

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

beslutade den 10 november 2000.

Dessa bestämmelser träder i kraft den 1 januari 2001.

I fråga om årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 gäller ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 2 kap. 1 och 3 §§ och 10 kap. 1 § i detta cirkulär. Övriga bestämmelser får tillämpas även för årsredovisningen 2000.

Ekonomistyrningsverket föreskriver följande med stöd av 11 kap. 1 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

1 KAP. 3 §

FÖRESKRIFTER

Årsredovisning, delårsrapport och budgetunderlag skall ställas till regeringen och lämnas till berört fackdepartement i fem exemplar. Handlingarna skall därutöver lämnas till nedanstående i angivet antal exemplar:

- Arbetsgivarverket (2)
- Ekonomistyrningsverket (4)
- Finansdepartementet (4)
- Riksdagens utredningstjänst (9)
- Riksrevisionsverket (2)
- Statskontoret (2)

Ifall frågor om totalförsvaret behandlas skall ett exemplar av handlingarna även lämnas till

- Försvarsdepartementet och
- Överstyrelsen för civil beredskap.

Offentlig spridning av årsredovisningen

Om en myndighet sprider sin årsredovisning i dess helhet, skall årsredovisningen ha den form och den ordalydelse som beslutats av styrelsen, eller om sådan saknas av myndighetens chef, och som legat till grund för uttalandet i revisionsberättelsen. Förändringar av rent layoutmässig karaktär är tillåtna. Beteckningen årsredovisning får inte användas för andra handlingar.

1 KAP. 4 §

FÖRESKRIFTER

Redovisningsområdets avgränsning

I årsredovisningens resultatredovisning och i budgetunderlaget skall myndigheten även beskriva verksamhet som finansieras av myndigheten men bedrivs av annan för myndighetens räkning. I de finansiella årsredovisningshandlingarna och delårsrapporten kommer sådan verksamhet till uttryck främst i poster som "Övriga driftkostnader" och "Lämnade bidrag".

Konsekvenser på grund av inflytande i juridisk person

I årsredovisningen skall information lämnas om ekonomiska eller andra för myndighetens verksamhet viktiga konsekvenser som uppstått eller väntas uppstå exempelvis på grund av att myndigheten förvaltar aktier eller andelar i intresseföretag och dotterföretag.

2 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

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

2 KAP. 2 §

ALLMÄNNA RÅD

Paragrafen reglerar årsredovisningens formella avlämnande till dels Riksrevisionsverket för granskning, dels till Ekonomistyrningsverket bl.a. för upprättande av underlag till årsredovisningen för staten. Totalt skall enligt 1 kap. 3 § och 2 kap. 2 § två exemplar lämnas till Riksrevisionsverket och fyra exemplar till Ekonomistyrningsverket.

2 KAP. 3 §

FÖRESKRIFTER

Särskild dokumentation

Myndighetens underlag för årsredovisning för staten skall utgöras av de uppgifter den lämnar till statsredovisningen enligt ESV:s föreskrifter till 21 § förordningen (2000:606) om myndigheternas bokföring samt kompletterande uppgifter. Som grund för detta skall samtliga myndigheter

senast den 15 februari upprätta en särskild dokumentation. Denna skall utgöras av ett utdrag ur det förslag till årsredovisning som upprättats inom myndigheten inför slutligt beslut. Den skall bestå av balans- och resultaträkning samt anslagsredovisning och vara utformad i enlighet med de bestämmelser som gäller för motsvarande uppgifter i årsredovisningen.

Myndighetens chef, eller den tjänsteman chefen särskilt bestämmer, skall besluta om dokumentationen.

Avlämnande av den särskilda dokumentationen

Nedan förtecknade myndigheter skall senast den 15 februari lämna den särskilda dokumentationen till ESV och till revisorerna. Dessa myndigheter skall dessutom lämna de noter som i förslaget till årsredovisning upprättats till balansräkning, resultaträkning och anslagsredovisning.

| | |
|--|---|
| Arbetsmarknadsverket | Rikspolisstyrelsen |
| Banverket | Riksskatteverket |
| Centrala studiestödsnämnden | Sjöfartsverket |
| Domstolsverket | Socialstyrelsen |
| Exportkreditnämnden | Statens fastighetsverk |
| Fortifikationsverket | Statens jordbruksverk |
| Försvarets materielverk | Statens järnvägar, SJ |
| Försvarmakten | Statens pensionsverk |
| Göteborgs universitet | Statens naturvårdsverk |
| Insättningsgarantinämnden | Stockholms universitet |
| Kammarkollegiet | Styrelsen för internationellt utvecklings- samarbete, SIDA |
| Karolinska institutet | Svenska kraftnät |
| Kriminalvårdsverket | Sveriges lantbruksuniversitet |
| Kungliga tekniska högskolan | Tullverket |
| Kärnavfallsfondens styrelse | |
| Lantmäteriverket | Umeå universitet |
| Luftfartsverket | Uppsala universitet |
| Lunds universitet | Vägverket |
| Närings- och teknikutvecklingsverket | |
| Premiepensionsmyndigheten | |
| Regeringskansliet | |
| Riksdagens förvaltningskontor | |
| Riksförsäkringsverket med de Allmänna försäkringskassorna | |
| Riksgäldskontoret | |

2 KAP. 3 §

ALLMÄNNA RÅD

Beslut om dokumentationen innebär att myndigheten tar ansvar för att till statsredovisningen lämnade uppgifter överensstämmer med det upprättade förslaget till årsredovisning.

Om myndigheten fattat beslut om årsredovisning senast den 15 februari, behöver ingen separat dokumentation upprättas. Det är tillräckligt att på en kopia av årsredovisningen notera att den utgör föreskriven dokumentation.

Inrapporteringen till statsredovisningen regleras i ESV:s föreskrifter till 21 § förordning (2000:606) om myndigheternas bokföring

2 KAP. 4 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

Jämförelsetal

För varje post i balansräkningen, resultaträkningen och finansieringsanalysen skall beloppet anges för motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret.

Noter till balans- och resultaträkningens poster skall förses med jämförelsetal avseende föregående år. För övriga noter skall jämförelsetal lämnas där så är lämpligt. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 5 och 6 §§, får avvikelser från vad som föreskrivs i detta stycke göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna anges i en not.

Andra stycket

Sammanställning över väsentliga uppgifter

Av sammanställningen skall framgå

- låneram i Riksgäldskontoret uppdelad på beviljad låneram och utnyttjad låneram vid räkenskapsårets slut,
- beviljade och under året maximalt utnyttjade kontokrediter hos Riksgäldskontoret,
- räntekostnader och ränteintäkter på räntekonto,
- totala avgiftsintäkter (samt en jämförelse med beräknat belopp i regleringsbrevet),
- beviljad och utnyttjad anslagskredit,

- summa utgående reservationer och summa anslagssparande samt de belopp därav som är intecknade av åtaganden med stöd av reservationer och anslagssparande,
- summa åtaganden som gjorts med stöd av tilldelade bemyndiganden enligt 20 § anslagsförordningen (1996:1189), samt summa tilldelade bemyndiganden,
- antalet årsarbetskrafter och medelantalet anställda,
- driftkostnad per årsarbetskraft, samt
- årets kapitalförändring och balanserad kapitalförändring.

Uppgifterna i sammanställningen skall avse de fem senaste räkenskapsåren.

Sammanställningen skall presenteras på en separat sida i årsredovisningen.

Avgiftsintäkter

Uppgiften skall omfatta myndighetens totala avgiftsintäkter och andra ersättningar uppdelat på avgiftsintäkter som myndigheten disponerar respektive inte disponerar.

Tredje stycket

Information av väsentlig betydelse för regeringens uppföljning och prövning

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser skall information lämnas om sådana förhållanden och händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Väsentlighetskriteriet

Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i årsredovisningen.

2 KAP. 4 §

ALLMÄNNA RÅD

Första stycket

Avrundning av belopp

Beloppen i årsredovisningen bör anges i tusental kronor (tkr).

Val av tecken

I årsredovisningens resultaträkning och finansieringsanalys anges intäkter med positivt tecken (dvs. inget tecken skrivs ut). Balansräkningen är

uppställd i kontoform vilket gör att tecken normalt inte sätts ut. Undantag är de gånger då en post har ett från normal status avvikande tecken. Om exempelvis posten Avräkning med statsverket (som alltid står på debetsidan) utgörs av en skuld föregås posten av ett minustecken.

Andra stycket

Åtagande

Med åtagande menas summan av avtalade/motsvarande för myndigheten bindande ekonomiska förpliktelser som kommer att leda till utgifter under kommande räkenskapsår.

I sjätte punktsatsen i föreskrifterna avses belopp som är intecknade av åtaganden som kommer att leda till utgifter under kommande räkenskapsår och som finansieras av anslag som redan tilldelats myndigheten. Det är således främst fråga om senarelagd verksamhet. Dessa åtaganden bör inte ingå i bemyndiganderedovisningen.

Årsarbetskrafter

Med årsarbetskrafter avses i detta sammanhang antal anställda personer omräknat till heltidsarbetande. Omräkningen innebär att deltidsanställd personal ingår i summa antal personer med den procentandel av en heltidstjänst som deras tjänstgöring utgör. En halvtidstjänstgörande person ingår således i summan som 0,5 årsarbetskrafter. Tjänstledigheter för t.ex. studier, annan tjänst och föräldraledighet bör beaktas liksom nyanställda och avgångna. Däremot görs normalt inte korrigering för semester, kortare sjukdomsperioder, övertid och kompensationsledigheter.

