentliga sektorns finansiella sparande som i sin tur är den viktigaste målvariabeln i Stabilitets- och tillväxtpakten. Detta är liktydigt med att det är investeringarnas resursanspråk som är betydelsefulla i det sammanhanget.

Även för den årliga upplåningen och den offentliga skulden, finns krav som visar att normer finns för det offentligas eller statens påverkan på de finansiella marknaderna. Detta visar att också de finansiella aspekterna har central betydelse.

En investering kan definieras på olika sätt. En allmän och vid definition kan vara att en investering är en uppoffring som görs

nu för att få inkomster eller andra fördelar i framtiden. Enligt en nationalekonomisk definition är en investering bildandet av, eller utgifter för anskaffning av real- eller humankapital. Och enligt en snäv företagsekonomisk definition är en investering anskaffning av varaktiga produktionsmedel eller ökning av lager.

Den diskussion som förts i det närmast föregående tar sikte på främst traditionella investeringar i materiella anläggningstillgångar, dvs. närmast investeringar enligt en företagsekonomisk definition. Det är för denna typ av investeringar som redovisning enligt bokföringsmässiga grunder har utvecklats.

Bland statens uppgifter ingår att finansiera utgifter för att bygga en stabil social samhällsstruktur samt för att bredda och höja den samlade kunskapsnivån genom utbildning och forskning. Sådana utgifter är investeringar i den meningen att de ger fördelar för medborgarna och samhället under många framtida år även om dessa utgifter normalt inte kan disponeras och kontrolleras av staten och därför inte heller skulle tas upp i statens balansräkning om det var bokföringstekniskt möjligt att ta upp den typen av utgifter. Statens utgifter för ändamål av detta slag är flera gånger större än investeringarna i materiella anläggningstillgångar. Dessutom finns det anledning att anta att investeringar i humankapital och liknande i många fall ger ett större tillskott till den ekonomiska tillväxten i samhället än vad investeringar i materiella anläggningstillgångar gör.

Vidare gör staten investeringar i främst materiella tillgångar som är av sådant slag, t.ex. infrastruktur i glesbygd, krigsmateriel, kulturminnen m.m., som i praktiken saknar alternativ användning och därför inte kan avyttras till ett pris som står i rimligt förhållande till anskaffningsutgiften. Det gör att en del av statens utgifter, som enligt bokföringsmässiga grunder kanske skulle klassificeras som investeringar, i stället enligt ett samhällsekonomiskt synsätt bör betraktas som konsumtion, dvs. utgöra en kostnad redan vid anskaffningstillfället.

Innebörden av detta är att skillnaden mellan statliga utgifter för konsumtion respektive investering inte alltid är uppenbar. Detta kan tala för att alla statens olika utgifter prövas under

gemensamma finansiella restriktioner och att resurserna bör användas inom de utgiftsområden där de gör störst nytta i vid mening, oavsett om utgifterna klassificeras som investering eller konsumtion.

Det finns anledning att nämna att tillgångarna i den svenska bokföringsmässiga redovisningen tas upp till ursprungligt anskaffningsvärde, medan NR använder en aktuell marknadsmässig värdering. Denna skillnad finns i alla sammanhang och bidrar därigenom till att NR-metoder inte direkt kan ligga till grund för en svensk statsbudget enligt bokföringsmässiga grunder. Ytterligare en skillnad finns genom att det i balansräkningen i de flesta fall endast tas upp sådana materiella anläggningstillgångar som har en beräknad livslängd på minst tre år. I NR tas tillgångar upp som har en livslängd som överstiger ett år. Vidare tillämpas olika beloppsgränser för vilka tillgångar som betraktas som investeringar. En övergång till att redovisa enligt NR i myndigheternas och statens balansräkning skulle därför få omfattande konsekvenser. Därutöver definieras staten i NR på annat sätt än i årsredovisningen för staten, vilket skapar ytterligare komplikationer.

9.3.2 Redovisningen styr inte finansieringen

Ytterligare en fråga behöver beröras. Det synes ibland finnas en föreställning om att ett fast samband skulle finnas mellan den redovisningsmässiga hanteringen av en investering och finansieringen av densamma. Föreställningen skulle vara att en investering som tillgångsförs skulle lånefinansieras, medan en utgift som kostnadsförs skulle anslagsfinansieras. En sådan föreställning är emellertid felaktig oavsett om den avser interna statliga lån eller lån som staten tar på marknaden. Såväl teoretiskt som praktiskt saknas varje samband i detta avseende hos företag, kommuner och staten. Varje kombination är tänkbar och existerar redan i dag. Således kan konsumtionsutgifter och transfereringsutgifter finansieras med interna eller externa lån eller anslag samt investeringar som tillgångsförs kan finansieras

med interna eller externa lån eller med anslag. Redovisning och finansiering av olika utgifter är således oberoende av varandra.

I detta sammanhang kan nämnas att det finns exempel på att myndigheters m.fl. lån i Riksgäldskontoret har eliminerats utan att amortering skett och att lånevillkor har ändrats i efterhand för att skapa utrymme för ytterligare utgifter⁸. Lånefinansierade investeringar – eller transfereringsutgifter – har därmed inte kommit att underkastas samma prövning som andra investeringar eller utgifter.

I det följande diskuteras hur olika slag av investeringar i anläggningstillgångar inklusive utlåning bör behandlas i statsbudgeten utifrån utgångspunkterna att bokföringsmässiga grunder skall användas i statsbudgeten, att definitioner motsvarande vad som ingår i NR skall användas och – inte minst – att det valda förfaringsättet skall medverka till en god budgetdisciplin.

⁸ Som exempel kan anges: 1) Prop. 1994/95:100 bil. 1 (s. 93) Eliminering av Arbetsmarknadsfondens lån i Riksgäldskontoret uppgående till 88 miljarder kronor; 2) Prop. 2000/01:1 Finansplan m.m. (s. 156) Nedskrivning av fordran på kommuner med 4,3 miljarder kronor; 3) Prop. 2001/02:20 (s. 83) Senareläggning av amorteringar med 1 miljard kronor; och 4) Prop. 2003/04:1 utg.omr. 22 yrkande 2 Senareläggning av amorteringar med 666 miljoner kronor.

9.4 Anskaffning av olika slag av anläggningstillgångar

9.4.1 Materiella och immateriella anläggningstillgångar som används i verksamheten

Arbetsgruppens förslag: Budgetering och redovisning mot anslag för anskaffning av materiella och immateriella anläggningstillgångar som används i statens verksamhet skall ske kostnadsmässigt och avse avskrivningskostnader för dessa anläggningstillgångar. Sådana investeringar får finansieras med lån i Riksgäldskontoret.

Alla myndigheter använder varaktig utrustning som insatsvaror för att framställa de tjänster de har i uppdrag att tillhandahålla. Dessa anläggningstillgångar skrivs av under egendomens ekonomiska livslängd. Detta betyder att anskaffningskostnaden genom årlig avskrivning periodiseras över en tidsrymd som oftast är tre till sju år. Myndigheterna tillämpar således bokföringsmässiga grunder i sin redovisning.

På statsbudgeten tillämpas för närvarande en ordning som gör att anslagen kommer att belastas med belopp som ungefär motsvarar avskrivningen i den bokföringsmässiga redovisningen. Investeringsutgiften finansieras genom att myndigheten tar upp ett lån i Riksgäldskontoret på vilket löper ränta och som skall amorteras. Medel för myndighetens årliga utgift för att betala ränta och amortering till Riksgäldskontoret ingår i anslaget till myndigheten. Hanteringen på statsbudgeten är således kassa- eller utgiftsmässig, men genom att det interna lånet skall amorteras under den anskaffade egendomens livslängd uppnås en fördelning i tiden av utgiften som ger en approximering av den periodisering som annars en avskrivning skulle ha gett upphov till. Metoden kan ses som en teknisk metod för att åstadkomma något som liknar periodisering i en kassamässig miljö.

Riksdagen fastställer årligen en total låneram inom vilken regeringen får besluta om lån i Riksgäldskontoret för investeringar i anläggningstillgångar som används i statens

verksamhet. För 2003 uppgår låneramen till 23,5 miljarder kronor, varav myndigheterna har utnyttjat drygt 15 miljarder kronor.

Om bokföringsmässiga grunder skall tillämpas för detta slag av tillgångar även i statsbudgeten innebär det att avskrivningar och räntekostnader skall budgeteras och redovisas mot anslag i stället för amorteringar och ränteutgifter. Arbetsgruppen bedömer att detta i fråga om materiella och immateriella anläggningstillgångar kan ske utan påtagliga effekter för enskilda anslag och statsbudgeten i stort. En förenkling skulle uppkomma genom att redovisningen mot anslag skulle vara helt baserad på den kostnadsmissiga redovisningen i och med att den kostnadsmissiga avskrivningen inte skulle behöva bytas ut mot amorteringen på lån i Riksgäldskontoret.

En hantering på bokföringsmässiga grunder motsvarar inte tillämpningen enligt NR. Enligt denna standard tas hela investeringsutgiften med men delas upp i en del som avser konsumtion, dvs. avskrivning, och en del som utgör nettoinvestering. Hela bruttoinvesteringen påverkar statens finansiella sparande. Räntekostnaden är en intern statlig transaktion och elimineras. Omfattningen av här aktuella investeringar i anläggningstillgångar förefaller ha nått en jämvikt där nya lån och återbetalningar i stort sett balanserar. Det betyder att den årliga nettoinvesteringen ligger ganska nära noll och att det i praktiken är liten siffermässig skillnad mellan att tillämpa bokföringsmässiga grunder respektive NR-regler. Detta gäller för staten som helhet, men för den enskilda myndigheten kan det vara stora skillnader enstaka år.

Nästa fråga är då om det interna arrangemanget med lånefinansiering bör behållas eller om omedelbar anslagsfinansiering av dessa investeringar bör användas. De avskrivningstider det här är frågan om varierar vanligen mellan tre och sju år. Det är myndigheterna som själva beslutar om att utföra investeringarna under den givna förutsättningen att de skall betala amorteringar och räntor under de närmaste åren. Myndigheterna kan själva bedöma den nytta de kommer att ha av

investeringen och om de kan betala lån och ränta med utgångspunkten att anslaget är i huvudsak oförändrat. Beloppen är så måttliga och tidsperspektiven så begränsade att de är överblickbara för myndigheternas ledningar. Det har heller aldrig hänt att en myndighet inte klarat att hantera sina lån.

