

Principer för reglering av ekonomiska förhållanden inför delning av ett pastorat

Uppsala stift 2015-07-01/lfg

När ett pastorat, efter beslut av stiftsstyrelsen, står inför en uppdelning i två eller fler självständiga enheter, behöver pastoratet besluta om vilka principer som ska tillämpas vid fördelning av pastoratets tillgångar, skulder och eget kapital. I de fall en del av pastoratet ska överföras till en annan ekonomisk enhet – församling eller pastorat – ska överenskommelse om fördelning av tillgångarna ske med denna enhet. I de fall en eller flera av de berörda enheterna är nya beslutade enheter som ännu inte har trätt ikraft, bör samtal och överenskommelser ske med indelningsdelegerade för respektive enhet.

Stiftsstyrelsen fastställer sedan regleringen. Om parterna inte är överens om fördelningen beslutar stiftsstyrelsen om denna. (Se KO 37 kap §10-14).

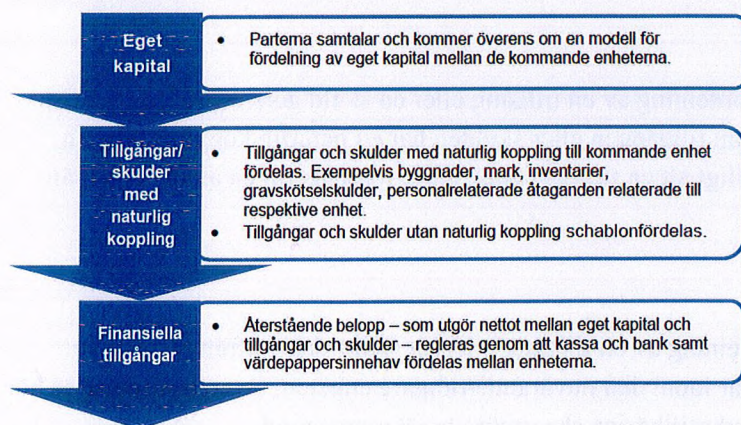
De principer för reglering av inbördes ekonomiska förhållanden mellan enheter enligt en ny indelning som presenteras här är hämtade från en utredning som gjordes 2012 av PwC inför delningen av samfälligheten Bollnäs-Ovanåker i två självständiga enheter¹. Dessa fördelningsprinciper kan ge god vägledning inför liknande beslut i samband med indelningsändringar. Hänsyn behöver dock alltid tas till specifika lokala förhållanden och omständigheter.

1. Utgångspunkt

Utgångspunkten är att fördelningen ska ske på det totala bokförda värdet för den ekonomiska enheten (pastoratet eller församlingen), dvs det egna kapitalet. När den principen är fastställd kan värdet på det egna kapitalet rent praktiskt regleras med de tillgångar och skulder som har en naturlig koppling till respektive enhet.

Det sista steget i fördelningen är en reglering av finansiella placeringar och likvida medel. När de nya enheterna kommit överens om fördelning av det egna kapitalet, anläggningstillgångarna och skulderna, regleras nettot däremellan med en avräkning av långfristiga värdepappersinnehav samt kassa och bank. Vid denna fördelning bör aktuella marknadsvärden för tillgångarna användas. För att komma fram till hur stort nettot blir måste en balansräkning upprättas. Kvarvarande skillnad mellan tillgångssidan och skuldsidan blir således den avräkningspost som ska fördelas med tillgångar i form av värdepapper och banktillgodohavanden.

Illustration: Grundläggande fördelningsmodell



¹ Rapport avseende analys inför delning av balansräkning Svenska kyrkan Bollnäs-Ovanåker. PwC. 2012-02-27.

2. Principer för fördelning

Man kan tala om tre huvudsakliga principer för fördelning som kan tillämpas för det egna kapitalet:

Alternativ 1: Ifall en delning sker efter en relativt kort tid efter en sammanslagning av motsvarande enheter kan hänsyn tas till de ingående värden för justerat eget kapital som varje enhet gick in med och med beaktande av de resultat som därefter har upparbetats vid respektive geografisk enhet sedan dess.