Medelantalet anställda

Medelantalet anställda kan beräknas som ett genomsnitt av antalet anställda personer baserat på mätningar vid två eller flera tidpunkter under året. Korrigering bör göras för tjänstledigheter m.m.

Driftkostnader

Uppgift om årets driftkostnader hämtas från resultaträkningen genom att summera posterna kostnader för personal, kostnader för lokaler och övriga driftkostnader.

2 KAP. 5 §

FÖRESKRIFTER

Överskådlighet

Kravet på överskådlighet innebär att informationen skall vara lättillgänglig. Informationen skall presenteras på ett relevant och systematiskt sätt, i former som ger möjlighet till överblick både vad avser myndigheten som helhet som dess olika delar enligt den indelning för återrapportering som regeringen fastställt.

2 KAP. 5 §

ALLMÄNNA RÅD

God redovisningssed

Begreppet god redovisningssed behandlas i ESV:s allmänna råd till 6 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring.

2 KAP. 6 §

FÖRESKRIFTER

Helhetskravet

Helhetskravet innebär att årsredovisningens olika delar skall utformas och offentliggöras som en sammanhållen enhet.

Kravet innebär även att

- information som krävs för att förstå balansräkning, resultaträkning, anslagsredovisning och finansieringsanalys, dvs. den finansiella delen av årsredovisningen, men inte lämnas där, måste lämnas i noter och att
- kommentarer och annan redovisning avseende verksamhetens resultat enligt 3 kap. skall lämnas i resultatredovisningsdelen.

Rättvisande bild

I normalfallet förutsätts att information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger en rättvisande bild. I speciella fall kan det behövas tilläggsupplysningar för att ge en rättvisande bild. Undantagsvis kan kravet på rättvisande bild innebära att myndigheten måste göra avsteg från ESV:s allmänna råd. I sådana fall måste myndigheten lämna upplysning om avvikelserna och skälen till denna.

2 KAP. 6 §

ALLMÄNNA RÅD

Rättvisande bild

För affärsverken gäller att balansräkning och resultaträkning skall ge en rättvisande bild av affärsverkets och i förekommande fall affärsverkskoncernens ställning och resultat.

2 KAP. 7 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket punkt 3

Rimlig försiktighet

Detta innebär särskilt att

- endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
- hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
- hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om kapitalförändringen är positiv eller negativ.

Andra stycket

Byte av redovisningsprinciper

Byte av princip får som regel ske endast om bytet krävs för anpassning till av regeringen eller ESV utgivna föreskrifter eller allmänna råd eller i övrigt kan anses leda till en klart mer rättvisande redovisning.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster ändrats, skall posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de skall kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

2 KAP. 7 §

ALLMÄNNA RÅD

Andra stycket

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.

2 KAP. 8 §

FÖRESKRIFTER

Dag för underskrift

Årsredovisningen skall innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Avvikande mening

Har avvikande mening antecknats till styrelsens protokoll, skall densamma återges i årsredovisningen i omedelbar anslutning till myndighetens chefs och styrelseledamöternas namn.

2 KAP. 8 §

ALLMÄNNA RÅD

Styrelsens underskrift av årsredovisningen

Det bör inledningsvis framhållas att en styrelsens beslut om årsredovisningen enligt instruktion eller annan författning och styrelseledamöternas undertecknande av årsredovisningen är två skilda händelser.

Samtliga styrelseledamöter skall skriva under det exemplar av årsredovisningen som arkiveras hos myndigheten. Kravet på undertecknande gäller dem som är styrelseledamöter och myndighetschef vid den tidpunkt då årsredovisningen avlämnas till regeringen, oavsett om de deltagit i beslutet eller inte.

I det fall en suppleant ersätter en ordinarie styrelseledamot som har giltigt förfall vid ovan nämnda tidpunkt, undertecknar suppleanten årsredovisningen i stället för den ordinarie. Vistelse på annan ort är normalt inte att betrakta som giltigt förfall.

Vad gäller personalföreträdare för myndigheten, se allmänna råd till 7 kap. 2 §.

Undertecknandet bör ske i samband med det styrelsemöte då årsredovisningen beslutas eller snarast därefter – i förekommande fall efter det att av styrelsen beslutade justeringar genomförts. Om så inte är möjligt bör arkivexemplaret skrivas under senast vid den tidpunkt då revisionsberättelse över granskningen av myndighetens årsredovisning skall avges.

Regeringens exemplar

Den handling som lämnas in till regeringen behöver endast innehålla myndighetens chefs och styrelseledamöternas namn i tryckstil.

Sidnumrering m.m.

Sidorna bör vara numrerade varvid det sammanlagda antalet sidor anges på första sidan. Myndighetens arkivexemplar bör vara signerat på varje sida av myndighetens chef.

3 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Allmänt

Myndigheten skall kommentera de resultat som redovisas och redogöra för väsentliga externa och interna förhållanden, t.ex. omvärldsförändringar, organisatoriska förändringar etc., som har påverkat resultaten.

Informationen i resultatredovisningen skall omfatta de tre senaste räkenskapsåren, d.v.s. det närmast avslutade räkenskapsåret och ytterligare två år. Informationen skall vara jämförbar över tiden. I de fall det inte är möjligt att ta fram jämförbar resultatinformation för tre år skall myndigheten kommentera och motivera detta.

Uppgifterna i resultatredovisningen skall baseras på dokumenterade data och mätmetoder.

Första stycket

Regeringen anger genom återrapporteringskrav vilken information den vill ha rörande målen för en viss verksamhet. Har regeringen angett återrapporteringskrav för målen, skall myndigheten med undantag för vad som sägs i ESV:s föreskrifter till 2 kap. 4 § tredje stycket och 3 kap. 2 § begränsa resultatredovisningen till att redovisa gentemot återrapporteringskraven.

Andra stycket

Anges inga återrapporteringskrav i regleringsbrevet eller i annat beslut, skall myndigheten redovisa väsentliga verksamheter som den utfört i syfte att nå sina mål. Redogörelsen skall för varje sådan verksamhet omfatta antal prestationer, kostnader och kvalitet samt i förekommande fall intäkter.

3 KAP. 1 §

ALLMÄNNA RÅD

Redovisning av kvalitet kan avse enskilda prestationer, grupper av prestationer eller hela verksamheten. Redovisningen bör anpassas till myndighetens specifika förutsättningar och regeringens behov av information.

3 KAP. 2 §

FÖRESKRIFTER

Fördelning av kostnader och intäkter

Myndigheten skall fördela totala kostnader och andra intäkter än sådana av anslag i enlighet med den indelning för återrapportering som regeringen angett i regleringsbrevet. Avgiftsbelagd verksamhet skall även särredovisas. Redovisningen skall följa den indelning och struktur som framgår av budgeten för avgiftsbelagd verksamhet i myndighetens regleringsbrev.

I de fall regeringen inte anger någon indelning för återrapporteringen skall myndigheten, oavsett hur verksamheten finansieras, välja en lämplig indelning för totala kostnader och andra intäkter än sådana av anslag.

Avstämning mot finansiell information

Informationen enligt denna paragraf och informationen i de finansiella delarna av årsredovisningen skall stämma överens. Eventuell brist på överensstämmelse skall förklaras.

Fastprisredovisning

Den ekonomiska informationen skall redovisas i löpande priser. Där så krävs för att kravet på en rättvisande redovisning skall uppfyllas skall, som tilläggsinformation, kostnads- och intäktsutvecklingen belysas även i fasta priser efter omräkning med lämpliga index. Myndigheten skall ange och motivera val av index.

4 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Föreskrifterna gäller inte affärsverk.

Uppställningsform

Resultaträkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1.

De rubriker och poster som anges i uppställningsformen skall tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Benämningen på rubrikerna får inte ändras. Myndigheten skall dock ta bort en rubrik eller en post om den saknar en sådan verksamhet. Posternas benämning får anpassas till den egna verksamheten och nya poster får tillföras under respektive rubrik. En förutsättning är dock att nya poster kan inrapporteras till statsredovisningen i enlighet med ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 21 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring.

Överskridna anslag m.m.

Anslag som tagits i anspråk under året bokförs normalt löpande som intäkt av anslag. Det kan därvid hända att begränsade anslag eller anslagsposter överskrids utan att regeringen har medgivit detta eller med ett större belopp än vad regeringen har medgivit. När det gäller ett överskridande som regeringen inte har medgivit skall den intäkt av anslag som svarar häremot överföras till påföljande års räkenskaper genom att den i balansräkningen tas upp som en periodavgränsningspost (Förutbetalad intäkt). Anslagsavräkningen påverkas inte av denna periodisering. Posten Avräkning med statsverket kommer sålunda att inkludera det belopp med vilket anslaget/-anslagsposten överskridits medan posten Intäkter av anslag inte inkluderar detta belopp.

Intäkter av bidrag

Bidrag skall redovisas som intäkt av bidrag vid mottagandet om avsikten med bidraget är att det skall förbrukas hos myndigheten. Oförbrukade bidrag skall senast vid räkenskapsperiodens slut periodiseras för att täcka framtida kostnader.

Avgörande för om ett bidrag skall intäktsföras eller skuldföras vid mottagandet är villkoren för bidraget. Är avsikten att bidraget skall förbrukas hos myndigheten intäktsförs bidraget i sin helhet om det inte finns något krav på återbetalningsskyldighet eller om sannolikheten för återbetalningsskyldighet är liten. Även bidrag som är förenat med återbetalningsskyldighet skall intäktsföras om sådan skyldighet endast uppkommer i de fall myndigheten inte iakttar villkor och föreskrifter för bidraget i fråga eller om något oväntat inträffar som rubbar förutsättningarna för bidraget.

