

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

beslutade den 7 november 2014.

Bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas i samband med årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 med följande undantag:

- Ändringar som rör 5 kap. 3-5, 8 och 13-14 §§ samt 7 kap. 1 § om finansiella instrument tillämpas första gången för räkenskapsåret 2015.
- Ändringar som rör 5 kap. 1 och 3-4 §§ om komponentavskrivning ska tillämpas första gången för räkenskapsåret 2016, men får tillämpas tidigare.

Ekonomistyrningsverket föreskriver med stöd av 11 kap. 1 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag att Ekonomistyrningsverkets föreskrifter till 2 kap. 1 §, 5 kap. 1, 3-5, 8 och 13-14 §§, 7 kap. 1 § samt bilaga 4 till föreskrifterna till nämnda förordning ska ha följande lydelse.

Ekonomistyrningsverket beslutar vidare om allmänna råd till 2 kap. 1 §, 5 kap. 1, 3-5, 8, 12-14 §§ och 7 kap. 1 § samt bilaga 8 till allmänna råd.

2 KAP 1 §

FÖRESKRIFTER

Årsredovisningen ska lämnas till regeringen så snart som möjligt efter räkenskapsårets slut, dock senast den 22 februari.

Det är inte tillåtet att ändra eller komplettera årsredovisningen efter detta senaste datum.

ALLMÄNNA RÅD

Om en myndighet efter den sista dagen för att lämna årsredovisning lämnar upplysning till regeringen om ett väsentligt fel eller en väsentlig brist i årsredovisningen (med samtidig kopia till Riksrevisionen, Ekonomistyrningsverket och eventuellt annan berörd mottagare av årsredovisningen), är det inte att anse som en ändring eller komplettering av årsredovisningen utan som en separat handling.

En myndighet som lämnar en tryckt pappersversion av årsredovisningen till regeringen och Ekonomistyrningsverket utan att omfattas av föreskrifterna om pappersversion, bör göra detta så snart den tryckta versionen är färdig.

5 KAP 1 §

FÖRESKRIFTER

Anläggningstillgångar

Det är inte tillgångens natur i sig utan avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. Ett exempel på det är att lager som innehas i beredskapssyfte ska klassificeras som anläggningstillgång, även om lagret omsätts löpande.

Anläggningstillgångar kan vara immateriella, materiella eller finansiella.

Förväntas skillnaden i förbrukningen av betydande komponenter hos en anläggningstillgång vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa och avskrivning göras enligt 4 § för varje komponent för sig.

Som anläggningstillgångar betraktas huvudsakligen

- aktier, andelar, obligationer och andra värdepapper,
- fordringar med en återstående löptid överstigande ett år,
- beredskapstillgångar, dvs. tillgångar som har anskaffats för att klara landets försörjning i ett krisläge eller för att genomföra uppgifter i krig,
- förråds- och lagertillgångar som ingår i anläggningar under uppförande eller som är avskilda för sådant ändamål. Om sådana tillgångar ingår i anläggningsarbeten för utomstående ska de dock tas upp som omsättningstillgång.
- tekniska anläggningar, maskiner, transportmedel och inventarier,
- förbättringsutgifter på annans fastighet,
- mark, markanläggningar, byggnader och fast egendom i övrigt, samt
- IT-system, licenser och liknande rättigheter.

Som anläggningstillgångar betraktas däremot inte sådana tillgångar som realiserats, förbrukas eller säljs som en del av myndighetens normala verksamhetscykel, såsom kundfordringar, varulager, uppbördsfordringar, avgiftsfordringar eller återkravsfordringar i transfereringsverksamhet. Det gäller även när dessa inte förväntas realiserats inom tolv månader från balansdagen. Inte heller tillgångar som innehas för handelsändamål betraktas som anläggningstillgångar. Den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom tolv månader klassificeras som kortfristig.

Fordringar som redovisas under posten Utlåning behöver inte delas upp på lång- och kortfristig del.

Fastigheter

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Som förbättringsutgift redovisas ny-, till- och ombyggnationer på annans fastighet. Om reparations- och underhållskostnader uppgår till betydande belopp ska de redovisas som förbättringsutgift på annans fastighet. Reparations- och underhållskostnader som inte är en följd av normal förslitning utan av skada eller brand ska dock inte redovisas som tillgång.