Mot denna bakgrund bedöms periodisering av utgifter för investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som används i statens verksamhet och fortsatt tillämpning av intern lånefinansiering inte i väsentlig mån påverka budgetdisciplinen negativt.

Sammanfattningsvis bedömer arbetsgruppen att en övergång till att på statsbudgeten och dess anslag hantera investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som används i statens verksamhet på bokföringsmässiga grunder är helt möjlig och bör ske. Med en sådan hantering kommer dock anslagen endast att innehålla kostnader och inte kostnader plus nettoinvestering som enligt NR skall ingå i beräkningen av det finansiella sparandet. Denna ordning, förenad med intern lånefinansiering, bedöms inte i väsentlig mån ha ogynnsam inverkan på budgetdisciplinen. Förändringen åstadkoms genom den nya allmänna föreskriften i budgetlagen att redovisning mot anslag skall göras det år till vilket kostnaden hänför sig (se 17 § första stycket förslaget till budgetlag).

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av materiella och immateriella anläggningstillgångar som används i statens verksamhet föranleder inte någon ändring av budgetlagens bestämmelser om finansiering av investeringar. Hanteringen av finansiella anläggningstillgångar behandlas i avsnitt 9.4.7 och 9.5.

9.4.2 Investeringar i fastigheter

Arbetsgruppens förslag: Investeringar i fastigheter skall finansieras med lån i Riksgäldskontoret. Kostnaden skall redovisas mot anslag genom de hyror myndigheterna betalar.

Staten har två specialiserade fastighetsförvaltande myndigheter, nämligen Statens fastighetsverk och Fortifikationsverket. Båda myndigheterna investerar varje år hundratals miljoner kronor i att bygga nya eller bygga om fastigheter. Det förekommer också att myndigheterna köper och säljer befintliga fastigheter. Myndigheterna finansierar alla sina investeringsutgifter med lån i Riksgäldskontoret. Fastighetsverket och Fortifikationsverket hyr ut lokaler till civila och militära statliga myndigheter m.fl. Med hyresinkomsterna finansierar myndigheterna räntor och amorteringar till Riksgäldskontoret, drift- och underhållskostnader samt ett överskott som tillförs statsbudgeten. De fastighetsförvaltande myndigheterna, som inte får några anslagsmedel direkt från statsbudgeten, tillämpar redovisning på bokföringsmässiga grunder.

Den ordning som beskrivits innebär att de statliga myndigheter som hyr lokaler av de två fastighetsförvaltande myndigheterna betalar hyror som i stora drag motsvarar vad de skulle få betala om de hyrde lokaler av ett kommersiellt fastighetsbolag. Det betyder att hyrorna rymmer periodiserade investeringsutgifter. På denna punkt ger anslagen till de lokalanvändande myndigheterna fullt uttryck för kostnader och motsvarar alltså redovisning på bokföringsmässig grund.

Den redovisningsprincip som används svarar inte mot hur investeringar i byggnader, anläggningar och mark hanteras enligt NR. I denna standard elimineras de inomstatliga transaktionerna, dvs. ränta, amorteringar och hyror. Kvar blir lönekostnader, inköp av varor och tjänster för fastighetsdriften och avskrivningar på befintliga fastigheter samt utgifter för investeringar i byggnader, ombyggnader m.m. Den stora skillnaden är alltså att även nettoinvesteringen tas med vid beräkningen av det finansiella sparandet.

De investeringar det här är fråga om kan vara förhållandevis omfattande och har i allmänhet mycket långa avskrivningstider – normalt 40 år för byggnader och ingen avskrivning alls av mark som anses ha evig livslängd. Den interna lånefinansieringen kan därför bedömas utgöra en potentiell fara för budgetdisciplinen på det sättet att mycket stora investeringar kan beslutas som har endast obetydliga budgeteffekter under de allra närmaste åren. Beslut om nya investeringar på detta område har dock den fördelen att de ofta kan reverseras om de vid någon tidpunkt skulle anses olämpliga. Fastigheter som anskaffas har i regel så allmän karaktär att de kan hyras ut till andra eller säljas. Investeringsutgiften kan därför återvinnas. Den ekonomiska bindningen är därför väsentligt mindre än vad den långa avskrivningstiden ger uttryck för.

Sammanfattningsvis bedömer arbetsgruppen att för investeringar i fastigheter innebär en övergång till bokföringsmässiga grunder inga förändringar. Den tillämpade ordningen innebär dock att anslagen på budgeten endast innehåller kostnader och inte kostnader plus nettoinvestering i fastigheter som enligt NR skall ingå i beräkningen av det finansiella sparandet. Denna ordning förenad med intern lånefinansiering bedöms inte i väsentlig mån ha ogynnsam inverkan på budgetdisciplinen.

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen innebär inga förändringar jämfört med i dag och föranleder därmed inte några förslag till ändringar i budgetlagen.

9.4.3 Anskaffning av krigsmateriel och befästningar

Arbetsgruppens förslag: Krigsmateriel och befästningar skall finansieras med anslag eller vissa försäljningsinkomster. Redovisning mot anslag skall göras det år då betalning sker.

Fram till 1998 tillgångsfördes inte försvarets anskaffning av krigsmateriel i Försvarmaktens och statens årsredovisning utan i stället kostnadsfördes anskaffningsutgifterna i samband med

anskaffningen. Från 1998 har tidigare anskaffningar invärderats och nya tillgångsförts i balansräkningen. Avskrivningen tas upp som en kostnad i resultaträkningen. Däremot har hanteringen på statsbudgeten inte förändrats och hela investeringsutgiften under anskaffningsåret tas upp i statsbudgeten och redovisas mot anslaget, medan avskrivningskostnaderna har täckts genom att motsvarande statskapital har skrivits ned.

En viktig fråga i sammanhanget är dock om utgifter för anskaffning av krigsmateriel bör betraktas som en investering. Krigsmateriel uppfyller den grundläggande definitionen på en investering, nämligen att det är en uppoffring som görs nu och som ger fördelar under ett antal tidsperioder framöver, åtminstone under fredstid. När materielen används i militära operationer kan däremot livslängden vara mycket kort. Detta skulle dock inte påverka den grundläggande synen utan endast innebära att tillgångarna skrivs ned i stället för att balanseras vidare och utsätts för årliga avskrivningar.

Det kan noteras att i de internationella statistikstandarderna⁹ exkluderas anskaffning av militära vapen och deras underhållssystem från bruttoinvesteringar. Militära förstörelsevapen och den utrustning som behövs för att använda dem betraktas som varor eller tjänster som används i produktionsprocessen och förs som kapitalförbrukning. Enkelt uttryckt; anskaffning av krigsmateriel redovisas som en kostnad redan anskaffningsåret. Däremot betraktas även krigsmateriel som anläggningstillgångar i den internationella redovisningsstandard (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) som ges ut av International Federation of Accountants (IFAC). Dessa riktlinjer är dock inte bindande för staterna.

När det gäller krigsmateriel kan det inte sägas vara självklart vad redovisning och budgetering på bokföringsmässiga grunder innebär. Här är det nämligen fråga om egendom av ett slag som endast förekommer hos staten. Någon vägledning kan därför inte fås från praxis inom den privata sektorn. De internationella

⁹ United Nations System of National Accounts (SNA); IMF Government Finance Statistics (GFS); European System of Accounts (ESA).

statistikstandarderna är dock tydliga på denna punkt. Ställning måste dock tas till om anskaffning av krigsmateriel skall betraktas som en investering eller som köp av insatsvaror som används i produktionen. Det är naturligtvis också möjligt att använda samma ordning som i dag, dvs. att ta upp materielen i balansräkningen men inte belasta anslag för avskrivningar.

Avskrivningstiderna för den tyngre organisationsbestämmande militära materielen är tämligen godtycklig. Egentligen är vad som normalt avses med en på förhand bedömd ekonomisk livslängd inte relevant, utan i stället den tidsperiod när materielen faktiskt har tillräckliga egenskaper för att kunna klara de avsedda uppgifterna. Denna tid bestäms i hög grad av hotbilden och den potentiella motståndaren. Bedömningarna kan förändras snabbt till följd av den politiska och militärteknologiska utvecklingen samt utvecklingen av strategi och taktik. Dessutom kan förtida avveckling av materiel som ännu inte är avskriven behöva ske till följd av organisationsanpassningar. Härtill kommer att materielförluster till följd av haverier inträffar under fredstid. Händelser av de två sistnämnda slagen kan föranleda behov av stora nedskrivningar och kostnadsbelastningar om materielanskaffningen betraktas som en investering.

Samtidigt är det ostridigt att det också finns fördelar med att periodisera utgifter för anskaffning av krigsmateriel. Förutsättningar finns då att fördela utgifter över tiden och på olika krigsförband vilket underlättar analyser av kostnaderna för olika förbandstyper m.m. Det kan också antas att bättre kontroll på befintlig utrustning erhålls om egendomen tillgångsförs och ingår i balansräkningen än om den endast ingår i inventarielistor och annan sidoordnad redovisning.

Arbetsgruppen bedömer dock att periodisering på statsbudgetens anslag av utgifter för anskaffning av krigsmateriel, dvs. att anslagen bara skulle omfatta avskrivningar i stället för bruttoinvesteringar, skulle kunna påverka budgetdisciplinen mycket negativt. Detta skulle gälla i särskilt

hög grad om intern lånefinansiering skulle användas för sådan anskaffning.

När det gäller byggnader för krigsändamål, s.k. befästningsanläggningar, görs en direktnedskrivning när anläggningen har färdigställts vilken motsvaras av en engångshyra som Försvarsmakten betalar då anläggningen tillträds. Försvarsmakten belastar således anslaget när befästningsanläggningen är färdigställd vilket stämmer överens med hur krigsmateriel finansieras.

På detta område anser således arbetsgruppen att det är motiverat att inte tillämpa bokföringsmässiga grunder för budgetering och redovisning mot anslag. I stället bör utgångspunkten även i fortsättningen vara det synsätt som de internationella konventionerna om nationalräkenskaper m.m. använder. Det betyder att anskaffning av krigsmateriel och befästningar även i fortsättningen skall belasta anslag det år anskaffningen sker.