Finansiella intäkter och kostnader

Finansiella intäkter som disponeras i verksamheten skall redovisas som post under rubriken Verksamhetens intäkter. Finansiella intäkter som erhållits för finansiering av bidrag skall redovisas i transfereringsavsnittet under posten Finansiella intäkter. Finansiella intäkter som skall redovisas mot inkomstitel, skall redovisas i uppördsavsnittet under posten Intäkter av avgifter m.m. samt andra intäkter som ej disponeras av myndigheten.

Finansiella kostnader som avser verksamheten skall redovisas som Finansiella kostnader under rubriken Verksamhetens kostnader. Finansiella kostnader som är hänförliga till transfereringar skall redovisas som Finansiella kostnader i transfereringsavsnittet.

Icke disponibla avgifter

Intäkter av avgifter och andra ersättningar, som myndigheten inte får disponera p.g.a. att de skall avräknas mot inkomstitel, skall redovisas som en särskild post under rubriken Uppördsverksamhet.

Avsättning till eller upplösning av fonder

I de fall inkomster och utgifter i de statliga transfereringssystemen redovisas över en fond (se ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 4 kap. 2 §) skall nettot av de till fonden hänförliga transaktionerna redovisas som en avsättning till eller upplösning av fonden. En avsättning ses i detta sammanhang som en minskning av tillförda medel och en upplösning som en ökning av tillförda medel.

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 och den effekt periodiseringarna haft på denna förändring.

Årets kapitalförändring

Årets kapitalförändring är benämningen på resultaträkningens slutsaldo. För vissa myndigheter som huvudsakligen är avgiftsfinansierade får denna benämning ersättas med Årets överskott (underskott).

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.

Under rubriken *Uppbördsverksamhet* redovisas också sådana inkomster som visserligen har ett direkt samband med myndighetens (någon gång flera myndigheters) produktion av varor och tjänster men som inte får disponeras av myndigheten. Myndigheten skall redovisa sådana inkomster mot en inkomsttitel.

Med *transfereringar* avses ekonomiska händelser där myndighetens uppgift i huvudsak begränsas till att för statens räkning, i form av bidragsutbetalningar, förmedla pengar från statsbudgeten till olika mottagare. Bidragen kännetecknas av att den eller de myndigheter som är engagerade i transfereringsverksamheten inte erhåller någon egentlig motprestation från bidragsmottagaren. Bidragsmottagarna återfinns som regel utanför staten, men även myndigheter kan vara mottagare. Myndigheterna kan ha olika roller i transfereringsprocessen. I det enklaste fallet betalar myndigheten ut bidrag till en bidragsmottagare och finansierar detta från statsbudgeten. I andra fall finansieras den bidragsutbetalande myndighetens utbetalningar från en annan myndighet (som svarar för avräkningen mot statsbudgeten). I åter andra fall kan bidraget finansieras från ett statligt organ som inte är myndighet enligt denna förordning eller direkt med obligatoriska eller frivilliga avgifter.

Det kan ibland vara oklart om vissa kostnader skall klassificeras som verksamhetskostnad eller transferering. I sådana gränsdragningsfall är nationalräkenskapernas informationsbehov vägledande. Ekonomistyrningsverket besvarar frågor om klassificering i redovisningen.

Redovisning av lämnade bidrag som inte finansieras med statliga medel

Bidrag som finansieras på annat sätt än vad som nämnts ovan – exempelvis av kommuner eller andra icke-statliga organisationer – redovisas över balanskonton (avräkningskonton) om betalningsmottagaren inte är en

statlig myndighet samt om myndighetens hantering av utbetalningen begränsas till en ren vidareförmedling. På sådana konton bokförs såväl erhållna medel som utbetalade bidrag. Eventuella saldon tas i årsredovisningen lämpligen upp som en särskild post bland skulderna (eller om det rör sig om ett debetsaldo: under fordringar).

4 KAP. 2 §

FÖRESKRIFTER

Föreskrifterna gäller inte affärsverk.

Uppställningsform

Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2.

De rubriker och poster som anges i uppställningsformen skall tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Benämningen på rubrikerna får inte ändras. Myndigheten skall dock ta bort en rubrik¹ eller en post² om den saknar en sådan verksamhet. Posternas benämning får anpassas till den egna verksamheten och nya poster får tillföras under respektive rubrik. En förutsättning är dock att nya poster kan inrapporteras till statsredovisningen i enlighet med ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 21 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring.

Beredskapstillgångar

En myndighet som har en civil eller militär beredskapsuppgift som medför att den anskaffar varor och inventarier m.m. för att klara landets försörjning i ett krisläge eller för att genomföra uppgifter i krig, skall redovisa dessa tillgångar bland materiella anläggningstillgångar, under posten Beredskapstillgångar.

Utlåning

Balansräkningens uppställningsform skiljer på fordringar som redovisas under Utlåning och fordringar som redovisas under Finansiella anläggningstillgångar. Den förstnämnda posten, som redovisas under egen rubrik, skall användas för fordringar som uppstår i utlåningsverksamhet i myndigheter som enligt instruktion, annan författning eller regeringsbeslut är ålagda att bedriva sådan verksamhet.

¹ Rubriker är numrerade med romerska siffror.

² Poster är numrerade med arabiska siffror.

Myndighetskapital

Om regeringen har beslutat att via statsbudgeten täcka under tidigare år uppkomna underskott i avgifts- eller bidragsfinansierad verksamhet skall dessa medel redovisas direkt i balansräkningen under berörd post under rubriken Myndighetskapital.

Statskapital

Under posten Statskapital skall redovisas

- anslagsmedel som myndigheten använt för att finansiera anläggningstillgångar med undantag av det fall som avses i 9 § kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188),
- särskilt anvisade anslagsmedel som myndigheten använt för att finansiera rörelsekapital³,
- kapital som enligt myndighetens eller regeringens beslut skall överföras från annan kapitalpost till statskapital (som regel i syfte att konsolidera statskapitalet),
- belopp varmed värdet av anläggningstillgång skrivs upp om detta enligt regeringens beslut skall tillföras statskapital.

Donationskapital

Under posten Donationskapital skall redovisas mottagna donationer som inte uppfyller stiftelselagens (1994:1220) kriterier för stiftelse och där givaren/donatorn ställt krav på att donationen inte får förbrukas.

Kapitalförändring enligt resultaträkningen samt Balanserad kapitalförändring

Till posten Kapitalförändring enligt resultaträkningen skall föras det saldo mellan intäkter och kostnader som redovisats i årets resultaträkning. Detta belopp skall nästföljande år överföras till Balanserad kapitalförändring eller i förekommande fall, annan kapitalpost.

Fonder

Vissa myndigheter, som handhar statliga transfereringar, redovisar i sina balansräkningar poster som i huvudsak utgör saldon mellan ackumulerade inbetalningar och utbetalningar avseende transfereringar som inte finansieras med anslag. Denna typ av poster utgör inte en förpliktelse så som sådana definieras nedan och skall därför inte redovisas som en skuld eller en avsättning. I stället skall de redovisas under rubriken Fonder.

Skulder och avsättningar – definitioner

Myndigheten skall 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.

³ Gäller f.n. främst myndigheter med regressfordringar.

Som *skuld* skall redovisas förpliktelser som är säkra med avseende på såväl belopp som tidpunkt då de skall infrias.

Som *avsättningar* skall redovisas förpliktelser som är ovissa till belopp och/eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Avsättningar för pensioner

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

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

Så kallade antastbara pensionsförpliktelser⁴ skall 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 skall myndigheten även göra avsättning för särskild löneskatt baserat på pensionsförpliktelsens storlek. Avsättning för särskild löneskatt på pensionsförpliktelser skall redovisas under posten Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och särredovisas i bokföringen.

Övriga avsättningar

Under denna rubrik redovisas främst:

- Avsättningar avseende framtida utgifter för nedläggning av verksamhet, i de fall myndigheten har påbörjat genomförandet före balansdagen eller då ett formellt beslut om nedläggning har fattats av regeringen eller av myndighetens styrelse om den har befogenhet att fatta sådana beslut.
- 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 skall 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.

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

- 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 statsmakterna⁵.

Leasing⁶

Anläggningstillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal skall redovisas hos myndigheten som anläggningstillgång och förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter som skuld. Tillgångarna och skulderna tas upp under aktuella poster i balansräkningen.

Periodavgränsningsposter

Som *upplupna bidragsintäkter* skall redovisas bidragsinkomster som ännu inte erhållits och beloppsmässigt motsvaras av periodens kostnader. Upplupna bidragsintäkter får endast redovisas i de fall skriftligt avtal föreligger.

Som *oförbrukade bidrag* skall redovisas erhållna bidragsinkomster som periodiseras för att täcka framtida kostnader.

Ansvarsförbindelser

Som ansvarsförbindelser skall redovisas

- Möjliga förpliktelser, som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom myndighetens kontroll, inträffar eller uteblir.
- Förpliktelser som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.
- Förpliktelser som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

⁵ Här kan framför allt premiereserven i det allmänna pensionssystemet komma i fråga.

⁶ Redovisningsrådet har utfärdat en rekommendation ”RR 6. Redovisning av leasingavtal”. Myndigheterna bör följa denna rekommendation både vad avser definition av olika typer av leasing och metoder för bokföring.

4 KAP. 2 §

ALLMÄNNA RÅD

Donationskapital

Donationer används här i samma betydelse som i 2 och 3 §§ donationsförordningen (1998:140).