Mark- och byggnadsinventarier samt installationer på annans fastighet som myndigheten inte avser att ta med vid en flyttning ska också redovisas som förbättringsutgift på annans fastighet.

Lång- och kortfristiga skulder

En myndighet ska, på motsvarande sätt som för anläggningstillgångar, klassificera en skuld som långfristig när den förfaller till betalning efter mer än tolv månader från balansdagen. Dock ska skulder som regleras som en del av en myndighets normala verksamhetscykel, som leverantörsskulder, upplupna personalkostnader och andra upplupna förvaltningskostnader samt skulder avseende ännu ej utbetalda transfereringar, klassificeras som kortfristiga. Det gäller även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader. Den del av en långfristig skuld som förfaller till betalning inom tolv månader klassificeras som kortfristig.

Skulder som redovisas under posten Övriga lån behöver inte delas upp på lång- och kortfristig del.

Övergångsbestämmelser

- I fråga om mark, byggnader och fast egendom i övrigt som främst har ett kulturhistoriskt värde och museiföremål som normalt inte omsätts på en marknad, vilka inte har redovisats i balansräkningen per den 31 december 2002, gäller föreskrifterna till 1 § i sin äldre lydelse (ESV:s cirkulär 2000:2).

- Det bokförda värdet på de anläggningstillgångar som finns i myndighetens redovisning per den 31 december 2015 behöver vid övergången inte delas upp på komponenter om det medför väsentliga kostnader i förhållande till mervärdet av tillämpningen. Det bokförda värdet kan i dessa fall hänföras till huvudkomponenten.

ALLMÄNNA RÅD

Stadigvarande

Med stadigvarande bruk eller innehav avses tillgångar som innehas i mer än ett år.

Kontroll

Framtida ekonomiska fördelar

Servicepotential

Uppdelning på komponenter

Avgörande faktorer för att bedöma om en anläggningstillgång behöver delas upp i komponenter är dels komponenternas nyttjandeperioder, dels deras respektive anskaffningsvärde och andel av tillgångens totala anskaffningsvärde. En komponent som inte har en betydande skillnad i förbrukningen kan hänföras till en huvudkomponent.

Ett exempel på en anläggningstillgång som har betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är en bebyggd fastighet. I en fastighet med tillhörande byggnad, är mark en sådan komponent som bör särskiljas. Även byggnaden har flera betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning. Även tillgångsslag som fartyg, flygplan och större maskin-, forsknings-, och markanläggningar kan behöva delas upp i komponenter.

Infrastrukturella kommunikationssystem kan bestå av komponenter som är geografiskt utsträckta och där delar som tillkommer, byts ut och avvecklas inte är identiska över tid. Sådana komponenter kan behandlas samlat i kategorier som uppfyller de grundläggande kriterierna för att redovisas som komponenter.

Maskiner, inventarier m.m. av mindre värde

Myndigheten får vid anskaffningstillfället redovisa maskiner, inventarier m.m. av mindre värde som kostnad.

Gränsen för mindre värde bör sättas med utgångspunkt i ett anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt som understiger ett halvt prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken (2010:110).

Tillgångar som består av flera separata enheter med ett naturligt samband bör anses vara av mindre värde bara om det sammanlagda värdet understiger gränsen för mindre värde. Större anskaffningar av likartade tillgångar bör redovisas som anläggningstillgångar även om respektive tillgång är av mindre värde.

Myndigheten bör ta fram interna riktlinjer för hur regler om mindre värde ska tillämpas.

Maskiner, inventarier m.m. med kortare ekonomisk livslängd (treårsregeln)

Myndigheten får vid anskaffningstillfället redovisa maskiner, inventarier m.m. som kan antas ha en ekonomisk livslängd understigande tre år som kostnad. En förutsättning för denna tillämpning är att kostnadsfördelningen över tid inte påverkas väsentligt. Myndigheten bör ta fram interna riktlinjer för hur regler om kortare ekonomisk livslängd (treårsregeln) ska tillämpas.

