

## Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Beslutade den 19 december 2008.

Bestämmelserna i föreskrifter till 2 kap. 3 § träder i kraft den 1 januari 2009.

Bestämmelserna i föreskrifter och allmänna råd till 2 kap. 7 §, 4 kap. 1-2 §§ och 7 kap. 1 § träder i kraft den 1 februari 2009 och ska tillämpas för tid från och med den 1 januari 2009.

Ekonomistyrningsverket föreskriver med stöd av 11 kap 1 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag att föreskrifter och allmänna råd ska ha följande lydelse.

### 2 KAP 3 §

#### FÖRESKRIFTER<sup>1</sup>

-----  
Försäkringskassan  
Göteborgs universitet  
Kammarkollegiet  
Karolinska institutet  
Kriminalvårdsverket  
Kungliga tekniska högskolan  
Kärnavfallsfonden  
Lantmäteriet  
Linköpings universitet  
-----

### 2 KAP 7 §

#### FÖRESKRIFTER<sup>2</sup>

-----  
Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas

<sup>1</sup> Ändringen innebär bl.a. att Insättningsgarantinämnden har tagits bort ur förteckningen.

<sup>2</sup> Ändringen innebär bl.a. att rubrik Första stycket punkt 3 och rubrik Andra stycket har upphävts.

om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

#### *Rättelse av fel*

Rättelse av väsentliga fel i tidigare års räkenskaper ska redovisas på motsvarande sätt om byte av redovisningsprincip. Ett fel är väsentligt om de finansiella rapporterna inte längre kan anses vara tillförlitliga.

#### *Händelser efter balansdagen*

Med händelser efter balansdagen avses händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då årsredovisningen ska lämnas till regeringen. Två typer av händelser kan förekomma:

- a) Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Dessa ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas.
- b) Händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen. Dessa ska inte beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas. I vissa fall ska upplysning dock lämnas i årsredovisningen av denna typ av händelser. Följande fall avses:
  - Information som myndigheten fått efter balansdagen om förhållanden som förelåg på balansdagen avseende de uppgifter som lämnas som tilläggsupplysningar i årsredovisningen.
  - Händelser som är så väsentliga att ett utelämnande av informationen skulle påverka möjligheterna att göra korrekta bedömningar och fatta välgrundade beslut.

### **ALLMÄNNA RÅD<sup>3</sup>**

#### *Byte av redovisningsprinciper*

Det kan vara svårt att skilja mellan byte av redovisningsprincip och ändring som föranleds av en ändrad framtidsbedömning. Ett exempel på det senare är en ändring av avskrivningstiden för anläggningstillgångar. I detta fall är det inte motiverat att göra en retroaktiv justering av redovisningen. Det måste ju förutsättas att avskrivningen för tidigare år baserades på vad som då var bästa tillgängliga bedömning av livslängden. Ändringen görs i stället för kommande år genom att anläggningens bokförda värde fördelas på antalet år som bedöms återstå efter det att nya omständigheter beaktats.

#### *Rättelse av fel*

Endast rättelse av väsentliga fel redovisas genom justering av tidigare års räkenskaper (jämförelsetal). I normalfallet redovisas därför rättelser i räkenskaperna för det år då de upptäcks.

---

<sup>3</sup> Ändringen innebär bl.a. att rubriken Andra stycket upphävs.

Rättelser av fel är inte detsamma som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar kan behöva revideras när ytterligare information blir känd, men leder då inte till att jämförelsetal ändras.

#### *Händelser efter balansdagen*

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas:

- Avgörande efter balansdagen av en domstolsprocess som bekräftar att myndigheten hade en befintlig förpliktelse på balansdagen.
- En av myndighetens kunder går i konkurs efter balansdagen vilket normalt bekräftar att myndigheten redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran. Kundfordran skrivs därför ner.
- Fastställandet efter balansdagen av anskaffningskostnaden eller försäljningsintäkten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.
- Upptäckten av bedrägeri eller liknande som visar att balans- eller resultaträkningen är felaktig.

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som inte ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas, men där upplysning om dem ska lämnas i årsredovisningen:

- Ett väsentligt förvärv eller en väsentlig avyttring efter balansdagen.
- Offentliggörandet av en plan om att avveckla en verksamhet.
- Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter balansdagen.
- Meddelande om, eller påbörjande av, en större omstrukturering.
- Onormalt stora förändringar efter balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.
- Ingående av betydande åtaganden eller förpliktelser.
- Påbörjande av större rättstvister enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

## **4 KAP 1 §**

### **ALLMÄNNA RÅD**

#### *Resultaträkningens innebörd*

Resultaträkningens huvuduppgift är hos en förvaltningsmyndighet främst

- att som intäkter redovisa medel som tillförts verksamheten,
- att redovisa kostnaderna för denna verksamhet, samt
- att redovisa förändringen av myndighetskapitalet.