Krigsmateriel bör dock även i fortsättningen betraktas som anläggningstillgångar och anskaffningsutgifterna bör därför periodiseras, dvs. avskrivas planenligt, i Försvarsmaktens årsredovisning och i årsredovisningen för staten. I det exempel på statsbudgetens uppställning som redovisas i avsnitt 5.3 och mer detaljerat i *bilaga 4*, ingår motsvarande avskrivningskostnader även på statsbudgeten men inte i form av anslag. Detta bör gälla genomgående för de anläggningstillgångar som finansieras med anslag.

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av utgifter för anskaffning av krigsmateriel och befästningar innebär ingen ändring i sak i förhållande till nuvarande redovisning, men den bör tydligare framgå av budgetlagen genom att finansieringsformen för krigsmateriel och befästningar anges särskilt (se 17 § andra stycket och 29 § första stycket 4 förslaget till budgetlag).

9.4.4 Investeringar i väg- och järnvägsanläggningar

Arbetsgruppens förslag: Väg- och järnvägsanläggningar skall finansieras med anslag. Anskaffningen skall redovisas mot anslag det år då betalning sker.

Statens investeringar i vägar och järnvägar utförs av Banverket och Vägverket. Vidare förekommer att av staten hel- eller delägda aktiebolag genomför investeringar av dessa slag. Dessutom finns i något enstaka fall ett privat bolag som utfört en investering i en större trafikanläggning.

De investeringar i vägar och järnvägar som utförs av Vägverket och Banverket tillgångsförs i myndigheternas och statens balansräkningar och skrivs av under normalt 40 år. Det betyder att investeringsutgiften periodiseras till kostnader över anläggningens antagna ekonomiska livslängd. I statens budget däremot tas utgiften för investeringen upp och redovisas mot anslag det år då investeringen genomförs, dvs. en period på ett eller några få år beroende på projektens storlek.

Enligt NR-reglerna delas bruttoinvesteringsutgiften ett visst år upp i två komponenter. Den ena består av en beräknad förslitning av den befintliga kapitalstocken av vägar eller järnvägar. Kapitalstocken räknas därvid om till aktuellt prisläge varför avskrivningen i praktiken görs på ett återanskaffningsvärde. Avskrivningstiden sätts för att motsvara bedömd ekonomisk livslängd. För vägar och järnvägar använder SCB en avskrivningstid på 40 respektive 50 år i nationalräkenskaperna. Den andra delen utgörs av bruttoinvesteringsutgiften minskad med kapitalförslitningen varvid ett uttryck för nettoinvesteringen erhålls. Det är dessa två komponenter (nettoinvestering och kapitalförslitning), vilka sammantagna beloppsmässigt motsvarar investeringsutgiften det året, som ingår bland de poster som belastar statsbudgeten när det finansiella sparandet skall beräknas.

Det betyder att oavsett hur man i olika länder behandlar investeringar i vägar och järnvägar i de nationella budgetarna standardiseras detta av de nationella statistikmyndigheterna och

Eurostat vid sammanställningen av de offentliga finanserna i olika EU-länder. I praktiken kommer alltid ett belopp motsvarande investeringsutgiften att ingå i beräkningen av det finansiella sparandet, som är en viktig restriktion i Stabilitets- och tillväxtpakten.

Om NR-reglerna skulle tillämpas vid budgetering och redovisning mot statsbudgeten skulle således budgeten årligen belastas med de samlade investeringsutgifterna för vägar och järnvägar, varav en del skulle utgöras av periodiserad kapitalförslitning och en del skulle utgöras av en restpost som beräkningsmässigt kan sägas motsvara nettoinvesteringar, dvs. investeringar som ökar kapitalstocken.

Den genomgång som nu har gjorts visar att det nationella valet av hur infrastrukturinvesteringar skall hanteras på budgeten inte påverkar den enligt internationell standard definierade restriktion som det offentliga finansiella sparandet utgör. Inte heller påverkas statens lånesituation av bokföringsmetoden eftersom finansieringen sker när investeringsutgifterna betalas.

Det har ibland föreslagits att utgifterna för investeringar i vägar och järnvägar, s.k. infrastruktur, bör hanteras enligt bokföringsmässiga grunder på statsbudgeten, dvs. utgifterna skulle periodiseras under en anläggnings ekonomiska livslängd. Innebörden är att statsbudgetens anslag skulle belastas med avskrivningar under lång tid i stället för investeringsutgifter under en kortare tid.

Tanken synes ha varit att det, i samband med en övergång från nuvarande ordning till ett system där endast kostnader skulle belasta anslagen, skulle uppkomma ett utrymme som kunde användas för att öka investeringarna eftersom nya investeringar endast skulle belasta de årliga anslagen med sina avskrivningskostnader. Det finns emellertid skäl att betona att i samband med en eventuell förändring av systemet skulle avskrivningar på hela den befintliga kapitalstocken av vägar och järnvägar beräknas och varje år få belasta anslag. Därmed skulle bortfallande investeringsutgifter omedelbart ersättas av avskrivningar på tidigare gjorda investeringar och något nytt

utrymme skulle knappast uppstå. På grund av prisutvecklingen under den långa avskrivningstiden skulle visserligen vissa nominella beloppsskillnader kunna uppstå, men dessa skulle beaktas så att omläggningen skulle bli budgetmässigt neutral eftersom något reall resursutrymme inte skapas genom åtgärden.

Den särskilda karaktären på infrastrukturinvesteringarna förtjänar också att uppmärksammas. En investering görs vanligen för att de ekonomiska fördelarna under investeringens livslängd antas vara större än det man avstår i nuet. Det är inte fråga om att staten skulle få de ekonomiska fördelarna i sin egen verksamhet, utan de antas tillfalla samhället i form av tidsbesparing, ökad säkerhet, förbättrad miljö etc. när staten fullgör sin uppgift att tillhandahålla kommunikationskapacitet. Samhällsekonomiska kalkyler används för att bedöma och rangordna olika projekt och lösningar. Undersökningar som gjorts visar att många av de stora investeringarna i infrastruktur som är aktuella har svag och i åtskilliga fall en negativ samhällsekonomisk lönsamhet¹⁰.

Detta förklaras delvis av att också andra delmål i transportpolitiken ligger till grund för prioritering av projekt. Även samhällsekonomiskt olönsamma projekt genomförs av t.ex. regional- och fördelningspolitiska skäl. Detta kan innebära att de ekonomiska fördelarna är mindre än kostnaderna i vissa projekt. Det betyder att en större eller mindre del av investeringsutgiften egentligen skulle kostnadsföras omedelbart när vägen eller järnvägen är klar att tas i bruk och endast återstoden fördelas över en längre period. Sådana investeringar kan sägas bestå av en investeringsdel och en konsumtionsdel. Det ligger i sakens natur att det är svårt att göra en uppdelning som kan läggas till grund för redovisning¹¹.

¹⁰ Riksdagens revisorer; Rapport 2000/01:5 Nya vägar till vägar och järnvägar? och SNS Förslag 2001; Skattemiljarder i trafikpolitiken – till vilken nytta?

¹¹ Här möts två synsätt på investeringar. Enligt det ena tänkes en rationell beslutsfattare göra en avvägning mellan konsumtion under innevarande tidsperiod och konsumtion under en senare tidsperiod så att konsumtionen maximeras under kalkylperioden eller livstiden. I en sådan beslutsfattares ögon är en investeringsutgift i dag på 1 krona som ger 0,50 kronor i framtida konsumtionsmöjligheter inte en investering eftersom den minskar den totala konsumtionen. Enligt ett annat synsätt är allt som produceras under en viss tidsperiod men som inte förbrukas under samma period en investering.

Det finns också ett tidsperspektiv som bör föras in i diskussionen. Om en budget skulle belastas med kostnader, dvs. periodiserade investeringsutgifter, skulle en riksdag binda kommande riksdagar att under kanske 40 år anvisa anslag för kostnader motsvarande avskrivningar på projekt som en politisk majoritet beslutat genomföra långt tidigare. Det är uppenbart att detta i viss mån påverkar framtida riksdagars möjlighet att besluta om nya investeringar eller ändrad inriktning och omfattning av väg- och järnvägsinvesteringar.

Det kan erinras om att regeringen budgetåret 1992/93 föreslog (prop. 1992/93:176 s. 30) att Vägverkets och Banverkets investeringar i vägar, järnvägar och kollektivtrafikanläggningar skulle finansieras med interna lån i Riksgäldskontoret. Med lånefinansieringen skulle anskaffningsutgifterna periodiseras i stället för att till fullo täckas med anslagsmedel under det aktuella budgetåret. På statsbudgeten skulle ett årligt anslag täcka kapitalkostnaderna i form av räntor och amorteringar på lånen. Enligt regeringen skulle övergången till en lånefinansiering innebära en temporär förbättring av statsbudgetens saldo utan att statens finanser på något sätt förbättrades och skillnaden mellan budgetsaldot och statens upplåningsbehov skulle tillfälligt öka. Förslaget avstyrktes av riksdagen (bet. 1992/93:TU35, yttr. 1992/93:FiUy, rskr. 1992/93:446).

I budgetpropositionen (prop. 1992/93:100 bil. 7 s. 154) hade även anförts att flera mycket angelägna investeringar inte hade gått att finansiera inom dittills anslagna ramar. Finansutskottet behandlade förslaget (bet. 1992/93:FiU10 s. 65 och förnyad behandling i bet. 1992/93:FiU20) och anförde att övergång till lånefinansiering inte skulle innebära någon ökning av det finansiella utrymmet. Däremot befarade utskottet att riksdagens inflytande över besluten om infrastrukturinvesteringar skulle minska med den föreslagna modellen. Riksdagen anslöt sig till denna uppfattning (rskr. 1992/93:189).

Till följd av de mycket långa avskrivningstiderna blir avståndet mellan det positiva – att fatta beslut om en önskad investering – och det negativa – att med anslag täcka kostnaderna – för långt

för att en balanserad beslutssituation skall kunna anses föreligga. Balansen blir bättre om anslag under utgiftstaket belastas när investeringen utförs.