5 KAP 3 §

FÖRESKRIFTER

Anskaffningsvärde

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter avseende en anskaffad eller egentillverkad materiell anläggningstillgång ska läggas till anskaffningsvärdet för tillgången i fråga till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades.

Har en anläggningstillgång delats upp i komponenter enligt föreskrifterna till 1 § ska utgifter för utbyte av en sådan komponent redovisas som anskaffning av anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande bokfört värde på den utbytta komponenten skrivs ned.

Andra utgifter för reparation och underhåll av en befintlig tillgång ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer även om de syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper. För förbättringsutgifter på annans fastighet gäller dock särskilda bestämmelser enligt ESV:s föreskrifter till 1 §.

Finansiell leasing

Överföring av tillgångar

Försäljning och utranering

Beredskapstillgångar

För beredskapstillgångar som omsätts ska lagervärdet fastställas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU) som anges i 10 §.

ALLMÄNNA RÅD

Anskaffningsvärde

Byggnader, tekniska anläggningar och maskiner som är under uppförande på balansdagen redovisas som pågående nyanläggning i balansräkningen. Fördelningen av anskaffningsutgiften på byggnader, inventarier etc. görs först i samband med att anläggningen tas i bruk.

Beredskapsinvesteringar och åtgärder i hyrda lokaler, som är anläggningstillgångar och som är under uppförande på balansdagen, redovisas under posterna Beredskapstillgångar respektive Förbättringsutgifter på annans fastighet.

5 KAP 4 §

FÖRESKRIFTER

Avskrivningsplan

Avskrivning ska ske med belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan. Planen ska vara knuten till anskaffningsvärdet, med beaktande av ett eventuellt beräknat restvärde, och ange på vilket sätt och under hur lång tid detta ska fördelas på olika redovisningsperioder. För större objekt bör individuella avskrivningsplaner upprättas.

Har en tillgång delats upp på olika komponenter enligt föreskrifterna till 1§ ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

Med nyttjandeperiod avses den tidsperiod som en investering är lönsam att ha i drift för det ändamål den ursprungligen anskaffats. Faktorer som bestämmer hur lång nyttjandeperioden förväntas bli är dels den tekniska utvecklingen, dels den belastning objektet utsätts för och som medför slitage och underhållskostnader.

I undantagsfall kan nyttjandeperioden vara kortare än den ekonomiska livslängden för en tillgång. Då kan ett restvärde uppstå. Med restvärde avses det belopp myndigheten förväntas få för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Om det är sannolikt att restvärdet uppgår till ett betydande belopp ska det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. Avskrivningarna ska sedan beräknas utifrån anskaffningsvärdet med avdrag för beräknat restvärde och fördelas över tillgångens nyttjandeperiod.

Avskrivningstid för förbättringsutgifter på annans fastighet ska fastställas med utgångspunkt från beräknad nyttjandeperiod.

Avskrivning på mark är inte tillåten. Eventuell värdeminskning redovisas som nedskrivning av marken.

ALLMÄNNA RÅD

Avskrivningsplan

Om inte särskilda skäl föreligger bör linjär avskrivningsmetod tillämpas i avskrivningsplanerna. Denna metod innebär att samma andel av anskaffningsvärdet skrivs av varje år.

Normalt bör man utgå från att avskrivningstiderna ligger i intervallet 3-7 år för datorer och 5-10 år för maskiner, transportmedel och inventarier. Byggnader och markanläggningar delas normalt upp på komponenter där avskrivningstiden anpassas till respektive komponents nyttjandeperiod.

Den fastställda nyttjandeperioden för tillgångar bör prövas löpande. Om en ny bedömning väsentligt avviker från tidigare bedömningar justeras avskrivningsbeloppen för innevarande och för framtida perioder.

Avskrivning under anskaffningsåret

5 KAP 5 §

FÖRESKRIFTER

Nedskrivningar

En myndighet ska vid bokslut bedöma om det finns indikationer på att någon tillgång kan ha minskat väsentligt i värde. Om så är fallet ska myndigheten beräkna tillgångens återvinningsvärde.