Sådan avkastning som enligt donationsurkunden inte får förbrukas redovisas under donationskapital medan avkastning som får förbrukas redovisas under balanserad kapitalförändring.

Avsättningar för pensioner

Pensionsersättningar motsvarande avgångsvederlag och dylikt bör redovisas under posten Avsättningar för pensioner.

Ansvarsförbindelser

Exempel på förpliktelser som tas upp som ansvarsförbindelse är

- garantiåtaganden, t.ex. kreditgarantier och lånegarantier,
- förpliktelser där tvist föreligger, t.ex. rörande huruvida en skuld bör belasta myndigheten eller ej.

Att ansvarsförbindelser uppkommer till följd av att förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet är ytterst ovanligt.

Sambandet mellan skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser

Graden av sannolikhet för infriande är avgörande för huruvida en förpliktelse skall redovisas som antingen skuld/avsättning i balansräkningen eller som ansvarsförbindelse inom linjen. Skulder och avsättningar har en klart högre grad av sannolikhet för infriande än ansvarsförbindelser.

Om ett utflöde av resurser blivit troligt för en förpliktelse som tidigare redovisats som ansvarsförbindelse, görs en omklassificering till avsättning eller skuld då bedömningen ändrats (förutom i de ytterst sällsynta fall en tillförlitlig uppskattning inte kan göras).

Periodavgränsningsposter

Periodavgränsningsposter behandlas även i ESV:s föreskrifter till 10 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring.

5 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Definition av en anläggningstillgång

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 skall klassificeras som anläggningstillgång, även om lagret omsätts löpande.

Som anläggningstillgång betraktas huvudsakligen

- aktier, andelar, obligationer och andra värdepapper som innehas stadigvarande,
- fordringar grundade på långfristig utlåning samt långfristiga kundfordringar, varvid som långfristiga räknas fordringar med en löptid ursprungligen 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 skall de dock tas upp som omsättningstillgång,
- tekniska anläggningar, maskiner, transportmedel och inventarier med en beräknad ekonomisk livslängd som uppgår till lägst tre år,
- förbättringsutgifter på annans fastighet samt
- mark, markanläggningar, byggnader samt fast egendom i övrigt.

Från ovanstående får undantas

- mark, byggnader och fast egendom i övrigt som främst har ett kulturhistoriskt värde, samt
- museiföremål som normalt inte omsätts på en marknad.

Fastigheter

Fastighet som vid anskaffningen inte är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas skall redovisas som en omsättningstillgång.

Köp och försäljning av fastigheter skall redovisas per tillträdesdagen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Som förbättringsutgift redovisas ny-, till- och ombyggnationer på annans fastighet. Om reparations- och underhållskostnader uppgår till väsentliga belopp samt om den förväntade nyttjandeperioden och den ekonomiska livslängden uppgår till lägst tre år skall reparations- och underhållskostnaden redovisas som förbättringsutgift på annans fastighet.

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

5 KAP. 1 §

ALLMÄNNA RÅD

Maskiner, inventarier m.m. av ringa värde

Myndigheten får vid anskaffningstillfället kostnadsföra maskiner, inventarier m.m. av ringa värde. Vid bedömning av om en tillgång är av ringa värde eller ej tas hänsyn till anskaffningsvärdet såväl per enhet som totalt.

Gränsen mellan anskaffningar av ringa värde och övriga anskaffningar bör sättas vid ett anskaffningsvärde uppgående till 10 000 kronor.

Om tillgången består av flera separata enheter måste objektet avgränsas på något sätt. Man brukar därvid säga att objektet skall utgöra en "fungerande enhet". Denna princip innebär att inventarier som har ett funktionellt samband med varandra ses som *en fungerande enhet* och att det är enhetens sammanlagda anskaffningsvärde som ska prövas mot myndighetens beloppskriterium. Stol, arbetsbord, bokhylla osv. kan t.ex. ses som en fungerande enhet. Ett annat exempel är datorer (skärm, tangentbord, centralenhet, mus osv.).

Myndigheten fastställer i de fall det bedöms nödvändigt vad som menas med en fungerande enhet.

5 KAP. 2 §

ALLMÄNNA RÅD

Utgifter för forskning, utveckling (även utveckling av egna dataprogram) m.m. får aktiveras förutsatt att

- arbetet därmed och de kostnader som lagts ned på detta är klart avgränsade,
- arbetet avser en bestämd tillämpning, och
- den tilltänkta produktens eller processens nytta för verksamheten inte kan ifrågasättas.

Om utvecklingsarbetet sker i rationaliseringssyfte skall det vara sannolikt att en på förhand kalkylerad kostnadsbesparing kan uppnås.

Som immateriell anläggningstillgång får upptas licensavgift eller motsvarande för anskaffade datorprogram.

5 KAP. 3 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall räknas in kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, d.v.s. för att bringa tillgången på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen.

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

I anskaffningsvärdet skall inräknas även ränta under byggnadstiden om det är fråga om väsentliga belopp. I ränteberäkningen inkluderas t.ex. ränta på kredit från Riksgäldskontoret och för ändamålet tillskjutet avkastningspliktigt statskapital.

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter avseende en anskaffad eller egentillverkad materiell anläggningstillgång skall läggas till anskaffningsvärdet för tillgången i fråga till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter för tillgången skall redovisas som kostnader i den period de uppkommer. För förbättringsutgifter på annans fastighet gäller dock särskilda bestämmelser enligt ESV:s föreskrifter till 5 kap. 1 §.

Tredje stycket

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

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

Övrigt

Försäljning och utrantering

Vid försäljning och utrantering skall såväl anskaffningsvärde som ackumulerade avskrivningar enligt plan som är hänförliga till tillgången bortföras. En tillgång får anses utranterad först då den inte längre innehas av myndigheten.

Räntebärande fordringar och skulder avsedda att innehas till förfall

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

Beredskapstillgångar

För beredskapstillgångar som omsätts skall lagervärdet fastställas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU) 5 kap. 10 §.

5 KAP. 3 §

ALLMÄNNA RÅD

Första stycket

Exempel på kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet är kostnader för:

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- tullavgifter
- punktskatter
- leverans och hantering,
- installation,
- konsulttjänster,
- lagfart samt
- nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning skall redovisas i balansräkningen.

Kostnader för provkörning eller intrimning av större anläggningar inräknas i anskaffningsvärdet om de ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Reparations- och underhållskostnader i samband med förvärv inräknas i anskaffningsvärdet förutsatt att de uppgår till väsentliga

belopp i förhållande till anläggningstillgångens inköpspris och medför att tillgången är i bättre skick än vid förvärvet och därmed också ökat i värde.

Planerings- och projekteringskostnader för egentillverkade tillgångar inräknas i anskaffningsvärdet om de ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång.

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.

5 KAP. 4 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

Avskrivningsplan

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

Avskrivningstiderna skall anpassas till tillgångarnas ekonomiska livslängd. Med ekonomisk livslängd avses den tidsperiod som en investering är lönsam att ha i drift för det ändamål den ursprungligen anskaffats. Faktorer som bestämmer hur lång den ekonomiska livslängden 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 erhålla 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 skall det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. Avskrivningarna skall sedan beräknas utifrån anskaffningsvärdet med avdrag för beräknat restvärde och fördelas över tillgångens nyttjandeperiod.

Avskrivningstid för förbättringsutgifter på annans fastighet skall fastställas med utgångspunkt från beräknad ekonomisk livslängd. I de fall den förväntade nyttjandeperioden understiger den beräknade ekonomiska livslängden skall avskrivningstiden beräknas utifrån

förväntad nyttjandeperiod.

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

5 KAP. 4 §

ALLMÄNNA RÅD

Avskrivningsplan

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

Normalt bör man utgå från att avskrivningstiderna ligger i intervallet 3–7 år för datorer, 5–10 år för maskiner, transportmedel och inventarier samt 30–40 år för byggnader och markanläggningar.

Den fastställda ekonomiska livslängden 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

Avskrivning bör i princip göras fr.o.m. den tidpunkt (månad) då tillgången kan tas i bruk för avsedd verksamhet. Om tillgången utgörs av delar som levereras separat bör avskrivning påbörjas i samband med delleverans förutsatt att tillgången då kan brukas i verksamheten.

En mer approximativ redovisning kan dock tillåtas förutsatt att kravet på en rättvisande redovisning av myndighetens kostnader därigenom inte eftersätts.

5 KAP. 5 §

ALLMÄNNA RÅD

Första stycket

Nedskrivningar

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 väsentligt överstiger tillgångarnas "verkliga värde". Det värde på en anläggningstillgång som skall ligga till grund för en bedömning av ned-

skrivningsbehov är i allmänhet svårt att bestämma enligt generella normer. I undantagsfall finns ett marknadsvärde. I sådana fall kan det värdet användas.

Mot bakgrund av ovanstående kan följande riktlinjer fastläggas:

- Det kan finnas skäl till engångsnedskrivningar exempelvis på grund av att myndigheten i den ursprungliga avskrivningsplanen inte förutsett viss teknisk utveckling. Avser värdeminskningen en tillgång som är föremål för planmässiga avskrivningar bör en oförutsedd värdeminskning dock i första hand korrigeras genom en jämkning av avskrivningsplanen.
- Nedskrivning kan också vara aktuell i sådana fall då en anläggningstillgång används i en verksamhet som upphör eller minskar väsentligt i omfattning. Det kan gälla till följd av såväl att statsmakterna beslutar om ändrad inriktning för eller nedläggning av en verksamhet som att efterfrågan väsentligt minskar i en konkurrensutsatt avgiftsfinansierad verksamhet.