En sådan beräkning är inte fullständig men utgör en fördelningsnyckel som kan återspegla faktiskt utfall på ett rimligt rättvisande sätt eftersom ackumulerade intäkter och kostnader i så stor utsträckning som möjligt därmed fördelas utifrån ursprung.

Alternativ 2: Ifall delning sker efter en relativt kort tid efter en sammanslagning kan fördelning även ske helt utifrån den andel av de ingående värdena av eget kapital som respektive ekonomisk enhet tillförde vid bildandet av pastoratet. Denna modell kräver mindre arbete och är enklare att utföra. Om en första bedömning visar att inga betydande resultat har upparbetats sedan sammanslagningen skulle denna fördelningsnyckel kunna användas.

Alternativ 3: Fördelning sker utifrån antalet kyrkotillhöriga. Denna princip kan vara mest relevant i de fall inga ingående värden finns, ifall de inte har varit separata enheter tidigare eller sammanslagningen skedde för så många år sedan att det inte bedöms relevant att ta hänsyn till ingångsvärdena.

För uppdelning av balansräkningens övriga poster används principer som har en naturlig koppling till respektive enhet. Det handlar i första hand om geografisk anknytning och personalrelaterade åtaganden. Tillgångar och skulder utan naturlig koppling bör schablonfördelas till exempel baserat på antal kyrkotillhöriga eller antal folkbokförda.

En god utgångspunkt för att parterna ska börja samtala och komma överens om principerna för fördelningen kan vara att ställa upp en preliminär balansräkning utifrån de föreslagna principerna. Slutligt beslut om den ekonomiska fördelningen bör dock inte ske förrän under ett räkenskapsårs första kvartal och baseras på bokförda värden per 31 december föregående år.

Se bilaga 1 för en översikt över de olika modellerna för fördelning baserad på balansräkningens poster.

3. Definitioner

Geografisk tillhörighet

Med geografisk tillhörighet menas att fördelning av en tillgång eller en skuld görs utifrån geografiskt belägen plats eller till den församling som tillgången eller skulden har en naturlig koppling till. En sådan fördelning bör ske när det är orimligt att en tillgång eller skuld fördelas till en annan enhet än den geografiska.

Antal kyrkotillhöriga

Med antal kyrkotillhöriga avses att fördelning av en tillgång eller en skuld sker utifrån respektive enhets andel av totala antalet medlemmar inom den nuvarande/tidigare enheten. Överenskommelse bör göras om det datum för vilket antalet kyrkotillhöriga ska utgöra beräkningsgrund.

Antal folkbokförda

Med antal folkbokförda menas att fördelning av en tillgång eller en skuld sker utifrån respektive enhets andel av totala antalet folkbokförda. Överenskommelse bör göras om det datum för vilket antalet folkbokförda enligt SCB ska utgöra beräkningsgrund.

Antal anställda

Med antal anställda menas att fördelning av en tillgång eller en skuld sker utifrån respektive enhets andel av totala antalet anställda inom den nuvarande/tidigare enheten. Fördelning kan ske utifrån de anställdas geografiska tillhörighet i betydelsen var de huvudsakligen arbetar. Av förenklings skull kan förteckningen av semesterlöneskulld per anställd vid bokslutet utgöra underlag för detta. Anställda på ett gemensamt kansli eller i fastighets- och kyrkogårdsförvaltningen kan istället fördelas på de nya enheterna utifrån fördelningsnyckeln för antalet kyrkotillhöriga.

4. Några faktorer att överväga

Parterna behöver komma överens om vid vilket *datum* som antalet kyrkotillhöriga och/eller antal folkbokförda ska utgöra beräkningsgrund. Detta datum skulle exempelvis kunna fastställas till 1 januari året efter det räkenskapsår för vilket årsredovisningen är tänkt att utgöra underlag för beräkningen av uppdelningen.

I ett första skede bör *avtal* upprättas om vilka principer som ska tillämpas. Därefter bör avtal upprättas om överlåtelse av tillgångar och skulder mellan parterna samt åtaganden rörande personalrelaterade frågor. I avtalet bör även regleras hur parterna ska hantera eventuellt tillkommande åtaganden som ej beaktats i samband med delningen.