Återvinningsvärdet är det högre av nyttjandevärdet och tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Med nyttjandevärde avses kostnaden för att anskaffa en tillgång med återstående servicepotential. I fall där tillgången ska ge framtida ekonomiska fördelar är nyttjandevärdet tillgångens framtida kassaflöde.

Med nettoförsäljningsvärde avses marknadsvärdet med avdrag för beräknade försäljningskostnader.

Om återvinningsvärdet är lägre än det bokförda värdet ska tillgången skrivas ned.

ALLMÄNNA RÅD

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

Indikationer på att en materiell eller immateriell anläggningstillgång kan ha minskat i värde är exempelvis:

- Tillgångens användning upphör eller minskar väsentligt i omfattning.
- Tillgången används till ett annat ändamål än vad som ursprungligen har planerats.
- Beslut om att en tillgång under uppförande inte ska färdigställas.
- Tillgången har fått en fysisk skada som medför att den inte har samma prestanda.

Nedskrivningar kan bli aktuella dels beträffande tillgångar som inte är föremål för planmässiga avskrivningar (s.k. värdebeständiga tillgångar - exempelvis mark), dels beträffande övriga tillgångar om de bokförda värdena överstiger tillgångarnas återvinningsvärde.

Att tillgångens användning upphör eller minskar väsentligt i omfattning kan gälla både till följd av att statsmakterna beslutar om ändrad inriktning för eller nedläggning av en verksamhet och att efterfrågan väsentligt minskar i en avgiftsfinansierad verksamhet.

Avser värdeminskningen en tillgång som är föremål för planmässiga avskrivningar bör en oförutsedd värdeminskning dock i första hand leda till en jämkning av avskrivningsplanen.

En anläggningstillgång kan innehas både för att ge framtida servicepotential och ekonomiska fördelar, t.ex. om en tillgång används både i en anslagsfinansierad och i en avgiftsfinansierad verksamhet. Återvinningsvärdet är i dessa fall kostnaden för att anskaffa en tillgång med återstående servicepotential inklusive ekonomiska fördelar i den avgiftsfinansierade verksamheten.

Finansiella anläggningstillgångar

Indikationer på att finansiella anläggningstillgångar kan ha minskat i värde är exempelvis:

- Betydande finansiella svårigheter hos motparten.
- Avtalsbrott såsom uteblivna eller försenade betalningar av räntor, amorteringar eller slutbetalningar.
- Marknadsvärdet har minskat på en tillgång som handlas på en aktiv marknad.

För finansiella anläggningstillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde enligt 14 § bör nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens bokförda värde och nuvärdet av myndighetens uppskattning av de framtida kassaflödena diskonterade med tillgångens ursprungliga effektivränta.

För finansiella anläggningstillgångar som handlas på en aktiv marknad bör nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens bokförda värde och dess verkliga värde med avdrag för beräknade försäljningskostnader.

Med aktiv marknad avses en marknad där det regelbundet anges priser för ett finansiellt instrument och där dessa priser representerar faktiska och regelbundet förekommande marknadstransaktioner på affärsmässiga villkor.

5 KAP 8 §

FÖRESKRIFTER

Kollektiv värdering och inkurans

Kollektiv värdering är tillåten för homogena varugrupper och grupper av fordringar, som framstår som en enhet. Olika varugrupper eller fordringsslag får däremot inte föras ihop i värderingen. Ett sänkt värde på en varugrupp eller ett fordringsslag får inte kvittas mot ett höjt värde på en annan grupp eller fordringsslag.

Värdering av omsättningstillgångar ska ske med beaktande av inkurans.

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in kostnader som är direkt hänförliga till dess förvärv, dvs. för att bringa omsättningstillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång ska räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

I anskaffningsvärdet för tillgångar som är avsedda att säljas ska ränta räknas in under tillverkningstiden om det är fråga om väsentliga belopp.