5 KAP. 6 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

För att uppskrivning skall få ske krävs att värdeökningen är väsentlig. Som riktpunkt för vad som skall anses vara väsentligt kan anges att det verkliga värdet bör överstiga det bokförda värdet med minst 20 procent. Det uppskrivna värdet skall också vara bestående. Uppskrivningen får därför inte baseras på tillfälligt höga priser. Vidare skall det högre värdet dokumenteras på ett tillförlitligt sätt. Myndigheter som väljer att värdera upp anläggningstillgångar skall göra detta på ett systematiskt sätt i enlighet med en i myndigheten fastlagd redovisningsprincip.

Uppskrivning får heller inte ske om den återstående livslängden understiger 10 år. En uppskrivning kan därför knappast bli aktuell för maskiner och inventarier. En uppskrivning torde därmed komma i fråga huvudsakligen beträffande mark och vissa andra värdebeständiga tillgångar samt byggnader.

Uppskrivna belopp skall avskrivas över tillgångens återstående livslängd. Sådana avskrivningar skall inräknas i avskrivningar enligt plan. Nedskrivningar enligt 5 § av en tillgång som har skrivits upp skall beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Uppskrivning av immateriella tillgångar är ej tillåten.

Andra stycket

Uppskrivningar som myndigheten beslutar skall redovisas under balansposten Uppskrivningskapital.

5 KAP. 7 §

FÖRESKRIFTER

Om en myndighet innehar aktier eller andra ägarandelar som ger ett direkt eller ett indirekt inflytande med 20 procent eller mer av röstandelen i ett företag skall ägarandelen värderas enligt den s.k. kapitalandelsmetoden.

Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden skall den senaste tillgängliga redovisningen användas. Rapportperiodernas längd och eventuella skillnader i rapporteringstidpunkter skall hållas oförändrade från en period till en annan. Vid behov skall en justering göras för påverkan på företagets resultat och kapital av väsentlig betydelse, vilken uppstår under tiden mellan myndighetens och dotter- eller intresseföretagets rapporteringstidpunkter.

5 KAP. 7 §

ALLMÄNNA RÅD

Enligt kapitalandelsmetoden redovisas en investering initialt till sitt anskaffningsvärde. Det bokförda värdet ökas eller minskas därefter för att avspegla myndighetens andel av företagets vinster eller förluster efter förvärvet. Erhållna utdelningar från dotter- och intresseföretag minskar det bokförda värdet. Det bokförda värdet justeras även för förändringar i dotter- och intresseföretagens egna kapital som inte inkluderas i resultaträkningen, exempelvis kursdifferenser och uppskrivningar.

5 KAP. 8 §

FÖRESKRIFTER

Andra stycket

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall räknas in kostnader som är direkt hänförliga till dess förvärv, d.v.s. för att bringa omsättnings-tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen.

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

I anskaffningsvärdet skall inräknas ränta under tillverkningstiden om det är fråga om väsentliga belopp.

Tredje stycket

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

Fjärde stycket

Om en omsättningsstillgång inte överförs genom ett köp- och försäljningsförfarande, skall 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 skall 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.

Femte stycket

Beräkning av verkligt värde skall ske med beaktande av inkurans.

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

Övrigt

Kollektiv värdering

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

5 KAP. 8 §

ALLMÄNNA RÅD

Första stycket

Lägsta värdets princip

Den värderingsprincip som föreskrivs i första stycket brukar benämnas lägsta värdets princip. Grundtanken bakom denna princip är att å ena sidan förhindra redovisning av vinster som ännu inte realiserats (anskaffningsvärdet understiger ett beräknat försäljningsvärde), och å andra sidan kräva att hänsyn tas på förhand till sannolika förluster även om dessa ännu inte blivit realiserade (det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet).

Femte stycket

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde åsyftas det pris som myndigheten uppnår vid normal försäljning i den löpande verksamheten. I försäljningskostnaderna bör inräknas skälig andel av administrationskostnaderna.

Återanskaffningsvärde

Återanskaffningsvärde kan användas om tillgången inte är avsedd för försäljning eller om förhållandena är sådana att en värdering till återanskaffningsvärde blir både enklare och mer rättvisande. Detta torde vara fallet beträffande främst råvaror samt förnödenheter av olika slag.

Värdering till standardkostnad får ske förutsatt att standardkostnaden beräknats så att den kan anses utgöra en god approximation för det verkliga värdet.

En beräkning av försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet) innefattar i sig att hänsyn tas till inkurans. Då det verkliga värdet bestäms till återanskaffningsvärdet eller till annat värde krävs dock att inkuransen bedöms separat och att en nedskrivning av inkuranta varor görs.

5 KAP. 9 §

FÖRESKRIFTER

Värdering av pågående arbeten, inklusive tjänsteuppdrag

Pågående arbeten och andra tjänsteuppdrag i avgiftsbelagd verksamhet skall intäktsavräknas löpande om uppdragens slutliga resultat kan förutsä-

gas med rimlig säkerhet. Vid uppdrag till fast pris skall följande villkor vara uppfyllda:

- intäktssumman för uppdraget skall vara känd eller kunna uppskattas med rimlig säkerhet,
- återstående kostnader liksom färdigställandegrad vid rapporteringstillfället skall kunna uppskattas med rimlig säkerhet, och
- de med uppdraget förknippade kostnaderna skall kunna identifieras så att faktiska kostnader kan jämföras med kalkylerade.

Vid uppdrag på löpande räkning skall följande villkor vara uppfyllda:

- de med uppdraget förknippade kostnaderna skall kunna identifieras, och
- övriga kostnader än sådana som uttryckligen kommer att gottgöras enligt avtal skall kunna uppskattas med rimlig säkerhet.

Kända och befarade förluster skall beaktas. Detta gäller även om förlustens storlek skulle överstiga kostnaderna för hittills nedlagt arbete.

5 KAP. 10 §

FÖRESKRIFTER

Värdering av lager

För varor som anskaffas eller tillverkas vid olika tidpunkter skall anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU). Värdet skall således avse de senast inköpta eller producerade partierna. Då praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFU-metoden kan en vägd genomsnittsberäkning användas när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

5 KAP. 10 §

ALLMÄNNA RÅD

Exempel på kostnader direkt hänförliga till förvärvade och egentillverkade varor (råvaror, halv- och helfabrikat) är förutom inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader.

5 KAP. 11 §

ALLMÄNNA RÅD

Bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln om värdering till anskaffningsvärdet och kravet på att tillgångsposternas enskilda beståndsdelar skall värderas var för sig. Denna alternativa värderingsmodell kan tillämpas för tillgångar som successivt förbrukas och förnyas och därför kvantitativt håller sig på en jämn nivå.

En kostnad som direkt kan hänföras till en bestämd vara eller order är inte att anse som en förnödenhet.

5 KAP. 12 §

FÖRESKRIFTER

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas till balansdagskurs. Detta gäller såväl för kortfristiga som långfristiga fordringar och skulder i utländsk valuta. I resultaträkningen redovisas kursdifferenser hänförliga till handelskrediter bland rörelsens kostnader. Övriga differenser redovisas bland finansiella poster.

Om en myndighet har tillstånd att använda terminskontrakt för valutasäkring skall dagskursen den dag valutasäkringen görs användas vid värderingen av underliggande fordran eller skuld. Skillnaden mellan terminskursen och dagskursen vid kontraktets ingående (terminspremie) periodiseras över terminskontraktets löptid. Periodiserad terminspremie redovisas som ränteintäkt respektive räntekostnad. För terminskontrakt som vid valutasäkringstillfället har en löptid på högst tre månader får alternativt terminskursen användas vid värderingen av underliggande fordran eller skuld.

Om ett lån tagits upp för att skydda en utländsk aktieinvestering i ett självständigt dotterföretag kvittas kursdifferenser på lånet i koncernredovisningen mot omräkningsdifferenser på investeringen i eget kapital.⁷

⁷ Stycket gäller enbart för affärsverk.

6 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

Redovisning mot anslag

Har anslaget underindelats i regleringsbrev, annat regeringsbeslut eller myndighets fördelningsbeslut skall anslagsredovisningen specificeras enligt denna.

För varje anslag, anslagspost etc. eller myndighets del därav skall anslagsredovisningen innehålla uppgift om

- ingående reservation, överfört anslagssparande eller anslagskredit,
- tilldelade anslag, i förekommande fall uppdelade på beslut i regleringsbrev och annat regeringsbeslut,
- del av tilldelat anslag som genom dispositionsbeslut överlåtits till annan myndighet,
- anslag som erhållits genom annan myndighets dispositionsbeslut,
- dispositionsrätt till anslagsbelopp som tidigare stått till regeringens disposition,
- disponerat anslag som genom beslut ställts till regeringens disposition,
- medgivet överskridande,
- indragning av anslagsbelopp,
- utgifter och (i förekommande fall) inkomster som enligt regleringsbrev skall redovisas mot anslaget, samt
- utgående reservation, överfört anslagssparande eller anslagskredit.

Bruttoredovisning av inkomster och utgifter

Inkomster och utgifter skall redovisas brutto mot anslaget endast i de fall regeringen har föreskrivit att så skall ske. I annat fall utgör inkomster redovisade mot utgiftsanslag endast en återföring av anslagsmedel, varför beloppen tas upp netto i anslagsredovisningen. Är inkomster, som enligt regeringens beslut skall redovisas mot anslaget, av betydande omfattning skall de specificeras i en not.

Överskridande

Av regeringen medgivet överskridande och beslutad indragning av anslagsbelopp skall särredovisas var för sig i en not.

Om regeringen medgivit ett överskridande skall hänvisning göras till regeringsbeslutet.