Värdepappersinnehav och fastighetsinnehav kan värderas till verkligt värde (marknadsvärde) vilket bör ske före den slutliga fördelningen av balansräkningen eftersom en värdering kan ge intäkter som gör att det totala egna kapitalet att fördela ökar. Det ger alltså ett bättre underlag för fördelning av de finansiella tillgångarna vilka bör fördelas utifrån aktuella marknadsvärden vid delningen. Detta kan även gälla fastigheters fördelning.

Målsatt kapital är ytterligare en faktor att beakta vid fördelning av tillgångar och skulder mellan enheter. Det är den lägsta riskmarginal för oförutsedda händelser som en församling eller pastorat behöver. Utgångspunkten vid beräkning är att enheten ska ha marginal för sina egna materiella anläggningstillgångar eftersom dessa inte är realiserbara på kort sikt. Om det målsatta kapitalet överstiger det egna kapitalet som en ny enhet startar med måste en åtgärdsplan upprättas för att nå det målsatta kapitalet.

Övriga faktorer som bör beaktas är:

- Vård och underhållsplan för materiella anläggningstillgångar, där riskmarginal inom målsatt kapital kan behöva finnas.
- Risknivå i finansiella tillgångar som bör fördelas proportionerligt mellan enheterna så att inte en enhet får oproportionerlig andel risk.
- Risker med anledning av utträden/utflyttning/avfolkning som bör innebära omställningsmarginal i enheten.
- Församlingsinstruktion och enhetens långsiktiga ambitioner
- Långsiktiga investeringsplaner

Översikt över modeller för fördelning

Version 2015-07-01/lfg

I tabellen nedan redogörs översiktligt för olika fördelningssätt av eget kapital, tillgångar och skulder.¹

Punkt 1 beskriver hur fördelningen av eget kapital kan ske.

Nästa steg är att fastställa hur det egna kapitalet ska ”regleras” med tillgångar, avsättningar och skulder mellan de nya enheterna. Modeller för detta beskrivs i punkterna 2-13.

Balanspost och förutsättningar		Olika exempel på modeller för fördelning
1	<p>Eget kapital</p> <p>Innehåll:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Disponibelt eget kapital • Medvetet sparande • Målsatt kapital <p>Förutsättningar: Underlag avseende ingående eget kapital vid sammanslagningen samt genererade resultat under perioden fram till den nya indelningsförändringen.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Respektive enhet lyfter med sig andel som grundar sig på + Ingångsvärdet av eget kapital vid sammanslagning. + Justerat bokfört värde av fastigheter vid sammanslagning. + Reavinst från försäljning av fastigheter <ul style="list-style-type: none"> • Kostnader för större underhållsåtgärder 2. Respektive enhet tar med samma andel eget kapital som den gick in med vid sammanslagningen. 3. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet kyrkotillhöriga.
2	<p>Materiella anläggningstillgångar</p> <p>Innehåll:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fastigheter • Maskiner, bilar och inventarier • Pågående nyanläggningar <p>Förutsättningar: Fördelning bör ske utifrån geografisk tillhörighet. Bokförda värden ska finnas i anläggningsregister och förteckning över pågående nyanläggningar. Som stöd för fördelning finns även fastighetsbeteckningar på samtliga fastigheter. Taxeringsvärden eller värderingsintyg kan behövas som stöd för fördelningen.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uppdelning av anläggningstillgångar utifrån anläggningsregister med utgångspunkt från bokförda värden. <ul style="list-style-type: none"> • Fastigheter och tillbehör tillförs resp geografisk församling/enhet. • Lös egendom (inventarier, verktyg och installationer) tillfaller den församling där den upptas som tillgång i anläggningsregistret. • Övrig lös egendom, som finns gemensamt, fördelas med utgångspunkt från antalet tillhöriga. • Pågående nyanläggningar fördelas per enhet utifrån förteckning. 2. Värdering görs av betydande anläggningstillgångar och justering görs för eventuella större avvikelser mellan bokförda värden och marknadsvärden.
3	<p>Kundfordringar</p> <p>Innehåll: På balansdagen obetalda kundfordringar, dels avseende intäkter från kyrkogård, dels</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fördelning med utgångspunkt från kundfordrans ursprung vilket torde kunna härledas till respektive församling/enhet. <i>Fordringar för kyrkogård skulle dock kunna fördelas utifrån geografiskt ursprung och övriga fordringar utifrån antal kyrkotillhöriga.</i>

¹ Beräkningsmodellerna är huvudsakligen hämtade från Rapport avseende analys inför delning av balansräkning Svenska kyrkan Bollnäs-Ovanåker. PwC. 2012-02-27.