Investeringarna i infrastruktur har ofta en avskrivningsperiod på 40 år. Det är inte givet att det under en så lång tid går att upprätthålla fasta avskrivningsprinciper så att framtida budgetar blir belastade med de avsedda avskrivningarna. Det kan inte uteslutas att beslut fattas att ändra avskrivningstiderna under perioden på grund av utveckling, ändrad praxis eller i syfte att åstadkomma ett kostnadsmässigt utrymme i budgeten. Det skulle även vara möjligt att skriva bort befintliga kapitalvärden och därmed skapa ett kostnadsmässigt utrymme för beslut om nya stora infrastrukturprojekt. Resultatet av sådana åtgärder kunde bli att investeringarna aldrig fullt ut skulle belasta den kostnadsmässiga budgeten.

Mot denna bakgrund bedöms periodisering på statsbudgeten av utgifter för investeringar i vägar och järnvägar – och inte minst eventuell tillämpning av intern lånefinansiering för sådana investeringar – mycket negativt kunna påverka budgetdisciplinen. När det gäller investeringar i vägar och järnvägar anser således arbetsgruppen att det är motiverat att för anslagsredovisningen på statsbudgeten inte tillämpa bokföringsmässiga grunder vid utformningen av anslagen för investeringar och avskrivningar. I stället bör även i fortsättningen den hitintills använda ordningen tillämpas som också motsvarar de internationella konventioner som nationalräkenskaperna använder. Det betyder att anslagen på budgeten för ett visst år innehåller de samlade investeringsutgifterna för vägar respektive järnvägar. Allt eftersom erfarenheter vinnas och den internationella praxisen utvecklas kan metoderna för redovisning mot anslag m.m. prövas.

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av utgifter för investeringar i väg- och järnvägsanläggningar bör tydligt framgå av budgetlagen genom att finansieringsformen för vägar och järnvägar anges särskilt (se 17 § andra stycket och 29 § första stycket 1 förslaget till budgetlag). Av avsnitt 9.6 framgår att

riksdagen i fråga om några projekt har beslutat om lånefinansiering med stöd av nuvarande 23 § som ger riksdagen möjlighet att besluta att finansiering skall ske på annat sätt än enligt huvudregeln. I avsnittet föreslås att denna möjlighet även fortsättningsvis skall finnas.

9.4.5 Kultur- och naturmiljöinvesteringar

Arbetsgruppens förslag: Kultur- och naturmiljö skall finansieras med anslag. Anskaffningen skall redovisas mot anslag det år då betalning sker.

Alla statens museer, vissa arkiv och Riksantikvarieämbetet anskaffar på olika sätt konst och kulturföremål som ett led i sin huvuduppgift. Statens naturvårdsverk förvärvar ur naturvårdssynpunkt värdefulla naturområden. Utgifter för anskaffning av dessa slag av egendom belastar för närvarande statsbudgeten fullt ut när anskaffningen sker.

Enligt de fr.o.m. 2003 gällande bestämmelserna¹² för redovisning av mark och byggnader samt konst- och kulturföremål och liknande skall egendom av detta slag vid anskaffningen tas upp i balansräkningen som en tillgång och värderas till ett belopp som motsvarar utgifterna för anskaffningen. Om en tillgång anskaffas för en utgift som är väsentligt lägre än marknadsvärdet, t.ex. genom en gåva, skall den i balansräkningen tas upp till det högre marknadsvärdet.

Enligt en övergångsbestämmelse är det emellertid tillåtet att avstå från att som anläggningstillgång ta upp mark, byggnader och fast egendom i övrigt som främst har ett kulturhistoriskt värde och som anskaffats före 2003. Samma sak gäller museiföremål som normalt inte omsätts på en marknad.

I sammanhanget kan nämnas att det enligt den internationella standarden IPSAS 17 är frivilligt att aktivera kulturtillgångar.

¹² Ekonomistyrningsverkets föreskrifter till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

I fråga om naturområden som förvärfvas tillämpas bokföringsmässiga grunder i redovisningen och i balansräkningen tas de upp till anskaffningsvärdet.

Enligt NR-konvention skall museers anskaffning av konstföremål m.m. i många fall bokföras som investering. Även anskaffning av naturområden skall normalt bokföras som en investering.

Den egendom det här är frågan om kännetecknas av att den i allmänhet inte minskar i värde under överskådlig tid. Det betyder att någon årlig kostnad i form av kapitalförslitning i regel inte uppkommer. Om statsbudgeten för dessa slag av egendom skulle utformas på bokföringsmässiga grunder skulle således aldrig någon kostnad eller anslagsbelastning uppkomma. En sådan ordning vore helt oförenlig med strävan att budgetsyste­met skall främja en god budgetdisciplin.

Om budgeten i stället bygger på NR-definitionen skulle nettoinvesteringen, som är lika med bruttoinvesteringen eftersom någon avskrivning inte behöver ske, tas upp på budgeten.

När det gäller anskaffning av kultur- och naturmiljö­­tillgångar anser arbetsgruppen att det inte är lämpligt att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid budgetering och redovisning mot anslagen. I stället bör utgifterna för anskaffningen – bortsett från gåvor och testamentariskt förordnande – belasta statsbudgetens anslag i syfte att främja en god budgetdisciplin. Det betyder att anslagen rymmer en lika stor belastning som den som ingår i NR för beräkning av det finansiella sparandet. I praktiken är det också den ordning som tillämpas för närvarande.

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av kultur- och naturmiljö­­tillgångar bör tydligt framgå av budgetlagen genom att finansieringsformen för sådana slag av tillgångar anges särskilt (se 17 § andra stycket och 29 § första stycket 2 förslaget till budgetlag).

9.4.6 Affärsverkens investeringar

De tre affärsverken Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Affärsverket svenska kraftnät är myndigheter som är helt avgiftsfinansierade. De redovisar och värderar sina investeringar i anläggningstillgångar på bokföringsmässiga grunder och i praktiken tillämpar de samma regler som privata, kommersiella företag.

Affärsverkens investeringar har en viss likhet med anskaffning av infrastrukturella anläggningstillgångar som vägar och järnvägar. En viktig skillnad är dock att affärsverkens investeringar beslutas mot bakgrund av hur en betalande efterfrågan utvecklas. Detta motiverar den valfrihet affärsverken har i fråga om finansieringen av sin verksamhet.

I detta fall är det heller inte meningsfullt att göra en jämförelse med hur motsvarande verksamheters investeringar skall hanteras enligt NR, eftersom enligt denna standard verksamheter av dessa slag inte ingår i den offentliga sektorn utan är marknadsproducenter i sektorn icke-finansiella företag.

På detta område anser arbetsgruppen att det är lämpligt att även i fortsättningen redovisa affärsverkens investeringar och avskrivningar vid sidan av anslag. Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av affärsverkens investeringar föranleder inga ändringar i budgetlagen.

9.4.7 Utlåning m.m.

Arbetsgruppens förslag: Lån som inte förväntas bli återbetalda och tillskott till internationella banker där Sverige är medlem skall finansieras med anslag. Redovisning mot anslag skall göras det år då betalning sker.

Bakgrund

Staten använder en del av sina medel till olika slag av finansiella tillgångar. Det kan vara utlåning till fysiska personer och företag eller tillskott av kapital till internationella banker där svenska staten är medlem.

När staten lämnar ett lån är det i allmänhet i syfte att stödja en verksamhet som staten anser vara angelägen och som inte kan få godtagbar finansiering på annat sätt. Därmed är också sagt att statlig långivning sker på andra villkor än vad som förekommer på den kommersiella kreditmarknaden. I allmänhet gäller att de förväntade förluster, som är förenade med den statliga utlåningen, är högre än vad kreditmarknaden på ett effektivt sätt kan hantera. I praktiken rymmer statliga lån till fysiska personer och företag alltid ett större eller mindre subventionselement.

Finansiellt stöd lämnas under beteckningar som bidrag, villkorslån, avskrivningslån, beredskapslån, biståndskrediter, ukrediter och lån, men de reella finansiella skillnaderna mellan de olika formerna är långt ifrån tydliga.

Lån till företag

De höga förväntade förluster som statens långivning till företag präglas av och likheten mellan lån och bidrag belyses av de villkorslån som NUTEK/VINNOVA lämnat för s.k. såddfinansiering. De utgivna lånen har praktiskt taget helt skrivits ned och kreditförlusterna bedöms motsvara huvuddelen (85 procent) av de utgivna lånen. Likartade exempel finns för

låneprogram som Statens energimyndighet, länsstyrelserna och Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete (Sida) m.fl. svarar eller har svarat för.

Karaktären på långivningen kan också belysas med ett par exempel på enskilda lån. Lån på sammanlagt ca 1 500 miljoner kronor lämnades 1980 och 1989 till SAAB för 340- och 2000-projekten. Projekten är nedlagda och någon återbetalning har inte skett. Ett lån på 70 miljoner kronor lämnades 2000 till Nisch produkter AB/OmniNova Vehicles AB. Staten har senare eftergivit halva lånet och återstoden har skrivits bort i samband med en ackordsuppgörelse 2002.

Det får konstateras att delar av den långivning som Energimyndigheten, länsstyrelserna, NUTEK/VINNOVA och Sida m.fl. är eller har varit ansvariga för ofta resulterar i kreditförluster på väl över 50 procent av de utgivna lånen. Det är i sådana fall oegentligt att betrakta det som lån eftersom ett lån definitionsmässigt skall betalas tillbaka – med ränta. I stället är det till följd av lånevillkoren i praktiken fråga om bidrag till olika verksamheter. Det bör dock sägas att den samlade utestående oavskrivna lånevolymen och nyutlåning av detta slag är ganska begränsad. Lånestocken uppgår uppskattningsvis till ca 500 miljoner kronor. Det är bara i något halvdussin program som nyutlåning är möjlig och den årliga nyutlåningen uppgår knappast till mer än 100 miljoner kronor.

Studielån

Det är inte all statlig långivning som är av den karaktär som beskrivits i det föregående. Den mest omfattande långivningen gäller studielån som administreras av Centrala studie-stödsnämnden (CSN). Den årliga nyutlåningen uppgår till ca 11 miljarder kronor (återbetalning sker med ca 5 miljarder kronor per år) och den utestående lånestocken uppgår till ca 150 miljarder kronor. I detta fall finns det skäl att tala om lån även om det självfallet finns inte obetydliga socialt betingade subventionselement i form av låg ränta och i vissa avseenden

villkorlig återbetalningsskyldighet. De faktiska kreditförlusterna motsvarar kanske ändå inte mer än några få procent av den utestående lånesumman varje år, vilket dock i absoluta tal och över tiden utgör betydande belopp.