Redovisning mot inkomstitlar

Myndigheten skall i anslagsredovisningen per inkomstitel uppge de inkomster som myndigheten redovisat mot statsbudgetens inkomstitlar.

I de fall en inkomstitel har underindelats skall redovisningen ske enligt denna underindelning. Om det i regleringsbrev eller motsvarande har angivits ett beräknat belopp för inkomsterna skall detta belopp anges. Om redovisade inkomster avviker väsentligt från beräknade inkomster skall då så är möjligt skälen härför redovisas i en not.

Andra stycket

Bemyndiganden

En myndighet som tilldelats ett bemyndigande enligt 20 § anslagsförordningen (1996:1189) skall i anslagsredovisningen lämna uppgift om

- bemyndigandebelopp per ändamål,
- framtida utgifter till följd av åtaganden med stöd av bemyndigandet,
- de framtida utgifternas beräknade fördelning per år,
- anslag som därvid kommer att avräknas.

Åtterrapporering skall ske enligt den indelning som bemyndigandena har tilldelats av regeringen.

Tredje stycket

Finansiella villkor

I ett särskilt avsnitt skall en redogörelse lämnas för finansiella villkor som regeringen föreskrivit i regleringsbrev eller genom andra regeringsbeslut och som berör anslag eller inkomstitlar. Av redogörelsen skall framgå hur myndigheten uppfyllt villkoren. För kvantitativt uttryckta villkor skall utfallet mot villkoret redovisas.

6 KAP. 1 §

ALLMÄNNA RÅD

Föreskrifter om avräkning mot anslag och inkomstitlar finns i anslagsförordningen (1996:1189).

Uppställningsform

Anslagsredovisningens olika avsnitt bör upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 3.

Bemyndiganden

När myndigheten lämnar uppgift om det anslag som skall avräknas för utgifter senare än innevarande räkenskapsår får samma anslagsbeteckning användas som gäller det år redovisningen avser. Om regeringen har ställt villkor för ett bemyndigande bör myndigheten redovisa hur dessa villkor har uppfyllts på ett sätt som ger överskådlighet, t.ex. i form av not.

6 KAP. 2 §

FÖRESKRIFTER

Finansieringsanalysen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 4. En myndighet kan beroende på verksamhetens art och omfattning behöva avvika från denna uppställningsform. En sådan avvikelse skall motiveras.

Finansieringsanalysen innehåller huvudavsnitt för *drift* och *investeringsverksamhet*. Om det vid en myndighet därutöver förekommer *låneverksamhet*, *uppbördsverksamhet* och *transfereringar* skall finansieringsanalysen kompletteras med avsnitt härför. Sådana tillkommande avsnitt skall i nämnd ordning placeras mellan avsnittet för investeringsverksamhet och slutraden Förändring av likvida medel.

För varje avsnitt redovisas dels utgifterna och hur dessa har finansierats, dels hur verksamheten i fråga påverkat myndighetens likvida ställning. Nettokassaflödet från respektive till varje avsnitt summeras till slutraden Förändring av likvida medel.

Inkomster som inte får disponeras av myndigheten skall redovisas på en egen rad i uppbördsavsnittet.

De likvida medel som ingår i analysens slutrad omfattar följande balansposter: Kassa, postgiro, tillgång eller skuld på räntekontot hos Riksgäldskontoret, banktillgodohavanden i övrigt samt den fordran på eller skuld till statsverket som i balansräkningen redovisas under posten Avräkning med statsverket. Redovisning av postgirobehållning är aktuell endast i de undantagsfall ett postgirokonto inte är anslutet till det statliga betalningssystemet. Postgirokontona kommer normalt alltid att uppvisa nollsaldon.

Om ett särskilt avsnitt redovisas för låneverksamhet skall det ställas upp så att det i tillämpliga delar ansluter till uppställningsformens avsnitt för investeringsverksamhet.

6 KAP. 2 §

ALLMÄNNA RÅD

Rader i finansieringsanalysen som inte är aktuella för myndigheten bör uteslutas.

Ett antal poster har benämnts "Ökning(+)/minskning(-)" eller omvänt. Endast det i sammanhanget aktuella uttrycket för postens förändring under det aktuella räkenskapsåret bör anges (med tecken).

Har myndigheten behov av att i sin finansieringsanalys tillföra rader som saknas i uppställningsformen, får myndighet göra det förutsatt att det sker på ett sätt som svarar mot de grundläggande principerna för finansieringsanalysens uppställningsform och att åtgärden motiveras.

Undantagsvis kan poster behöva införas i finansieringsanalysen som inte kan hänföras till något av de avsnitt som omnämns i föreskrifterna. Det kan då vara lämpligt att föra in sådana poster under ett avsnitt med rubriken "Övrigt" omedelbart före summeraden.

7 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Beskrivning av redovisningsprinciper

I årsredovisningen skall ingå en beskrivning av tillämpade redovisnings- och värderingsprinciper.

Upplysning om avvikelser från generella ekonomiadministrativa regler

Myndigheten skall i årsredovisningen lämna uppgift om alla, av regeringen eller föreskrivande myndighet fattade beslut, som innebär avsteg från generella ekonomiadministrativa regler. Uppgiften lämnas lämpligen i anslutning till myndighetens beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper.

Resultaträkningen

Reavinster/-förluster

Upplysning om över- eller underskott som uppstår vid försäljning av egendom skall lämnas i en not. Om överskott eller underskott (inte nettot mellan dessa) är obetydliga behöver upplysning inte lämnas.

Vid köp och försäljning av fastighet efter räkenskapsårets utgång skall myndigheten lämna upplysning om aktuellt objekt, motpart, överenskommen köpeskillning samt beräknad reavinst-/förlust. I förekommande fall skall hänvisning även göras till regeringsbeslut om köp eller försäljning.

Intäkter av avgifter enligt 4 § avgiftsförordningen

Myndigheten skall i en not till posten Intäkter av avgifter och andra ersättningar redovisa de avgiftsinkomster som avses i 4 § avgiftsförordningen (1992:191).

Kostnader för personal

Upplysning skall lämnas i en not om lönekostnader, exklusive arbetsgivaravgifter, pensionspremier och andra avgifter enligt lag och avtal (summan av utfallet på S-koderna 4111 och 4119).

Årets kapitalförändring

I en förvaltningsmyndighet som huvudsakligen är anslagsfinansierad består posten Årets kapitalförändring främst av en periodiseringsdifferens mellan de kostnader som myndigheten redovisar och de inkomster som den tillgodogör sig från statsbudgeten. I en not skall upplysning lämnas om detta förhållande.

Hos vissa myndigheter ingår i Årets kapitalförändring dessutom över- eller underskott av avgifts- eller bidragsfinansierade verksamheter. I noten skall de sammanlagda beloppen för avgifts- respektive bidragsfinansierad verksamhet anges såvida beloppen inte är obetydliga.

Avsättningar till/upplösning av fonder m.m. för transfereringsändamål

Upplysning om hur årets avsättningar och upplösningar fördelar sig mellan fonder och eventuella avsättningar för transfereringsändamål skall lämnas i en not. Om inte närmare upplysningar om fonderna och avsättningarna lämnas till regeringen i särskild ordning, skall dessutom fondernas och avsättningarnas kostnader och intäkter redovisas på ett överskådligt sätt i en not.

Verksamhet med icke-disponibla intäkter

En myndighet kan för viss verksamhet erhålla avgifter som skall avräknas mot en inkomstitel (myndigheten har följaktligen inte rätt att disponera avgiftsintäkterna). Om verksamheten inte är obetydlig bör en redogörelse för denna lämnas i en not eller – om verksamheten omfattas av återrapporteringskrav enligt 3 kap. som behandlar resultatredovisningen. Därvid skall bl.a. upplysningar lämnas om kostnader och intäkter för verksamheten i fråga. Där så är möjligt skall det samlade ekonomiska resultatet för verksamheten visas, både för året och ackumulerat från tidigare år. Om inte regeringen föreskrivit annat behöver särredovisning ske endast om det finns ett tydligt samband mellan kostnaderna för de prestationer myndigheten utför och avgifterna för dessa.

Upplysningar för jämförelseändamål

Myndigheten skall i not(er) lämna tilläggsupplysningar om sådana händelser och transaktioner – samt effekten av dessa – som kan försvåra en bedömning av myndighetens finansiella resultat eller försvåra rättvisande jämförelser (exempelvis med tidigare år). Exempel på sådana händelser och transaktioner är nedskrivningar, försäljning av betydande anläggningstillgångar, överlåtelse eller nedläggning av verksamhet eller

liknande omstruktureringar, arbetskonflikter, ändringar i uppskattningar och bedömningar och rättelse av fel i tidigare års räkenskaper.

Balansräkningen

För följande balansposter skall tilläggsupplysningar lämnas:

Immateriella anläggningstillgångar

I samband med en väsentlig nedskrivning skall de överväganden som ledde fram till beslutet presenteras i årsredovisningen.

Materiella anläggningstillgångar

För varje post skall uppgift lämnas om

- 1) tillgångarnas anskaffningsvärde,
- 2) tillkommande och avgående tillgångar,
- 3) överföringar,
- 4) årets avskrivningar,
- 5) årets nedskrivningar,
- 6) årets uppskrivningar,
- 7) ackumulerade avskrivningar,
- 8) ackumulerade nedskrivningar,
- 9) ackumulerade uppskrivningar, samt
- 10) korrigeringar av tidigare års avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar.

I de fall taxeringsvärde finns skall detta anges. I noten anges också avskrivningstider för skilda tillgångsslag om detta inte framgår av avsnittet om värderingsprinciper.