	<p>avseende övriga intäkter. Regleras normalt inom 30 dagar.</p> <p>Förutsättningar: Kundreskontror som ger möjlighet att relatera fordran till den enhet som avses.</p>	<p>2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.</p>
4	<p>Övriga fordringar</p> <p>Innehåll:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kortfristiga fordringar anställda • Skattekonto • Skattefordringar <p>Förutsättningar: Specifikation över fordringar per anställd samt enhet. Specifikation över skattefordran.</p>	<p>1. Fordringar på anställda fördelas till den enhet som övertar arbetsgivaransvaret för de anställda som gett upphov till fordran. <i>Som grund kan beräkning göras utifrån andel av totalt antal anställda, alternativt fördelas fordran på anställda utifrån den enhet de anställda kommer att tillhöra.</i></p> <p>Skattekontot kan fördelas med utgångspunkt från antalet tillhöriga. Skattefordringar kan fördelas utifrån resp enhets andel av total skatteskuld (löneskatt och fastighetsskatt).</p> <p>2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.</p>
5	<p>Förtutbetalda kostnader och upplupna intäkter</p> <p>Innehåll:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Förtutbetalda kostnader och upplupna intäkter • Upplupna ränteintäkter • Avgifter till FORA <p>Förutsättningar: Grunden för en uppdelning är specifikationer över delposterna, per enhet om möjligt.</p>	<p>1. Avgifter till FORA fördelas utifrån antal anställda per enhet. Poster som ej går att dela upp fördelas utifrån antalet kyrkotillhöriga.</p> <p>2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.</p>
6	<p>Ändamålsbestämda medel</p> <p>Innehåll: Erhållna externa medel som är bestämda för särskilda ändamål (bidrag, gåvor osv)</p> <p>Förutsättningar: Underlag i form av ursprungsdokumentation (exempelvis testamenten) som går att härleda till givaren, avsikten med gåvan och givarens härkomst.</p>	<p>1. Öronmärkta medel för särskilda ändamål fördelas med utgångspunkt i avsikten med bidraget eller gåvan, dvs ändamålet. Om ändamålet inte är geografiskt specificerat bör utgångspunkten vara givarens härkomst.</p> <p>2. Om fördelning inte kan ske på grunder enligt ovan, kan förenklad fördelning göras med utgångspunkt från antalet tillhöriga. Testamenten och andra underlag behöver underställas särskild granskning innan sådant beslut kan fattas.</p>
7	<p>Avsättningar</p> <p>Innehåll: Avsättningar för förmånsbestämd ålderspension inklusive löneskatt.</p>	<p>1. Fördelning med utgångspunkt i vilken enhet berörda personer tillhör. Kostnader för anställda som arbetar för hela enheten/pastoratet fördelas lämpligen med utgångspunkt från antalet kyrkotillhöriga.</p> <p>2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet</p>