Ett annat uttryck för förlustriskerna är att reserveringarna i CSN:s balansräkning motsvarar ca 23 procent för utestående lån lämnade 1965–1988 och ca 16 procent för utestående lån lämnade 1988–2001. Det kan också nämnas att i betänkandet Sammanhållet studiestöd (SOU 1996:90 s. 207–208) beräknas nuvärdet av avskrivna belopp inklusive obetald ränta för det då tillämpade studielånesystemet till 13,3 procent av utlånat belopp. Utan diskontering beräknades kostnaderna till 40–50 procent av det årligen utlånade beloppet. CSN har ännu inte gjort någon bedömning av förlustriskerna och behovet av reservering i bokslutet för det nya studielånesystem som tillämpas från den 1 juli 2001.

Tillskott till internationella banker

Svenska staten är delägare i Världsbanken (IBRD), Europeiska utvecklingsbanken (EBRD), Europeiska investeringsbanken (EIB) och Nordiska investeringsbanken (NIB). Som delägare lämnar staten ett tillskott av kapital som inte återbetalas så länge organisationen består och Sverige är medlem och som inte heller ger någon nämnvärd avkastning. En insats av detta slag kan inte ses som en finansiell investering utan snarare som ett engångsvist tillskott av kapital som kan jämföras med en betald medlemsavgift som bara under mycket speciella omständigheter kan återbetalas. Eftersom insatsen är en förutsättning för medlemskap i framtiden ger den staten en servicepotential och redovisas därför som en tillgång.

Överväganden

Lån som inte kan förväntas bli återbetalda

Lån till företag och andra juridiska personer som avses utgöra ett stöd och där ränte- och återbetalningsvillkoren rymmer ett väsentligt potentiellt subventionselement, eller där lånet utgör ersättning för en prestation, belastar i dag anslag på statsbudgeten i anslutning till utbetalningen. Eventuella återbetalningar redovisas på statsbudgetens inkomstsida. Det betyder att hanteringen på statsbudgeten är i det närmaste kassamässig.

I myndigheternas redovisning tas i de flesta fall på balansräkningens tillgångssida upp utestående lån och på skuldsidan en post för statskapital. Nedskrivningar av lånen och motsvarande upplösning av statskapital belastar resultaträkningen. Denna nedskrivning ingår således inte i redovisningen mot anslaget om den ursprungliga utlåningen har finansierats med anslag. Varje år eller oftare görs en bedömning av behovet av nedskrivning. Detta betyder att redovisningen hos myndigheterna och i årsredovisningen för staten i princip sker på bokföringsmässiga grunder.

Det är inte alldeles självklart hur NR skall tillämpas för lån av detta slag, dvs. lån där det bedöms att en väsentlig del inte kommer att betalas tillbaka. En möjlighet är att hela lånet tas upp som en finansiell transaktion som inte belastar det finansiella sparandet. Om lånet senare skrivs ned påverkar inte heller detta det finansiella sparandet. En annan möjlighet är att man ser till transaktionens reella innebörd och helt eller delvis kostnadsför transaktionen som en kapitaltransferering.

Enligt arbetsgruppens mening är det viktigt att utgivandet av lån som inte förväntas till helt övervägande del bli återbetalda belastar det utrymme som finns tillgängligt på statsbudgeten i form av anslag, dvs. tar i anspråk utrymme under utgiftstaket. Om så inte vore fallet finns anledning att förvänta en ökad användning av denna stödform. Innebörden är alltså att lån som i väsentlig mån kan bedömas i praktiken vara bidrag skall

redovisas mot anslag i anslutning till utbetalningen. Detta är nödvändigt för att inte undergräva den budgetpolitiska disciplinen. En sådan ordning hindrar inte att lånet i balansräkningen tas upp som en tillgång. Relationen till låntagaren påverkas inte av detta. Om återbetalning sker redovisas detta mot en inkomstpost (se avsnitt 10).

En översiktlig genomgång av de låneprogram där nyutlåning kan ske och som administreras av Energimyndigheten, NUTEK/VINNOVA och Sida visar att kreditförlusterna är så höga, i allmänhet 50–90 procent, att utgivandet av dessa s.k. lån bör redovisas mot anslag när betalning görs. I redovisningen – och i förhållande till låntagarna – finns dock anledning att hantera stödet som lån. Det betyder att uppföljning sker av att syftet med lånet uppnås och att återbetalningar krävs när förutsättningar finns för detta.

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av lån som inte kan förväntas bli återbetalda bör tydligt framgå av budgetlagen (se 17 § andra stycket och 29 § andra stycket förslaget till budgetlag).

Lån som kan förväntas bli återbetalda

Den mest omfattande låneverksamhet som staten ägnar sig åt är utgivandet av studielån och lån till hemutrustning. De utbetalda lånebeloppen finansieras i dag med interna lån i Riksgäldskontoret och avräknas inte mot anslag i statsbudgeten och belastar inte utrymmet under utgiftstaket. I stället är det räntesubventionen och konstaterade kreditförluster som belastar anslag i statsbudgeten och utrymmet under utgiftstaket. Detta förfarande kan sägas i stor utsträckning motsvara vad som följer av redovisning på bokföringsmässiga grunder. Skillnaden är den att det för närvarande är konstaterade förluster i stället för bedömda framtida förluster som får belasta statsbudgetens anslag.

I CSN:s redovisning värderas den utestående lånestocken årligen inför bokslutet och den nödvändiga nedskrivningen görs

i resultaträkningen. Detta förfarande motsvarar en hantering på bokföringsmässiga grunder.

Enligt NR utgör utbetalning av studielån – liksom återbetalning – finansiella transaktioner som inte påverkar det finansiella sparandet. Räntesubventionen betraktas som en internttransaktion i staten och elimineras varför statsskuld-räntorna blir högre. Konstaterade eller bedömda kreditförluster betraktas inte som en utgift/kostnad och undantas vid beräkningen av det finansiella sparandet (det hanteras direkt i balansräkningen). Detta är något svårförståeligt och förefaller att utgöra en avvikelse från den tidigare nationalräkenskapsstandarden (SNA 68) där konstaterade kreditförluster betraktades som en löpande transferering.

På vilket sätt bör då lån, vilka kan förväntas till helt övervägande del bli återbetalda, hanteras på statsbudgeten? Först behöver dock klargöras vad som avses med ”till helt övervägande del”.

Kommersiella finansinstitut ger knappast lån där den förväntade förlusten efter olika säkerhetsåtgärder som skrivs in i låneavtalet bedöms vara så hög att det är nödvändigt att ta ut en ränta som med mer än några få procentenheter överstiger finansieringsräntan och administrationskostnaden¹³. Detta kan kanske täcka en förväntad förlust motsvarande 10–20 procent. Som framgått i det föregående är den förväntade förlusten för statliga lån till företag långt högre och uppgår till kanske 50–80 procent. Detta innebär att den risktäckande räntedelen behöver uppgå till kanske 10–20 procent för löptider på fem eller tio år.

Mot denna bakgrund bör utbetalandet av ett lån eller ett låneprogram där den förväntade förlusten på goda grunder bedöms understiga 20 procent kunna betraktas som en finansiell transaktion som inte belastar det finansiella sparandet och heller inte utrymmer under utgiftstaket. Däremot bör kostnaderna förenade med lånen löpande belasta statsbudgetens anslag. Det

¹³ I det kommersiella banksystemet anses ibland kreditförluster på i genomsnitt 0,5 procent per år över en konjunkturcykel som godtagbara. En storbank angav nyligen i ett pressmeddelande att kreditförlusterna skall vara högst 0,4 procent av lån och garantier över en cykel.

betyder att räntesubventionen och en på lämpligt sätt beräknad kostnad för kreditförluster (nedskrivning) bör belasta ett anslag och utrymmet under utgiftstaket.

För att ge tillräcklig fasthet i budgeteringen behöver hög grad av överensstämmelse finnas mellan på statsbudgeten budgeterat och utfallande belopp. Bokföringsmässiga grunder kan därmed i princip tillämpas. Inget bör hindra att det i samband med bokslutet görs en förnyad bedömning av de utestående lånens värde och därmed av nedskrivningsbehovet. I de fall det råder stor osäkerhet om storleken på nödvändiga reserveringar för förluster som kommer att realiseras i framtiden skall dock inte en ändrad bedömning av nedskrivningsbehovet påverka redovisningen mot anslaget det året. Studielånesystemet är ett exempel på ett område där värderingen av fordringarna ännu är förenad med stor osäkerhet.

Motsvarande förfarande kan användas även för andra låneprogram och unika lån där det finns övertygande och erfarenhetsmässigt baserad anledning att utgå från att lånen till helt övervägande del kommer att betalas tillbaka och att eventuella räntesubventioner och kreditförluster belastar ett anslag på statsbudgeten under utgiftstaket.

I detta sammanhang bör EG-reglerna om statligt stöd beröras. Enligt EG-fördraget artikel 87:1 finns ett generellt förbud mot statligt stöd om det snedvrider konkurrensen och om stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Detta förbud har dock ett antal undantag, t.ex. vad gäller stöd för regional utveckling, sysselsättning, forskning och utveckling. Reglerna avser överföring av statliga medel som innebär att ett visst företag eller viss produktion gynnas. Med offentligt stöd åsyftas alla former av stöd från staten. Som stöd räknas alla stödinsatser av ekonomisk natur som innebär fördelar för särskilda företag eller branscher, t.ex. bidrag, subventionerade lån, garantier, skattelättnader och reducering av avgifter.

Innebörden av detta är att det vid bedömningen av om det är frågan om otillåtet statligt stöd inte spelar någon roll om den ekonomiska fördelen kallas lån eller bidrag. Benämningen och

hanteringen i statsbudgeten och bokföringen påverkar inte möjligheterna att lämna respektive inte lämna statligt stöd till företag.