Nedskrivning

I samband med en väsentlig nedskrivning skall de överväganden som ledde fram till beslutet presenteras i årsredovisningen.

Uppskrivning

I samband med en uppskrivning skall de överväganden som ledde fram till beslutet presenteras i årsredovisningen. Därvid skall information lämnas om uppskrivningsbelopp och under vilken post på balansräkningens passivsida som uppskrivningsbeloppet redovisats.

Finansiell leasing

Anläggningstillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal skall särredovisas i not till aktuell tillgångspost.

Civila beredskapstillgångar

- lager av insatsvaror m.m.
- lager av maskiner och inventarier m.m., samt
- övriga beredskapstillgångar.

Andelar i dotter- och intresseföretag⁸

I not skall anges vilka företag som bildats genom avknoppning från myndigheten och i vilka företag myndigheten medverkat vid bildandet. För vart och ett av företagen skall upplysning lämnas om dels hur många andelar som myndigheten innehar, dels andelarnas anskaffningsvärde, nominella värde, bokförda värde och eventuella börsvärde på bokslutsdagen. I noten skall även annan information av väsentlig betydelse lämnas.

Andra långfristiga värdepappersinnehav

Posten skall specificeras i not, varvid uppgift om det bokförda värdet och marknadsvärdet eller motsvarande skall anges per tillgångslag.

Långfristiga fordringar

Långfristiga fordringar skall specificeras i not.

Utlåning

I not skall lämnas upplysning om ingående balans, nyutlåning, amorteringar samt avskrivna lån. Om olika huvudtyper av lån förekommer är det lämpligt att uppgifterna specificeras på huvudtyp av lån.

Periodavgränsningsposter

Större delbelopp som ingår i periodavgränsningsposterna på balansräkningens tillgångssida skall specificeras i not.

Avräkning med statsverket

Postens sammansättning skall redovisas i en not. Redovisningen skall ställas upp på följande sätt. Beloppen för posterna anslag respektive inkomstitlar skall nettoredovisas.

Ingående balans

Avräknat mot statsbudgeten:

- Anslag
- Inkomstitlar

Avräknat mot statsverkets checkräkning:

- Anslagsmedel som tillförts räntekonto
- Medel från räntekonto som tillförts inkomstitel
- Uppbördsmedel m.m.
- Transfereringar m.m.
- Ingångsvärde på räntekonto

Utgående balans

⁸ Med andelar avses aktier och andelar i juridiska personer.

Värdepapper och andelar

Posten skall specificeras i not, varvid uppgift om det bokförda värdet och marknadsvärdet eller motsvarande skall anges per tillgångslag.

Behållning räntekonto i Riksgäldskontoret

I not skall anges i vilken utsträckning behållningen på räntekontot uppskattningsvis fördelar sig på anslag, avgifter, bidrag från annan statlig myndighet, donationer och övriga icke statliga bidrag samt övriga medel. Myndigheten skall även ange de viktigaste faktorerna som påverkar saldots utveckling samt hur stor del av saldot som motsvarar myndighetens kortsiktiga likviditetsbehov (30 dagar).

Statskapital

Statskapitalets förändring under året skall specificeras i not. I förekommande fall skall därvid en uppdelning göras på statskapital med respektive utan avkastningskrav.

Avkastning

Myndigheter som har statskapital med avkastningskrav skall i not ange den i enlighet med regeringens krav beräknade avkastningen. Om avkastningskravet inte kunnat tillgodoses under föregående räkenskapsår skall skillnaden mellan begärd avkastning och den avkastning som myndigheten inbetalat redovisas inom linjen i balansräkningen, varvid även ackumulerade belopp redovisas (jfr 25 § kapitalförsörjningsförordningen 1996:1188).

Balanserad kapitalförändring

Posten Balanserad kapitalförändring skall specificeras i not. Om föregående års, i resultaträkningen redovisade kapitalförändring inte i sin helhet förts till posten Balanserad kapitalförändring skall en redogörelse lämnas för hur kapitalförändringen disponerats.

Avsättningar

Av myndigheten redovisad pensionsavsättning skall specificeras på följande sätt i en not:

- Ingående avsättning
- + Årets pensionskostnad
- Årets pensionsutbetalningar
- = Utgående avsättning

Övriga avsättningar

Dessa avsättningar skall specificeras i not, varvid för varje enskild avsättning uppgift lämnas om syftet med avsättningen, årets förändring och utgående balans.

Lån i Riksgäldskontoret

I not skall anges beviljad låneram samt ingående balans, under året ny-upptagna lån och årets amorteringar.

Räntekontokredit i Riksgäldskontoret

I not skall anges dels beviljad kreditram, dels hur sammansättningen av räntekontots saldo uppskattningsvis fördelar sig på anslag, avgifter, bidrag från annan statlig myndighet, donationer och övriga icke statliga bidrag samt övriga medel. Myndigheten skall även ange de viktigaste faktorerna som påverkar saldots utveckling samt hur stor del av saldot som motsvarar myndighetens kortsiktiga likviditetsbehov (30 dagar).

Periodavgränsningsposter

Posten oförbrukade bidrag skall specificeras i not uppdelat på bidrag från annan statlig myndighet och bidrag från icke statliga organisationer eller privatpersoner. Om det i posten ingår oförbrukade donationer skall även dessa anges. För övriga poster skall större belopp specificeras i not.

Redovisning inom linjen

Till varje sammanslagen post inom linjen skall det finnas en not som visar vilka olika typer av ansvarsförbindelser som finns.

7 KAP. 1 §

ALLMÄNNA RÅD

Tilläggsupplysningar bör presenteras som noter till årsredovisningshandlingarna. En tilläggsupplysning avser inte alltid en speciell post i någon av dessa handlingar. Vissa upplysningar är av mer allmän karaktär. Dessa lämnas lämpligen som noter i notavsnittets inledning. De noter av allmän karaktär som enligt föreskrifterna kan krävas är

- beskrivning av redovisningsprinciper (7 kap.1 §),
- upplysning om avvikelser från generella ekonomiadministrativa regler, vilka beslutats av regeringen eller föreskrivande myndighet (7 kap. 1 §),
- redogörelse för och motivering av avvikelse från allmänna råd m.m. (2 kap. 6 §),
- förklaringar till bristande överensstämmelse mellan uppgifter i resultatredovisningen och årsredovisningen i övrigt (3 kap. 2 §), samt
- ersättning m.m. till styrelseledamöter och ledande befattningshavare (7 kap. 2 §).

Balansräkningen

Behållning räntekonto respektive Räntekontokredit i Riksgäldskontoret

För att möjliggöra aggregering bör nedanstående mall användas i tillämpliga delar. Om övriga medel uppgår till ett väsentligt belopp bör dessa specificeras. Som framgår av exemplet kan vissa delsaldon vara positiva och vissa negativa. Vid uppskattning av saldots sammansättning kan schablonmässiga metoder användas.

| | |
|-------------------------------------|------|
| Behållning räntekonto | tkr |
| Anslagsmedel | 200 |
| Avgifter | - 10 |
| Bidrag från annan statlig myndighet | 5 |
| Donationer | 50 |
| Övriga icke statliga bidrag | 20 |
| Övriga medel | - 15 |
| Summa behållning på räntekonto | 250 |
| varav kortsiktigt likviditetsbehov | 160 |

Leverantörsskulder och kundfordringar utgör exempel på poster som bör beaktas vid uppskattning av det kortsiktiga likviditetsbehovet.

Tillgångsslag

Med tillgångsslag avses t.ex. aktier, statsskuldväxlar, statsobligationer och andelar i värdepappersfonder.

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.

7 KAP. 2 §

FÖRESKRIFTER

Ledamöterna i myndighetens styrelse

Med ledamöterna i myndighetens styrelse skall, i det här sammanhanget, avses ordinarie ledamöter och suppleanter.

Myndighetens råd

Med myndighetens råd skall avses råd som finns istället för styrelse och som har samma organisatoriska inplacering som en styrelse i annat fall skulle ha haft.

Ledande befattningshavare

Med ledande befattningshavare skall avses myndighetens chef och ledande befattningshavare direkt under denne som utsetts av regeringen.

Aktiebolag

Med aktiebolag skall avses såväl svenska som utländska (motsvarande).

7 KAP. 2 §

ALLMÄNNA RÅD

Till grund för redovisningen av ersättningar och andra förmåner kan läggas summan av de värden som återfinns på kontrolluppgift för befattningshavaren ifråga.

Upplysning om erhållna förmåner avser även andra förmåner som lämnats under året även om de inte medfört någon faktisk utbetalning.

Med framtida åtaganden avses här uppgifter om förmåner som framgår av ingångna avtal om pension och avgångsvederlag i den utsträckning dessa avviker från allmänna avtal. Endast de väsentligaste villkoren behöver redovisas.

Enligt personalföreträdarförordningen (1987:1101) är personalföreträdare vid affärsverken ledamöter i styrelsen. Personalföreträdare, vid andra myndigheter, som enligt förordningen endast har närvaro- och yttranderätt vid styrelsens sammanträden, är inte styrelseledamöter.

Uppgiftsskyldigheten enligt sista stycket omfattar inte ersättningens storlek eller förmånens värde.

Ovanstående uppgifter redovisas i en not.

8 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Myndigheten skall lämna delårsrapport så snart som möjligt efter utgången av de sex första månaderna av det pågående räkenskapsåret, dock senast den 15 augusti.

Då delårsrapporten upprättas skall tillämpliga delar av ESV:s föreskrifter till 4 kap. och 6 kap. följas.