---

Intäkter av uppbörd respektive kostnader för transfereringar uppkommer normalt under den period då betalning sker. I de fall

intäkterna/kostnaderna är hänförliga till en annan period än då betalning sker görs periodisering. Exempel härpå i fråga om uppbörd är skatter som debiteras eller faktureras i anslutning till att ett räkenskapsår avslutas. Exempel i fråga om transfereringar är köp av varor och tjänster som ska transfereras samt ersättning för eller subvention av havda kostnader.

Periodiseringar påverkar normalt anslagsavräkningen. Detta gäller dock inte ifråga om transfereringar i kontant form och avskrivningar på tillgångar som finansierats direkt med anslag. Bestämmelser om redovisning mot anslag och inkomsttitlar finns i föreskrifterna till 16 och 17 §§ anslagsförordningen (1996:1189).

#### *Definition av uppbörd och transferering*

Med uppbörd avses skatteuppbörd och liknande ekonomiska händelser som består av betalningar där myndigheten endast uppbär och redovisar medlen för statens räkning. Som uppbörd räknas sålunda inbetalningar som bokförs som skatter och böter m.m. Vidare räknas som uppbörd sådana inkomster som inte har något direkt samband med myndighetens produktion av varor och tjänster. Uppbörd ingår som en intäktspost i uppbördsavsnittet i resultaträkningen.

---

## 4 KAP 2 §

### FÖRESKRIFTER

---

#### *Skulder och avsättningar – definitioner*

Myndigheten ska på balansräkningens passivsida redovisa förpliktelser som är hänförliga till händelser som inträffat under räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, som är säkra eller sannolika till sin förekomst och som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

En *skuld* ska redovisas när det finns ett åtagande och det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet. Såväl belopp som tidpunkt för när åtagandet ska regleras ska vara säkra.

En *avsättning* definieras som en skuld som är oviss till belopp och/eller till den tidpunkt då den kommer att regleras. En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

- a) myndigheten har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,
- b) det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

### *Avsättningar för pensioner*

En myndighet ska i sin balansräkning som avsättning för pensioner redovisa sådana pensionsförpliktelser som myndigheten själv svarar för. Avsättningar ska redovisas till det försäkringstekniska värdet av alla avtalsenliga och frivilliga pensionsåtaganden beräknade med ledning av de försäkringstekniska grunder som Statens pensionsverk använder.

Pensionsförpliktelser för vilka premier betalas till Statens pensionsverk, redovisas av Statens pensionsverk.

Så kallade antastbara pensionsförpliktelser<sup>4</sup> ska tas upp som avsättning till den del det bedöms sannolikt att myndigheten kommer att stå för förpliktelsen. Återstående del av förpliktelsen redovisas inom linjen.

I de fall en myndighet gör avsättning för pensionsförpliktelser ska myndigheten även göra avsättning för särskild löneskatt baserat på pensionsförpliktelsens storlek. Avsättning för särskild löneskatt på pensionsförpliktelser ska redovisas under posten Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och särredovisas i bokföringen.

### *Övriga avsättningar*

Under denna rubrik redovisas främst:

- Avsättningar avseende omstruktureringskostnader. En omstrukturering kan avse försäljning, avveckling eller omlokalisering av en verksamhet, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. En avsättning för omstrukturering ska endast göras när kriterierna för att redovisa avsättningar är uppfyllda och antingen:
  - a) ett beslut om nedläggning har fattats av regeringen eller
  - b) myndigheten har skapat ett åtagande om att omstrukturera genom att följande förhållanden föreligger:
    - Myndigheten har en fastställd, detaljerad omstruktureringsplan av vilken minst framgår:
      - vilka verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna,
      - vilka anläggningar som berörs,
      - vilka platser och funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att erhålla uppsägningslön,
      - vilka utgifter åtgärderna kommer att medföra och
      - under vilken tidsperiod åtgärderna ska genomföras.
    - Myndigheten har, genom att påbörja genomförandet av planen eller tillkännage dess huvuddrag, skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att omstruktureringen kommer att genomföras.

---

<sup>4</sup> Sådana förpliktelser kan avse exempelvis pensionsförpliktelser som enligt tidigare träffade avtal kan komma att infrias innan den anställde fyller 65 år.

En avsättning för omstrukturering ska enbart omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, dvs. sådana som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med myndighetens pågående verksamheter. Avsättning får därför inte göras för t.ex. utgifter för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i myndigheten eller för investeringar i nya system.