Nettoförsäljningsvärde

Med nettoförsäljningsvärde avses marknadsvärdet med avdrag för beräknade försäljningskostnader. Försäljningskostnader inkluderar även uppskattade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Återanskaffningsvärde

En tillgång som inte ger ekonomiska fördelar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som myndigheten skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Tillgångar som förvärvas utan ersättning

Vid bedömning av det bokförda värdet på balansdagen enligt första stycket ska nettoförsäljningsvärdet som åsatts tillgången vid förvärvstidpunkten användas i stället för ett anskaffningsvärde.

Överföring av tillgångar

Om en omsättningstillgång inte överförs genom ett köp- och försäljningsförfarande, ska tillgången hos den mottagande myndigheten tas upp till det bokförda värde som redovisats hos den avlämnande myndigheten.

Vid överföring av en omsättningstillgång till följd av ett regeringsbeslut ska tillgången hos den mottagande myndigheten alltid tas upp till det bokförda värde som redovisats hos den avlämnande myndigheten, om inte annat följer av regeringens beslut.

ALLMÄNNA RÅD

Lägsta värdets princip

Värdering av tillgångar som används i olika verksamheter

En omsättningstillgång kan innehas både för att ge ekonomiska fördelar och servicepotential, t.ex. om en tillgång används både i en anslagsfinansierad och i en avgiftsfinansierad verksamhet. Det värde som tillgången tas upp i redovisningen är i dessa fall det lägsta av anskaffningsvärdet och värdet av återstående servicepotential inklusive ekonomiska fördelar i den avgiftsfinansierade verksamheten.

5 KAP 12 §

ALLMÄNNA RÅD

Att terminssäkrade fordringar och skulder samt icke-monetära fordringar och skulder inte ska omräknas till balansdagens kurs, följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild i 2 kap. 5 och 6 §§.

En terminssäkrad fordran eller skuld värderas till terminskurs.

5 KAP 13 §

FÖRESKRIFTER

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part.

En finansiell tillgång är en tillgång i form av

- kontanter,
- en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
- en avtalsenlig rätt att byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
- egetkapitalinstrument utgivet av ett företag.

En finansiell skuld är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att

- överföra kontanter eller en annan finansiell tillgång till en annan part, eller
- byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga.

Redovisning av finansiella instrument

En finansiell tillgång eller en finansiell skuld ska redovisas i balansräkningen när myndigheten blir part i det finansiella instrumentets avtalsenliga villkor, oberoende av hur instrumentet värderas. Köp eller försäljning ska redovisas per affärsdag.

Affärsdag är den dag då myndigheten ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja ett finansiellt instrument. Har endast ett avtal tecknats om köp eller försäljning för framtida leverans där de finansiella villkoren fastställs på likviddagen behöver dock inte någon tillgång eller skuld redovisas på affärsdagen.

Avtal om framtida inköp av rå- och stapelvaror ska inte värderas enligt 13 §, om avtalet ingicks för att tillgodose myndighetens behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror och om det förväntas regleras genom leverans av varan.

Fastställande av verkligt värde

Det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde.

Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument, men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, ska det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Klassificering av finansiella instrument

Klassificeringen av finansiella instrument är beroende av syftet med innehavet. Av 1 § framgår att om syftet med innehavet av en finansiell tillgång är att den ska innehas eller brukas stadigvarande ska den klassificeras som en anläggningstillgång, i annat fall som en omsättningstillgång. Finansiella skulder delas in i långfristiga respektive kortfristiga skulder.

ALLMÄNNA RÅD

Finansiella instrument som värderas till verkligt värde är huvudsakligen medel i fonder, placeringstillgångar i försäkrings- och garantiverksamhet, donationsmedel samt vissa avgiftsmedel i övrigt som myndigheten disponerar och som får placeras i aktier, obligationer samt aktie- och räntekonsortier. Obligationer eller andra värdepapper som förväntas innehas till förfall ska dock enligt 14 § inte värderas till verkligt värde.

5 KAP 14 §

FÖRESKRIFTER

Finansiella instrument som hålls till förfall är finansiella tillgångar och finansiella skulder som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som myndigheten har för avsikt att behålla fram till förfalldagen.

Lånefordringar och andra fordringar är finansiella tillgångar som har fastställda eller fastställbara betalningar men som inte är derivatinstrument.