	<p>Förutsättningar: Avsättningar för pensioner är direkt relaterade till anställd personal.</p>	tillhöriga.
8	<p>Gravskötselsskulder</p> <p>Innehåll: Åtaganden gentemot gravrättsinnehavare att utföra gravskötsel på de olika kyrkogårdar som finns inom enheten/pastoratet.</p> <p>Förutsättningar: Register som härleder skuldens härkomst till kyrkogård varvid det är möjligt att fördela skulden utifrån geografi.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fördelning med utgångspunkt från vilken kyrkogård gravskötseln avser kan ske varvid fördelning sker utifrån geografisk härkomst. 2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga
9	<p>Leverantörsskulder</p> <p>Innehåll: På balansdagen obetalda erhållna leverantörsfakturer. Regleras normalt inom 30 dagar.</p> <p>Förutsättningar: En levantörsreskontra som ger möjlighet att relatera skulden till den kostnad som avses. De kostnader som har förelegat går att relatera till verksamheter som bedrivits i resp enhet/församling förutom de som är gemensamma för flera enheter.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fördelning med utgångspunkt från skuldens ursprung. De fakturer som avser kostnader som är gemensamma för flera enheter eller för hela pastoratet fördelas med utgångspunkt från antalet tillhöriga. Undantag är kostnader som avser begravningsverksamheten där fördelning sker utifrån antalet folkbokförda. 2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.
10	<p>Skatteskuld</p> <p>Innehåll: Ej förfallna skulder avseende fastighetsskatt och löneskatt.</p> <p>Förutsättningar: Underlag avseende skatternas ursprung som innebär att det går att härleda till vilka fastigheter skatterna avser samt vilka personer som löneskatten avser.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fördelning med utgångspunkt från skattens ursprung. Fastighetsskatten fördelas på fastighetens geografiska belägenhet. Löneskatten fördelas på den anställdes arbetsgivare där så är möjligt. Där det inte är möjligt kan fördelning utifrån antalet anställda per enhet 2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.
11	<p>Övriga skulder</p> <p>Innehåll: Ej förfallna skulder avseende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personalskatt • Arbetsgivaravgifter • Kollekt • Moms och övriga poster 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fördelning av personalskatt och arbetsgivaravgifter kan ske med utgångspunkt från i vilken enhet/församling personalen arbetar. För anställda med arbetsuppgifter för hela enheten/pastoratet görs fördelning utifrån antalet tillhöriga. Fördelning kan även göras utifrån andel av totalt antal anställda. <p>Kollekter hänförs till den enhet/församling där kollekten är upptagen.</p>

	<p>Förutsättningar: Underlag utifrån lönesystem för personalskatt och arbetsgivaravgifter för fördelning per person. Underlag avseende kollektor som hänför dessa till resp enhet.</p>	<p>Övriga skulder bör vid större belopp fördelas utifrån skuldernas ursprung. Om de är av mindre belopp kan det ske schablonmässigt, exempelvis utifrån antalet tillhöriga.</p> <p>2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.</p>
12	<p>Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter</p> <p>Innehåll: Ej förfallna skulder avseende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Semesterlöneskuld • Andra lönerelaterade interimsskulder • Fakturor inkomna på nya året avseende gamla året <p>Förutsättningar: Underlag för fördelning av personalkostnader med utgångspunkt i de anställdas tjänsteställe. Underlag som härleder övriga interimsskulder till den verksamhet som köpen är gjorda till.</p>	<p>1. Fördelning av personalrelaterade kostnader fördelas med utgångspunkt från i vilken enhet/församling personalen arbetar. För anställda med arbetsuppgifter för hela enheten/pastoratet görs fördelning utifrån antalet tillhöriga. Fördelning kan även göras utifrån andel av totalt antal anställda.</p> <p>Fakturor inkomna på nya året avseende gamla året hänförs till resp enhet/verksamhet. Gemensamma kostnader fördelas utifrån antalet kyrkotillhöriga.</p> <p>2. Förenklad fördelning med utgångspunkt från antalet tillhöriga.</p>
13	<p>Begravningsverksamhetens mellanhavande</p> <p>Innehåll: Det ackumulerade resultat som begravningsverksamheten genererat.</p> <p>Förutsättningar: Underlag för fördelning av begravningsverksamhetens ackumulerade resultat utifrån avräkningsunderlag.</p>	<p>1. Fördelning med utgångspunkt från antalet folkbokförda per balansdagen.</p> <p>2. Om ambitionen finns kan det vara rimligt att fördelning sker utifrån ingående saldon från resp enhet vid sammanslagningen med beaktande av budgetavvikelser för åren fram till indelningsförändringen.</p>

Långfristiga värdepappersinnehav samt kassa och bank

Det sista steget i fördelningen är en *reglering av finansiella placeringar och likvida medel*. När de nya enheterna kommit överens om fördelning av det egna kapitalet, anläggningstillgångarna och skulderna, regleras nettot däremellan med en avräkning av långfristiga värdepappersinnehav samt kassa och bank. Vid denna fördelning bör aktuella marknadsvärden för tillgångarna användas.

För att komma fram till hur stort nettot blir måste en balansräkning upprättas. Kvarvarande skillnad mellan tillgångssidan och skuldsidan blir således den avräkningspost som ska fördelas med tillgångar i form av värdepapper och banktillgodohavanden.