I detta sammanhang finns en omständighet som särskilt bör uppmärksammas. Om staten lämnar ett lån till ett offentligägt företag (public enterprise) betraktas detta som en finansiell transaktion, men om ett sådant lån skulle skrivas ned betraktas detta i nationalräkenskaperna som en kapitaltransferering som belastar statens finansiella sparande.

I det föregående har förts en diskussion om hur lån som kan förväntas bli återbetalda och lån som inte kan förväntas bli återbetalda bör hanteras på statsbudgeten respektive i myndigheternas redovisning. Därvid har gränsen mellan de två kategorierna av lån dragits vid en förväntad förlust på 20 procent.

Det kan emellertid tänkas finnas fall där det med hänsyn till föreliggande särskilda omständigheter framstår som lämpligt att helt eller delvis välja en annan finansieringsform än den som skulle följa av nivån på den förväntade förlusten. Detta är möjligt genom att riksdagen för t.ex. ett visst slag av lån beslutar att en särskild finansieringsform skall användas (se vidare avsnitt 9.6).

Tillskott till internationella banker

I den nuvarande statsbudgeten redovisas tillskott av kapital till internationella banker etc. mot anslag i samband med att betalning sker. Hanteringen är således kassamässig. Ett utrymme under utgiftstaket tas i anspråk. I redovisningen för myndigheten (Regeringskansliet) och även i årsredovisningen för staten tas dock tillskottet upp som en tillgång och någon kostnad redovisas inte. Hanteringen sker därmed på bokföringsmässig grund.

Enligt NR betraktas ett kapitaltillskott av detta slag som en finansiell transaktion och inte som en utgift/kostnad.

Om kapitalet i den internationella banken skulle förloras skulle myndigheten enligt god redovisningssed skriva ned

tillgången och ta upp en motsvarande kostnad i resultaträkningen. Enligt NR skulle en justering endast göras i balansräkningen och någon kostnad skulle inte uppkomma. Med den metod som för närvarande används för statsbudgeten föranleder en kapitalförlust ingen ytterligare åtgärd eftersom hela belastningen redan är tagen.

Hur bör då kapitaltillskott av detta slag behandlas på statsbudgeten? Det är här fråga om att staten normalt för evigt frånhänder sig medel, vilket är ett åtagande som följer av medlemskapet i banken. Det är inte fråga om en investering i vanlig mening, men utläggget ger staten en servicepotential i framtiden i form av ett fortsatt medlemskap. I en budget baserad på bokföringsmässiga principer skulle därför anslag belastas först i samband med att kapitaltillskottet skrivs ned.

Undantag från kostnadsmässig redovisning mot anslag har av budgetdisciplinskäl föreslagits när det gäller investeringar i vägar, järnvägar, krigsmateriel och kulturföremål m.m. Det är rimligt att betrakta också ett tillskott av kapital av detta slag som en kapitaltransferering som skall belasta ett anslag på statsbudgeten och ta i anspråk ett utrymme under utgiftstaket när tillskottet lämnas. Det ger en bättre budgetdisciplin samtidigt som den huvudsakliga politiska styrningen gäller själva tillskottet och inte eventuella kapitalförluster. Naturligtvis påverkas inte berörd myndighets eller statens balansräkning av detta ställningstagande, utan där tas kapitaltillskottet upp som en tillgång med en motpost i form av ett statskapital. Vid nedskrivning av kapitalandelen skrivs också statskapitalet ned varigenom myndighetens kostnader för nedskrivningen av tillskottet av kapital täcks.

Den av arbetsgruppen förordade hanteringen av tillskott till internationella banker bör tydligt framgå av budgetlagen (se 17 § andra stycket och 29 § första stycket 3 förslaget till budgetlag).

9.5 Förvärv av aktier

Arbetsgruppens förslag: Regeringen får inte utan riksdagens bemyndigande besluta om förvärv av aktier eller andelar i ett företag, tillskjuta riskbärande kapital eller på annat sätt öka statens röst- eller ägarandel i ett företag.

Ett sådant bemyndigande erfordras dock inte för aktier eller andelar som mottas genom gåva eller testamentariskt förordnande.

9.5.1 Bakgrund

I budgetlagen regleras vilka befogenheter regeringen har att sälja aktier eller andelar i företag. Bestämmelserna på detta område utformades bland annat mot bakgrund av de meningsskiljaktigheter som förelegat mellan regeringen och riksdagen om regeringens befogenheter att sälja av staten ägda aktier.

Frågan om regeringens befogenhet att sälja aktier ställdes på sin spets 1987 med anledning av försäljningen av statens aktier i AB Gambrinus, dvs. i praktiken AB Pripps Bryggerier, till ett av staten ägt holdingbolag. Näringsutskottet anförde att enligt vad som var bekant för utskottet, hade det inte tidigare förekommit att en fråga om försäljning av aktier i ett direktägt statligt bolag hade avgjorts av regeringen utan riksdagens hörande, utom i fall då riksdagen tidigare hade lämnat regeringen ett uttryckligt bemyndigande att förfoga över aktierna. Näringsutskottets och riksdagens ställningstagande blev att den ordning som tidigare gällt i frågor om riksdagens medverkan vid försäljning av aktier i av staten direktägda bolag – eller vid andra åtgärder som leder till ett minskat ägarinflytande för staten i sådana bolag – borde tillämpas även i fortsättningen (NU 1986/87:17, rskr. 1986/87:114).

I och med att budgetlagen trädde i kraft reglerades frågorna om regeringens befogenhet att sälja aktier och andelar som staten äger (26 §). Därmed har klarhet skapats om regeringens

befogenheter och några motsättningar mellan riksdagen och regeringen i frågor av detta slag har därefter inte förekommit.

Däremot saknas för närvarande uttryckliga bestämmelser i såväl regeringsformen som budgetlagen om regeringens befogenheter att förvärva aktier och liknande. Frågan berördes dock indirekt av Grundlagberedningen som anförde att bakom statens förvärv av aktier regelmässigt ligger anslagsbeslut av riksdagen (SOU 1972:15 s. 116). Detta tog beredningen som utgångspunkt för en diskussion om huruvida regeringen hade rätt att sälja aktier. I och med beslutet om anslaget förutsattes riksdagen ha haft tillfälle att ta ställning till ett förvärv av aktier.

Regeringens befogenhet att bilda eller förvärva aktiebolag har senare behandlats av riksdagen. Regeringen hade vid ett tillfälle föreslagit att den skulle få besluta i bolagsfrågor som gällde affärsverken (prop. 1986/87:99). Konstitutionsutskottet uttalade då att beslutanderätten i dessa frågor ytterst tillkommer riksdagen, eftersom sådana beslut innebär förfogande över statens medel (KU 1986/87:29 s. 37). Riksdagen återkom 1996 till frågan om köp av aktier och lämnande av kapitaltillskott och angav restriktioner som skulle gälla (bet. 1995/96:NU26 s. 22).

Frågan om regeringens befogenhet att köpa aktier kan alltså ytterst föras tillbaka på att det är riksdagen som beslutar om hur statens medel skall användas (RF 1:4). Vidare gäller att statens medel inte får användas på annat sätt än riksdagen bestämt (RF 9:2) och att riksdagen anvisar anslag till angivna ändamål (RF 9:3). Om ett anslag eller en del av ett anslag avses användas för att köpa aktier i ett bolag antas detta framgå av propositionen och därmed utgöra ett underlag för riksdagens anslagsbeslut. Det förhållandet att statens medel och dess övriga tillgångar står till regeringens disposition (RF 9:8) ger inte regeringen några uttryckliga befogenheter i det nu aktuella avseendet. Regeringens befogenhet att disponera tillgångar inskränks för övrigt genom att det föreskrivs (RF 9:9) att riksdagen fastställer i den omfattning som behövs grunder för förvaltningen av statens egendom och förfogandet över den. Riksdagen kan därvid

föreskriva att åtgärd av visst slag inte får vidtas utan riksdagens tillstånd.

I 2003 års ekonomiska vårproposition (prop. 2002/03:100 s. 200) föreslog regeringen att den skulle få befogenhet att anpassa kapitalstrukturen i statliga aktiebolag. Innebörden var att regeringen skulle kunna använda överskottskapital i vissa bolag till att göra kapitalinsatser i bolag som behöver ytterligare kapital. Regeringen begärde ett bemyndigande att själv få besluta om kapitalinsatser i brådskande fall och i fråga om mindre belopp. Finansutskottet (bet. 2002/03:FiU21) har delvis tillstyrkt regeringens förslag, men utskottet har avvisat förslaget att regeringen själv skulle kunna fatta beslut om kapitalinsatser. Finansutskottets ställningstagande innebär bland annat att riksdagen skall besluta om varje enskilt fall av kapitaltillskott till ett av staten hel- eller delägt bolag. Riksdagen har godkänt utskottets förslag (rskr. 2002/03:235).

Frågan om regeringens befogenhet att använda statens medel för att förvärva aktier får en intressant belysning i propositionen om Vissa ägarfrågor m.m. rörande AB Svensk Exportkredit (prop. 2002/03:142). I propositionen begärde regeringen att riksdagen skulle godkänna att staten förvärvar den andre ägarens aktier i Svensk Exportkredit och att ersättningen till den andra ägaren skulle utgå i form av en riktad utdelning av vinstmedel från Svensk Exportkredit. Riksdagen har godkänt regeringens förslag (bet. 2002/03:NU14, rskr. 2002/03:244).

Ett annat intressant exempel är förslaget (prop. 2003/04:100 finansplan m.m. s. 252) att regeringen genom utdelning eller annat förfarande får överta aktierna i ett dotterbolag till Vasallen AB. Innan utdelningen görs tillförs bolaget från moderbolaget ett eget kapital som uppgår till 500 miljoner kronor. Det nya bolaget får en ny inriktning jämfört med vad som tidigare gällt för Vasallen.

Besluten innebär att samma synsätt på statens medel och övriga tillgångar tillämpas som när regeringen begär riksdagens

bemyndigande att på bolagsstämman för AB Svenska Spel verka för att bolaget av vinstmedel betalar bidrag till idrott m.m.¹⁴

9.5.2 Överväganden

Frågor om statens köp och försäljning av aktier i bolag är betydelsefulla i relationen mellan regeringen och riksdagen. Det finns flera perspektiv på denna fråga. Ett gäller statligt ägande i näringslivet, ett annat gäller hur befogenheterna på finansmaktens område fördelas mellan regeringen och riksdagen. Den första frågan är ideologiskt särskiljande, medan den andra snarare avser den lagstiftande maktens förhållande till den verkställande makten. Ett studium av de utskottsbetänkanden som anges ovan belyser dessa två förhållanden.