Finansiella instrument som inte värderas till verkligt värde

Finansiella instrument som inte omfattas av 13 § ska redovisas till upplupet anskaffningsvärde med tillämpning av effektivräntemetoden, med undantag för andelar i hel- och delägda företag enligt 7 §, finansiella garantiavtal samt leasingavtal. Upplupet anskaffningsvärde är det belopp till vilket en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas efter anskaffningstillfället med beaktande av:

- periodisering av upplupen ränta enligt effektivräntemetoden,
- återbetalning av kapitalbelopp, och
- eventuella nedskrivningar.

Effektivräntemetoden är en metod för att beräkna det upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång eller finansiell skuld och för fördelning av ränteintäkter och räntekostnader över den relevanta tidsperioden.

Effektivränta är den ränta som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under löptiden för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld till tillgångens eller skuldens redovisade värde vid anskaffningstillfället.

Periodisering av kapitalrabatter, kapitalpremier och direkta transaktionsutgifter ska ske över fordringens/skuldens löptid. Periodisering behöver endast göras om beloppen är väsentliga.

Räntebärande finansiella instrument som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder behöver inte redovisas till upplupet anskaffningsvärde. En schablonmässig metod får användas vid värdering av dessa finansiella instrument om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En förutsättning är dock att metoden ger en rättvisande redovisning och används konsekvent.

Finansiella garantiavtal

Ett finansiellt garantiavtal är ett finansiellt instrument enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en finansiell skuld.

Det finansiella garantiavtalet tas i redovisningen initialt upp som en avsättning eller skuld.

Finansiella garantiavtal ska värderas till det högsta av:

- avsättningen enligt föreskrifterna till 4 kap. 2 §, och
- den premie för förväntade förluster som ursprungligen erhöles för garantin efter avdrag för periodiseringar av premien.

Redovisning av säkringsinstrument

Derivatinstrument som används i myndighetens verksamhet för pris-, ränte- eller valutasäkring (säkringsinstrument) ska inte värderas till verkligt värde. Någon omvärdering ska inte ske av en säkrad tillgång eller skuld om värdet förändringen motsvarar en motsatt förändring på säkringsinstrumentet.

En premie som betalas eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid.

Myndigheten ska vid varje bokslut bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är effektiv utifrån myndighetens riskhanteringsstrategi.

Om en säkring upphör ska derivatinstrumentet och den säkrade posten värderas enligt 3, 5 och 8 §§. Instrumentens anskaffningsvärde är i dessa fall det aktuella marknadsvärdet då säkringen upphörde.

Om ett derivatinstrument har ett negativt marknadsvärde efter att en säkring upphört ska en reservering göras för förväntade förluster. Utgifter för att lösa ett

derivatinstrument som inte längre behövs för säkring ska redovisas som kostnad under den period då säkringen avbryts.

ALLMÄNNA RÅD

Derivatinstrument

Derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskild angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifikt för någon av avtalsparterna.
- Det krävs normalt ingen initial nettoinvestering.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt.

Terminer, optioner och swappar är exempel på finansiella instrument som utgör derivat enligt ovanstående definition.

Med derivatinstrument som används i myndighetens verksamhet för pris-, ränte- eller valutasäkring (säkringsinstrument) avses såväl säkring av befintliga tillgångar och skulder som säkring av framtida behov av ta upp lån eller att anskaffa varor till verksamheten.

En myndighet behöver normalt inte redovisa ett derivatinstrument mellan den tidpunkt avtal tecknas (affärsdagen) och likviddagen.

Räntebärande fordringar och skulder avsedda att innehas till förfall

Vissa räntebärande fordringar och skulder kan förvärvas eller emitteras till över-/underkurs (exempelvis nollkupongobligationer). Vidare kan förvärv eller emission av skuldebrev ge upphov till kostnader. För sådana fordringar och skulder gäller att både över-/underkursen och kostnaderna fördelas över löptiden så att den effektiva räntan blir konstant.

En myndighet som tidigare har valt att redovisa finansiella instrument till upplupet anskaffningsvärde bör fortsätta att göra detta, även om instrumentet klassificeras som omsättningstillgångar eller kortfristiga skulder.