Om det är fråga om omstrukturering på grund av försäljning av verksamhet uppkommer inget åtagande förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

- Avsättningar hänförliga till nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar enligt ESV:s allmänna råd till 5 kap 3 §.
- Försäkringstekniska avsättningar hänförliga till försäkringar där avgifterna är försäkringsmatematiskt beräknade eller beräknade på annat sätt som syftar till en riskspridning. En förutsättning för att avsättningarna ska kunna betraktas som försäkringstekniska är att dessa vid varje tidpunkt är så stora att myndigheten kan uppfylla alla de åtaganden som kan förutses uppkomma med anledning av de ingångna avtalen.
- Avsättningar hänförliga till avgifter som mottas av en myndighet, som svarar för förvaltning av avgifterna samt för att utbetalningar sker för ändamål och enligt bestämmelser som fastställts av statsmakterna<sup>5</sup>.

---

## 7 KAP 1 §

### ALLMÄNNA RÅD

---

#### *Avräkning med statsverket*

Posten sammansättning bör i noten delas upp i

- uppbörd,
- anslag i icke räntebärande flöde,
- anslag i räntebärande flöde,
- fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag och
- övriga fordringar/skulder på statens centralkonto i Riksbanken och specificeras på följande sätt.

#### *Uppbörd*

#### *Ingående balans*

- Redovisat mot inkomstitel (-)
- Uppbördsmedel som betalats till icke räntebärande flöde (+)

---

<sup>5</sup> Här kan framför allt premiereserven i det allmänna pensionssystemet komma i fråga.

- Medel från räntekonto som tillförts inkomstittel (+)

*Fordringar/Skulder avseende Uppbörd*

*Anslag i icke räntebärande flöde*

*Ingående balans*

- Redovisat mot anslag (+)
- Medel hänförliga till transfereringar m.m. som betalats till icke räntebärande flöde (-)

*Fordringar/Skulder avseende anslag i icke räntebärande flöde*

*Anslag i räntebärande flöde*

*Ingående balans*

- Redovisat mot anslag (+)
- Anslagsmedel som tillförts räntekonto (-)
- Återbetalning av anslagsmedel (+)

*Fordringar/Skulder avseende anslag i räntebärande flöde*

*Fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag*

*Ingående balans*

- Redovisat mot anslag under året enligt undantagsregeln

*Fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag*

*Övriga fordringar/skulder på statens centralkonto i Riksbanken*

*Ingående balans*

- Inbetalningar i icke räntebärande flöde (+)
- Utbetalningar i icke räntebärande flöde (-)
- Betalningar hänförliga till anslag och inkomstitlar (+/-)

*Saldo*

- *Belopp under utredning*

*Övriga fordringar/skulder på statens centralkonto i Riksbanken.*

Uppdelningen av posten bör göras under 2008, men om det finns hinder för detta kan en fullständig uppdelning redovisas i årsredovisningen för 2009.

Beräkning av postens fyra delar kan vanligen göras genom att i första hand balansräkningens poster på bokslutsdagen analyseras utifrån påverkan på Avräkning med statsverket. Det innebär att främst fordringar och skulder hänförliga till icke räntebärande flöde delas upp på uppbörd, anslag i icke räntebärande flöde samt övriga fordringar och skulder på statens centralkonto i Riksbanken. Betalningsflödena för respektive delavsnitt kan därefter beräknas som skillnaden mellan saldo och faktisk avräkning av anslag och inkomstitlar. I en komplicerad verksamhet kan det vara naturligt att använda schabloner vid fördelningar mellan avsnitt. Samtidigt gäller föreskrifter och allmänna råd till 2 kap. 5 § om väsentlighet för specifikationerna. Om det visar sig att saldo för

respektive delområde inte är korrekt eller stora belopp måste hänföras till Belopp under utredning analyseras betalningar och andra transaktioner under året eller tidigare år.

En myndighet som efter utredning har väsentliga belopp på utredningskonto kan samråda med Ekonomistyrningsverket om hur denna differens ska avvecklas.

På raden Fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag bör myndigheten redovisa ackumulerad semesterlöneskuld per den 31 december 2008 hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet som ännu inte har avräknats mot anslag, enligt undantagsbestämmelsen i anslagsförordningen (1996:1189) i dess lydelse enligt SFS 2008:1431.

*Periodavgränsningsposter*

Donationer används här i samma betydelse som i 2 och 3 §§ donationsförordningen (1998:140). Krav på notupplysningar i årsredovisningen finns också i 18-20 §§ donationsförordningen.

HANS LINDBERG