Regeringens möjligheter att bilda eller förvärva aktiebolag är emellertid inte bara en fråga om befogenheten att förfoga över statens medel och övriga tillgångar. Det är också frågan om riksdagens rätt att besluta om i vilka former som statens verksamhet skall bedrivas, dvs. om en verksamhet skall drivas i form av en myndighet eller ett aktiebolag. Eftersom riksdagens möjligheter till inflytande över en verksamhet påverkas i väsentlig grad av den verksamhetsform som väljs är det naturligt att riksdagen önskar medverka vid beslut om förvärv av aktier.

Inledningsvis i detta avsnitt konstaterades att budgetlagen endast reglerar frågor om försäljning av statens aktier. Förklaringen till detta är att när lagen utformades var det dessa frågor som stod i debattens centrum och där motsättningar uppkommit mellan riksdagen och regeringen. Det kan konstateras att sedan den aktuella bestämmelsen i budgetlagen trätt i kraft har det inte förekommit någon motsättning mellan regeringen och riksdagen i frågor om försäljning av aktier.

Även om det inte är uttryckligt reglerat i någon författning har regeringen under lång tid handlat i enlighet med konstitutionsutskottets uttalande 1987 att riksdagens

¹⁴ Se t.ex. prop. 2002/03:1 utg.omr. 17 yrkande 12.

medgivande behövs om staten skall köpa aktier eller bilda ett aktiebolag. Detta har gällt även när det varit fråga om förhållandevis blygsamma belopp¹⁵.

Insatser i aktiebolag kan göras även på andra sätt än genom att staten köper aktier. Riskbärande kapital kan tillskjutas genom förvärv av konvertibler, villkorade aktieägartillskott och lån med speciella villkor. Detta belyses i förslaget om förbättrad kapitalstruktur i statliga företag (prop. 2002/03:100).

I och med riksdagens ställningstagande till de nyss nämnda förslagen i prop. 2002/03:100 och prop. 2002/03:142, där ackumulerade vinstmedel i bolag används för att förvärva aktier o.dyl., markeras tydligt att finansieringskällan (anslag, vinstmedel etc.) inte är avgörande utan att förvärv av aktier alltid, oavsett finansiering (jfr exemplet med fondemission av aktierna i Vasallen), skall beslutas av riksdagen. Detta kan ske med beslut i varje enskilt fall eller med stöd av någon generell regel.

Det är emellertid inte bara kapitalinsatser i bolag som är intressanta för riksdagen, utan även förändringar av statens andel av rösterna kan vara lika intressant. När frågor av detta slag var aktuella i mitten av 1990-talet i riksdagen gällde frågan närmast regeringens befogenhet att minska den statliga ägarandelen i olika bolag. Budgetlagens reglering av regeringens befogenheter, som avser försäljning av aktier, beaktar både kapital- och röstandel.

Förändring av relativa ägarförhållanden kan ske på andra sätt än genom förvärv eller försäljning av aktier i ett bolag.

¹⁵ Som exempel kan anges: 1) Prop.1999/00:100 där regeringen begär bemyndigande att med medel från anslaget B4 Riksgäldskontoret: *Vissa kostnader för upplåning och låneförvaltning* förvärva aktier för högst 2 miljoner kronor i bolag som tillhandahåller en elektronisk marknadsplats för handel i statsobligationer; 2) Prop. 2000/01:100 där regeringen begär bemyndigande att överta aktierna i Vasallen AB genom utdelning eller annat förfarande; 3) Prop. 2001/02:100 utg.omr. 18 där regeringen begär ett bemyndigande att bilda ett eller flera bolag med uppgift att äga och förvalta eller avveckla bostadsföretag som övertas från kommuner (ett bolag med ett aktiekapital på 100 000 kronor har bildats); 4) Prop. 2002/03:1 utg.omr. 2 där regeringen begär ett bemyndigande att besluta att ett ömsesidigt försäkringsbolag för statliga pensionsförmåner bildas (inga anslagsmedel används); och 5) Prop. 2002/03:1 utg.omr. 24 där regeringen begär ett bemyndigande att bilda ett av staten helägt aktiebolag för viss exportkreditgivning med användning av 15 miljoner kronor av anslagsmedel.

Exempelvis kan rösträtt för olika aktieslag ändras, och riktade ny- eller fondemissioner göras. Även andra metoder är tänkbara. Detta kan innebära att ägandet ändras utan att statens medel tas i anspråk.

I syfte att skapa klarhet kring myndigheternas befogenheter på detta område införde regeringen 1997 i kapitalförsörjningsförordningen en bestämmelse (10 a §) som innebär att en myndighet inte utan regeringens medgivande får använda statens medel eller övriga tillgångar till att bilda bolag, stiftelser, föreningar eller liknande rättssubjekt, eller förvärva aktier eller andelar eller göra kapitaltillskott i sådana rättssubjekt. Genom denna bestämmelse kan regeringen svara inför riksdagen för att ingen myndighet utan regeringens kännedom använder statens medel för att bilda bolag etc.

Även om en praxis i dessa frågor nu synes ha etablerats är dock regeringens befogenhet att öka statens ägande eller rösträtt i aktiebolag fortfarande inte författningsmässigt reglerad. Arbetsgruppen bedömer att det nu är lämpligt att budgetlagen kompletteras med en bestämmelse om regeringens befogenhet att på olika sätt öka statens kapital- eller röstandel i aktiebolag. Med hänsyn till att många olika slags metoder kan användas för att åstadkomma detta är det olämpligt att försöka räkna upp åtgärderna. Det är i stället resultatet av åtgärderna för det statliga ägandet som är avgörande.

Mot denna bakgrund anser arbetsgruppen att etablerad praxis bör kodifieras och att det i budgetlagen bör föreskrivas att regeringen får förvärva aktier eller andelar i ett företag, tillskjuta riskbärande kapital eller på annat sätt öka statens ägar- eller röstandel i ett företag endast efter riksdagens bemyndigande (se 34 § första stycket förslaget till budgetlag).

En särskild omständighet bör dock uppmärksammas i detta sammanhang. Staten äger aktier i några få publika aktiebolag. Ett sådant bolag får, enligt bestämmelser i 7 kapitlet aktiebolagslagen (ABL), under vissa förutsättningar och i viss utsträckning förvärva egna aktier. Skulle ett sådant bolag besluta om ett återköpserbjudande skulle staten med de regler som

förordas i det föregående vara tvungen att delta fullt ut för att statens ägarandel inte skulle öka. Det kan finnas situationer där ett utnyttjande av återköpserbjudandet framstår som ekonomiskt ointressant för staten. Regeringen bör därför ha möjlighet att avstå från att delta även om detta leder till att det statliga ägandet i bolaget ökar något. Eftersom ett publikt aktiebolag inte får förvärva mer än en tiondel av samtliga aktier i bolaget medför en sådan möjlighet inte att några större ägarförändringar sker. När regeringen föreslår att riksdagen skall anta förslaget till ny budgetlag bör regeringen också föreslå riksdagen att den får ett bemyndigande med denna innebörd som nu beskrivits.

Det förekommer att staten förvärvar aktier eller andelar utan att ha ett organisatoriskt eller verksamhetsmässigt syfte. Vad som åsyftas är att staten tar emot egendom genom gåva eller testamentariskt förordnande. Sådan egendom kan bestå av aktier eller andelar. Det är här fråga om benefika överlåtelser till staten¹⁶. Placeringsåtgärder i syfte att uppnå tillfredsställande avkastning på sådan egendom bör vara tillåtna (se 34 § andra stycket förslaget till budgetlag).

De Allmänna pensionsfonderna och Premiepensionsmyndigheten förvaltar mycket stora aktieinnehav. Dessa statliga myndigheters aktieförvaltning är dock reglerad i särskild lag.

9.5.3 Finansiering och redovisning av förvärv av aktier och tillskott av riskkapital

Finansiering

Staten innehar aktier i ett stort antal bolag som helt eller delvis ägs av staten. Detta aktieinnehav, som har ett betydande värde, har ibland tillkommit genom att tillgångar och skulder i ett affärsverk eller en annan myndighet förts över till aktiebolag där staten inledningsvis äger alla aktier. I en del fall har kapital därvid behövt tillskjutas från anslag på statsbudgeten för att en tillfredsställande

¹⁶ Se vidare donationsförordningen (1998:140).

soliditet skall nås. Kapital till de mindre bolagen har i allmänhet tillskjutits från ett anslag på statsbudgeten. I något fall har aktier förvärvats med särskilt utdelade vinstmedel eller till följd av att en garanti har infriats.

Huvuddelen av statens aktieinnehav förvaltas av Regeringskansliet (Näringsdepartementet). Det bokförda värdet av innehavet uppgick vid utgången av 2002 till 183 miljarder kronor. Marknadsvärdet är avsevärt högre och bedöms uppgå till cirka det dubbla bokförda värdet, dvs. 350–400 miljarder kronor. Sammantaget rör det sig om innehav i mer än 50 företag. Fyra av innehaven avser börsnoterade företag. Årligen mottar staten utdelningar på ca 10 miljarder kronor. Även andra departement än Näringsdepartementet, liksom några myndigheter, förvaltar aktier som ägs av staten. Regeringen lämnar varje år en skrivelse till riksdagen med en redogörelse för förvaltningen och verksamheten i företag med statligt ägande (senast skr. 2002/03:120). Det övergripande målet för förvaltningen är att skapa värde för ägaren.

När staten förvärvar aktier eller lämnar ett tillskott av riskkapital får detta i allmänhet betraktas som en investering i en finansiell anläggningstillgång som används i statens verksamhet. Det betyder att regeringen med stöd av 20 § budgetlagen får besluta att en sådan investering eller anskaffning skall finansieras med lån i Riksgäldskontoret inom en låneram som riksdagen fastställer.