Lånefordringar och andra fordringar

Lånefordringar och andra fordringar som har en kredittid överstigande ett år och som inte har en marknadsmässig ränta bör värderas till nuvärdet av framtida betalningar.

Med marknadsmässig ränta avses den ränta som motsvarar statens finansieringskostnad för upplåning med motsvarande löptid, med ett räntepåslag motsvarande kostnaden för förväntade förluster.

När nuvärdet av framtida betalningar beräknas används en diskonteringsränta. Om en marknadsmässig ränta inte tas ut bör utgångspunkten för att fastställa diskonteringsräntan vara de räntesatser som finns på Riksgäldskontorets finansiella instrument med olika löptider.

Övrigt

Hur leasingavtal redovisas framgår av föreskrifter och allmänna råd till 4 kap. 1 och 2 §§.

Ett lånelöfte är normalt ingen ekonomisk händelse som påverkar den löpande bokföringen. En lånefordran/-skuld redovisas normalt när lånet betalas ut till låntagaren. Hur lånefordringar klassificeras framgår av föreskrifter och allmänna råd till 4 kap. 2 §.

Finansiella instrument i utländsk valuta där det inte finns något säkringsinstrument ska enligt 12 § omräknas till valutakursen på balansdagen.

7 KAP 1 §

FÖRESKRIFTER

Balansräkningen

Långfristiga fordringar

Finansiella instrument

Information ska lämnas i anslutning till beskrivningen av tillämpade redovisningsprinciper om och på vilket sätt derivatinstrument används för pris-, ränte- eller valutasäkring av finansiella instrument.

De instrument som värderas till verkligt värde enligt 5 kap. 13 § ska specificeras i not för respektive post. Detta gäller både för finansiella tillgångar och eventuella finansiella skulder. Av noten ska även framgå orealiserade värdeförändringar under året uppdelade per typ av instrument. För statsobligationer och statsskuldväxlar utgivna av Riksgäldskontoret ska även det nominella värdet framgå av noten.

Utlåning

Värdepapper och andelar

Förändring av myndighetskapitalet

Förändringar av myndighetskapitalet under räkenskapsåret ska specificeras i en not. Specifikationen ska visa varje slag av förändring för varje post och delpost i myndighetskapitalet.

Det innebär att förändringen delas upp på förändring av

- Balanserad kapitalförändring, med de sammanlagda beloppen för respektive anslagsfinansierad verksamhet, över- eller underskott i avgifts- och bidragsfinansierade verksamheter samt övriga orsaker angivna var för sig, såvida beloppen inte är obetydliga
- Kapitalförändring enligt resultaträkningen, som i sin tur är specificerad särskilt (se föreskrifter angående posten Årets kapitalförändring)
- Statskapital
- Resultatandelar i hel- och delägda företag
- Donationskapital

Om föregående års kapitalförändring enligt resultaträkningen inte i sin helhet har förts till posten Balanserad kapitalförändring, ska det framgå av noten hur kapitalförändringen har disponerats. Om en viss del av kapitalet har förändrats direkt i balansräkningen ska detta anges och det ska framgå varför det har skett.

Statskapital

För posten Statskapital ska i förekommande fall en uppdelning göras på statskapital med respektive utan avkastningskrav.

Avkastning

En myndighet som har statskapital med avkastningskrav ska dessutom ange den beräknade avkastningen. Om avkastningskravet inte kunnat tillgodoses under föregående räkenskapsår ska skillnaden mellan begärd avkastning och den avkastning som myndigheten inbetalat redovisas inom linjen i balansräkningen, varvid även ackumulerade belopp redovisas (jfr 7 kap. 1 § kapitalförsörjningsförordningen (2011:210)).

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

Övriga avsättningar

Dessa avsättningar ska specificeras i not, varvid för varje enskild avsättning uppgift lämnas om syftet med avsättningen, årets förändring och utgående balans. Specifikation eller andra upplysningar ska även lämnas för den del av en avsättning som myndigheten bedömer kommer att regleras under det närmast följande räkenskapsåret (kortfristig del). Denna del förs inte om i redovisningen.