Sedan budgetlagen trädde i kraft 1997 har dock hittills någon varaktig finansiering av aktieförvärv eller tillskott av riskkapital inte skett med lån i Riksgäldskontoret. Däremot föreslogs att denna form våren 2003 skulle användas för tillfällig finansiering av ett kapitaltillskott till Teracom AB, varvid en befintlig låneram för anskaffning av anläggningstillgångar avsågs utnyttjas.

Våren 2003 godkände riksdagen (prop. 2002/03:100, bet. 2002/03:FiU21, rskr. 2002/03:235) att extra utdelningar från statliga aktiebolag skulle kunna användas för kapitaltillskott till av staten ägda företag. Denna finansieringsform har hittills

använts två gånger. Sålunda har tillskottet av riskkapital till Teracom omfinansierats på detta sätt och ett tillskott till SJ har redan från början finansierats på detta sätt. Riksdagen har särskilt godkänt var och en av dessa åtgärder (prop. 2002/03:86, bet. 2002/03:NU13, rskr. 2002/03:243 resp. prop. 2002/03:100, bet. 2002/03:FiU21, rskr. 2002/03:235). I dessa två fall var det frågan om betydande belopp, nämligen 500 miljoner kronor för Teracom och högst 1 855 miljoner kronor för SJ.

De flesta förvärv av aktier som staten gjort under senare år har dock varit ganska små – det kan ha rört sig om någon eller några få miljoner kronor – och dessa förvärv har finansierats med anslagsmedel som anvisats av riksdagen för ändamålet. I några fall har också utdelningar använts för finansiering av förvärv. Åtskilliga exempel på sådana förvärv redovisas i avsnitt 9.5.2.

Det kan alltså konstateras att under senare år endast ett ganska litet antal förvärv av aktier eller motsvarande åtgärder varit aktuella. Inte i något av dessa fall har ett förvärv eller kapitaltillskott varaktigt finansierats med lån i Riksgäldskontoret (20 §). I stället har riksdagen med stöd av 23 § budgetlagen beslutat att förvärv skall finansieras med anslagsmedel eller på ett särskilt sätt som ansetts vara lämpligare med hänsyn till de omständigheter som förelegat.

Arbetsgruppen konstaterar att endast ett fåtal förvärv av aktier har aktualiserats under senare år och att i dessa fall olika finansieringsformer som möjliggörs av gällande regler har använts. Mot bakgrund av dessa erfarenheter anser arbetsgruppen att det f.n. saknas underlag för att ändra bestämmelserna för hur investeringar i finansiella anläggningstillgångar i form av aktier och annat riskkapital skall finansieras. Innebörden av detta är att 20 § om finansiering av anläggningstillgångar som används i statens verksamhet kan lämnas oförändrad. Den möjlighet som nuvarande 23 § ger till en situationsanpassad finansiering bör enligt vad som närmare utvecklas i avsnitt 9.6 finnas kvar.

Av förarbetena till budgetlagen (prop. 1995/96:220 s. 96, bet. 1996/97:KU3, rskr. 1996/97:27) framgår att riksdagen lämpligen

kan fastställa olika låneramar för olika ändamål, exempelvis studielån, fastigheter och förvaltningsändamål. Detta är också den ordning som tillämpas. Om aktieförvärv eller tillskott av riskkapital skall finansieras med lån i Riksgäldskontoret bör riksdagen besluta om en låneram för ändamålet.

I och med att riksdagens medgivande behövs för att regeringen skall kunna förvärva aktier eller andelar, tillskjuta riskkapital eller öka statens röstandel i ett företag synes det vara lämpligt att frågan om finansieringsform av regeringen och riksdagen behandlas i anslutning till frågan om bemyndigande för regeringen att genomföra förvärvet.

Med anledning av regeringens förslag i 2003 års ekonomiska vårproposition om omstrukturering av statliga företag uttalade konstitutions- och finansutskotten att det finns goda skäl att skapa en ordning som underlättar kapitalomstruktureringar i den statliga företagsfären genom att tillämpa specialdestination. Staten bör kunna agera på samma sätt som ett moderbolag som ger koncernbidrag till vissa dotterbolag och finansiera detta med medel från andra dotterföretag. Utskotten underströk att ett förslag bör ges en sådan form att riksdagens inflytande garanteras på ett rimligt sätt och att riksdagen också ges möjlighet att utöva finansmakten på ett korrekt sätt. Konstitutions- och finansutskotten framhöll att det kan finnas anledning att i lämpligt sammanhang närmare överväga formerna för kapitalomstrukturering i den statliga företagsfären. Riksdagen gav regeringen till känna vad utskotten anförde (bet. 2002/03:FiU21, rskr. 2002/03:235). Inom ramen för denna promemoria har arbetsgruppen inte haft anledning att överväga och utforma förslag till en permanent särskild ordning för kapitalomstrukturering i den statliga företagsfären. Arbetsgruppen utgår från att sådana överväganden görs i ett annat lämpligt sammanhang.

Redovisning

Om bokföringsmässiga grunder tillämpas fullt ut på statsbudgeten betraktas en anskaffning av aktier som en finansiell transaktion och någon kostnad för förvärvet uppkommer normalt inte. Något anslag på budgeten belastas därmed inte under anskaffningsåret. Räntekostnader för ett eventuellt lån som finansierat förvärvet kan dock belasta anslag. Dessutom kan en kostnad som skall belasta ett anslag tänkas uppkomma om värdet av aktieinnehavet minskar, t.ex. till följd av förluster i bolaget.

Även i nationalräkenskaperna betraktas ett aktieförvärv som en finansiell transaktion som inte påverkar statens finansiella sparande. Någon årlig avskrivning görs normalt inte heller varför någon kostnad inte belastar statsbudgetens anslag.

I det föregående har beskrivits hur skilda former för finansiering av förvärv av aktier m.m. har använts under senare år. Arbetsgruppen bedömer att även i fortsättningen finansiering med anslag, lån i Riksgäldskontoret och andra sätt kommer att förekomma. Som arbetsgruppen har visat i avsnitt 9.3.2 saknas såväl teoretiskt som praktiskt fasta samband mellan redovisningsformen och finansieringsformen för olika slag av utgifter. Det förhållandet att olika finansieringsformer kommer att tillämpas saknar därmed betydelse för det sätt på vilket aktieförvärv och liknande behandlas i myndigheternas och statens bokföring och årsredovisning.

Arbetsgruppen anser därför att förvärv av aktier m.m. bör behandlas på bokföringsmässiga grunder i myndigheternas och statens årsredovisning. Finansieringsformen kommer att påverka sammansättningen av balansräkningens skuldsida. Vid lånefinansiering påverkas inte statskapitalets storlek medan detta ökar om anslagsfinansiering sker.

9.6 Finansiering på annat sätt

Arbetsgruppens förslag: Riksdagen får i ett särskilt fall besluta att finansiering skall ske på annat sätt än vad som föreslagits i avsnitt 9.4.

I avsnitt 9.4 har förslag lämnats om hur statens investeringar skall finansieras. Den beskrivning och de överväganden om olika slag av investeringar och hur dessa bör hanteras på statsbudgeten respektive i myndigheternas redovisning som gjorts i detta avsnitt visar att många slag av investeringar finns och att förutsättningarna kan skifta starkt. Lagen bör även i fortsättningen vara enkel och överskådlig och innehålla få enkla regler som kan tillämpas i de allra flesta fall. För att detta skall vara möjligt behöver lagen också i fortsättningen rymma en möjlighet för riksdagen att avvika från grundbestämmelserna i ett särskilt fall.

Den nuvarande budgetlagen rymmer (23 §) en möjlighet för riksdagen att för en viss myndighet eller för en viss anskaffning besluta att finansiering skall ske på ett annat sätt än som anges i grundbestämmelserna. Denna undantagsmöjlighet har visat sig vara lämplig att använda i några få fall och den har inte lett till en allmän uppluckring av huvudreglerna¹⁷. Den nuvarande undantagsmöjligheten bör därför finnas kvar. Bestämmelsen har i förslaget till budgetlag (31 §) getts en mer generell lydelse. Beslut om undantag kan därmed fattas avseende t.ex. lån eller visst slag av anläggningstillgång.

¹⁷ Med stöd av 23 § har riksdagen under senare år beslutat att tidigareläggning av några angelägna vägar, broar och järnvägar skall finansieras med interna lån i Riksgäldskontoret i stället för med anslag. Vidare har riksdagen våren 2003 beslutat om en särskild ordning för finansiering av vissa kapitalinsatser i av staten hel- eller delägda aktiebolag (prop. 2002/03:100 s. 200, bet. 2002/03:FiU21, rskr. 2002/03:235).

9.7 Redovisning mot anslag

Arbetsgruppens förslag: Sådana anläggningstillgångar som finansieras med anslag skall redovisas mot anslag det år då betalning sker.

I det föregående föreslår arbetsgruppen att vissa anskaffningar av varaktig karaktär inte skall hanteras på ett kostnadsmässigt sätt vid redovisningen mot anslagen på statsbudgeten, även om de i myndigheternas redovisning och i resultat- och balansräkningarna i årsredovisningen för staten samt i den sammanställda statsbudgeten behandlas på detta sätt. Detta gäller anskaffning av vägar och järnvägar, krigsmateriel, kultur- och naturmiljötillgångar och vissa lån m.m.

Motivet för den förordade hanteringen på statsbudgetens anslag är att en kostnadsmässig hantering av anskaffning av tillgångar som har mycket lång – ibland evig – livslängd inte medverkar till en god budgetdisciplin eftersom någon anslagsbelastning aldrig skulle ske. I stället avses anskaffningen finansieras med anslagsmedel och budgeten belastas när anskaffningen görs.

I och med att anslagsmedel används för finansieringen uppkommer som motpost till tillgången ett statskapital i myndighetens balansräkning. Anslagsmedel för detta ändamål bör redovisas mot anslag det år då betalning sker, dvs. på kassamässig grund (se 17 § andra stycket förslaget till budgetlag). Det samma bör gälla för amortering av lån som med stöd av undantagsmöjligheten (se vidare avsnitt 9.6) tagits för att finansiera en sådan tillgång. Medlen bör tillföras en post i balansräkningen utan att tas upp på resultaträkningen där redovisning sker på kostnads/-intäktsmässig grund enligt god redovisningssed.

Frågor om anslag och redovisning mot anslag behandlas närmare i avsnitt 10.