ALLMÄNNA RÅD

Resultaträkningen

Balansräkningen

Avräkning med statsverket

Myndighetskapital

Förändringen av myndighetskapitalet bör specificeras i en matris som ställs upp på det sätt som anges i bilaga 8. För räkenskapsåren 2014 och 2015 får specifikationen innehålla en kolumn för belopp under utredning.

Om regeringen för en viss myndighet har föreskrivit en annan typ av specifikation av myndighetskapitalet och detta gör att kraven på specifikation enligt föreskrifterna svårligen kan uppfyllas, får myndigheten begränsa redovisningen till den specifikation som regeringen har föreskrivit. Detta bör i så fall kommenteras i noten och dessutom bör en bedömning av kapitalets fördelning på anslags-, avgifts- och bidragsfinansierad samt eventuellt annan verksamhet anges.

Periodavgränsningsposter

Bilaga 4

Uppställningsform för finansieringsanalys

FINANSIERINGSANALYS	Not
DRIFT	

INVESTERINGAR	

Ökning/minskning av statskapital med medel som erhållits från/tillförts statens budget	
Försäljning av anläggningstillgångar	
– därav medel som tillförts statens budget	

LÅNEVERKSAMHET	

Ökning/minskning av statskapital med medel som erhållits från/tillförts statens budget	

UPPBÖRDSVERKSAMHET	
Intäkter av avgifter m.m. som inte disponeras	
Skatteintäkter m.m.	
Förändring av kortfristiga fordringar och skulder	
<i>Inbetalningar i uppbördsverksamhet</i>	
<i>Medel som tillförts statens budget från uppbördsverksamhet</i>	
Kassaflöde från/till uppbördsverksamhet	
TRANSFERERINGSVERKSAMHET	

Finansiering av transfereringsverksamhet	
Medel som erhållits från statens budget för finansiering av bidrag	

FÖRÄNDRING AV LIKVIDA MEDEL	

SPECIFIKATION AV FÖRÄNDRING AV LIKVIDA MEDEL	

Bilaga 8

Förändring av myndighetskapitalet ¹

	Stats- kapital	Uppskriv- nings- kapital	Dona- tions- kapital	Resultat- andelar i hel- och delägda företag	Balanserad kapital- förändring, anslags- finansierad verksamhet	Balanserad kapital- förändring, avgiftsbelagd verksamhet	Övrigt ²	Kapital- förändring enligt resultat- räkningen	Summa
Utgående balans 20X0³									
Ändrad redovis- ningsprincip ⁴									
Rättelser ⁴									
A Ingående balans 20X1⁵									
Föregående års kapitalförändring ⁶									
Utdelning från hel- och delägda företag									
XXXX ⁷									
YYYY ⁷									
Årets kapital- förändring									
B Summa årets förändring									
C Utgående balans 20X1⁸									

¹ Endast de kolumner och rader där myndigheten faktiskt har ett saldo eller utfall tas med.

² Om myndigheten har balanserad kapitalförändring i bidragsfinansierad verksamhet anges detta här med rubriken Balanserad kapitalförändring i bidragsfinansierad verksamhet. Om det finns annan kapitalförändring som t.ex. beror på finansiella aktiviteter, uppbördsverksamhet eller andra orsaker infogas en kolumn för den faktiska typen av verksamhet.

³ Avser utgående balansen från årsredovisningen föregående år.

⁴ Dessa rader används om kapitalet ändrats mellan föregående års årsredovisning och årets ingående balans.

Skilnaden specificeras för respektive kolumn i förekommande fall på ändrad redovisningsprincip och rättelse av fel.

⁵ Ingående balans 20X1 är den faktiska ingående balansen i räkenskåperna för det aktuella räkenskåpsåret, dvs. summan av de tre raderna ovanför.

⁶ På denna rad anges hur föregående års kapitalförändring förts om. Summan längst till höger för denna rad ska vara noll.

⁷ Här anges andra orsaker till kapitalets förändring i förekommande fall

⁶ Utgående balans 20X1 är den faktiska utgående balansen i räkenskaperna för det aktuella räkenskapsåret, dvs. summan av A och B.

MATS WIKSTRÖM