Jämförelsetal skall i enlighet med ESV:s föreskrifter till 2 kap. 4 § första stycket anges för samma rapportperiod under närmast föregående räkenskapsår.

Prognosen över utfall på anslag och inkomsttitlar skall följa anslagsredovisningens indelning och avräkningsgrunder. Prognosen över verksamhetens kostnader och intäkter skall omfatta resultaträkningens samtliga poster och följa uppställningsformen för resultaträkningen.

Uppgift i anslagsredovisningen avseende finansiella villkor skall lämnas endast i de fall regeringen särskilt beslutat om detta.

Upplysning av väsentlig betydelse som avses i 2 kap. 4 § tredje stycket samt kommentarer till utfallet och prognoserna skall lämnas i ett inledande avsnitt i delårsrapporten.

8 KAP. 1 §

ALLMÄNNA RÅD

Det ställs inte samma krav på precision när delårsrapporten upprättas som när årsredovisningen upprättas. Detta innebär att myndigheten exempelvis inte behöver företa inventeringar i samma omfattning som vid upprättandet av årsredovisningen eller vara lika noggrann med periodiseringarna. Uppgifterna kan i större utsträckning bygga på uppskattningar. Detta avkall på noggrannhet innebär dock inte ett minskat krav på underlag och dokumentation av beräkningar och uppskattningar.

Prognoserna kan lämnas i särskilda, tydligt rubricerade, kolumner i anslagsredovisningen respektive resultaträkningen.

Delårsrapporten kan innehålla en finansieringsanalys samt noter.

Det är den i original upprättade och undertecknade delårsrapporten som skall lämnas till regeringen.

9 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

I normalfallet skall förslag som beräknas leda till ökade kostnader eller minskade intäkter kompletteras med förslag till åtgärder inom myndighetens verksamhet som leder till motsvarande minskningar i kostnaderna eller ökningarna i intäkterna.

Förslag till åtgärder som rör andra verksamheter än myndighetens egen verksamhet får lämnas endast i de fall de dels är direkt kopplade till myndighetens egen verksamhet, dels leder till omedelbara och lättprognosticerbara kostnadsminskningar eller intäktsökningar.

9 KAP. 3 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

Med År 0 avses året före det räkenskapsår/budgetår som budgetunderlaget avser.

Budgetunderlaget skall lämnas till regeringen senast den 1 mars År 0. Budgetunderlaget skall anges i prisnivå År 0. Beräkningsförutsättningar skall redovisas och kommenteras.

Myndigheten skall lämna en översikt över verksamhetens finansiering (tkr). Redogörelsen skall lämnas enligt följande struktur.

| | År -1 Utfall | År 0 Prognos | År 1 beräkn. | År 2 beräkn. | År 3 beräkn. |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Anslag | | | | | |
| Utgiftsområde xx, anslag x1* | | | | | |
| Utgiftsområde xx, anslag y1 | | | | | |
| Avgiftsinkomster som disponeras | | | | | |
| Övriga inkomster som disponeras** | | | | | |
| Summa | | | | | |

* Är anslaget underindelad i poster skall uppgifterna lämnas per anslagspost som myndigheten disponerar. I de fall myndigheten fördelar eller erhåller dispositionsrätt till ett anslag skall detta framgå av budgetunderlaget. Således gäller detta upplysningskrav såväl den myndighet som fördelar som den myndighet som erhåller det fördelade anslaget.

** Inkomsterna skall specificeras på bidrag, donationer, finansiella intäkter, etc. om beloppen är betydande.

Investeringar i anläggningstillgångar

Storleken på myndighetens totala investeringsbehov i anläggningstillgångar skall anges (exklusive moms). En kort redogörelse skall lämnas över vilken verksamhet som skall tillgodoses genom investeringen.

Dessutom skall följande uppgifter lämnas beträffande lån i Riksgäldskontoret. Uppgifterna skall anges i tkr.

| | År 0 Prognos/ Utfall | År 1 förslag | År 2 beräkn. | År 3 beräkn. |
|---|----------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| IB lån i Riksgäldskontoret | | | | |
| Beräknad nyupplåning varav för investering i immateriella anläggningstillgångar | | | | |
| Beräknad amortering | | | | |
| UB lån i Riksgäldskontoret | | | | |
| Beslutat/föreslagen låneram | | | | |
| Beräknad ränteutgift | | | | |
| Ränteantaganden för nyupplåning (%) | | | | |
| Finansiering av räntor och amorteringar | | | | |
| Utgiftsområde xx, anslag xx | | | | |
| Övrigt | | | | |

Räntekonto med kredit och annan kredit i Riksgäldskontoret

Myndigheten skall lämna förslag till och motivera behov av kreditutrymme på räntekonto respektive eventuellt annat kreditutrymme under de år budgetunderlaget avser.

Anslagskredit på ramanslag

Myndigheten skall lämna förslag till och motivera anslagskreditens storlek under de år budgetunderlaget avser.

Avgiftsbelagd verksamhet

En särskild redogörelse för avgiftsbelagd verksamhet skall lämnas. Redogörelsen skall utgå från den indelning och struktur som anges i budgeten för avgiftsbelagd verksamhet i myndighetens regleringsbrev avseende År 0. För att redogörelsen skall bli fullständig skall även hänsyn tas till eventuella verksamheter som förutses tillkomma respektive avvecklas.

Bemyndiganden

Om myndigheten behöver ett bemyndigande för att kunna göra ett åtagande enligt 20 § anslagsförordningen (1996:1189) som skall finansieras med framtida anslag skall myndigheten i budgetunderlaget för varje slag av åtagande och ändamål ange det begärda bemyndigandebeloppet. Myndigheten skall även ange berört anslag och till vilket årligt belopp de framtida utgifterna beräknas uppgå. Om myndigheten tidigare tilldelats ett bemyndigande för samma ändamål skall utfallet redovisas respektive prognosticeras för År -1 och År 0.

För respektive ändamål och anslag skall uppgifter lämnas enligt följande struktur. Uppgifterna skall anges i tusental kronor.

| | År -1 utfall | År 0 prognos | År 1 beräkn. | År 2 beräkn. | År 3 – beräkn. |
|--|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| Utestående åtaganden vid årets början ¹ | | | | — | — |
| Nya åtaganden ² | | | | — | — |
| Infriade åtaganden ³ | | | | | |
| Utestående åtaganden vid årets slut ⁴ | | | | — | — |
| Erhållet/föreslaget bemyndigande ⁵ | | | | — | — |

¹ Tidigare år gjorda åtaganden med stöd i bemyndigande, som ännu inte infriats.

² Åtaganden som beräknas göras under året och leda till utgifter senare än innevarande räkenskapsår.

³ Infrianden under innevarande och kommande år, av åtaganden gjorda tidigare år med stöd i bemyndiganden.

⁴ Summan av alla åtaganden som gjorts tidigare år eller under året och som kommer att leda till utgifter senare än innevarande räkenskapsår.

⁵ Summan av alla åtaganden som beräknas göras med stöd av ett tilldelat bemyndigande.

9 KAP. 3 §

ALLMÄNNA RÅD

Avgiftsbelagd verksamhet

Om behov finns för annan indelning av verksamheten än den som anges i budgeten för avgiftsbelagd verksamhet i myndighetens regleringsbrev bör myndigheten lämna förslag till sådan.

Bemyndiganden

Med stöd av 19 § anslagsförordningen (1996:1189) får myndigheten göra vissa åtaganden som är nödvändiga för att den löpande verksamheten skall fungera tillfredsställande. Andra slag av åtaganden som medför framtida utgifter får endast göras med stöd av ett tilldelat anslag eller ett bemyndigande enligt 20 § anslagsförordningen.

Det ändamål för vilket myndigheten begär ett bemyndigande bör definieras. Det kan vara identiskt med ändamålet för ett visst anslag eller en del av ett anslag, men det kan även behöva anges särskilt.

Med framtida anslag avses ett anslag som behöver tilldelas myndigheten för ett senare budgetår än det år budgetunderlaget avser för att täcka utgifter som uppkommer på grund av det gjorda åtagandet.

9 KAP. 5 §

FÖRESKRIFTER

Första stycket

De analyser som ingår i underlaget för fördjupad prövning skall vara väsentliga och relevanta utifrån regeringens perspektiv. Härutöver ställs inga krav på att myndigheten skall ta fram någon sammanhållen dokumentation över det analysarbete den utfört.

Myndighetens överväganden och förslag till verksamhetsinriktning skall kunna härledas ur de resultat-, omvärlds- och resursanalyser som presenteras i underlaget för fördjupad prövning. Förslag till verksamhetsinriktning skall i huvudsak innehålla en genomgång av

- vilka delar av verksamheten som bör ges ökad respektive minskad vikt eller kan avvecklas,
- vilka förändringar som är påkallade i fråga om verksamhetens mål och indelning för återrapportering till regeringen, samt
- finansieringsformernas ändamålsenlighet, t.ex. i fråga om förutsättningarna för avgiftsfinansiering.

Förslag till ändrad inriktning av verksamheten kan formuleras såsom förslag till nya eller ändrade uppgifter eller mål för myndigheten.

Förslag till finansiering av verksamheten skall innehålla en redovisning av den totala finansieringen fördelad på olika finansieringskällor. Uppgifterna skall vara jämförbara med den anslagsredovisning och den finansieringsanalys som myndigheten lämnar i årsredovisningen.

Resultatanalysen skall vanligen vara inriktad på de yttre effekterna av myndighetens verksamhet. Analysens närmare inriktning bestäms av regeringens krav på underlagets inriktning och omfattning. I speciella fall kan även tillgången på information från andra kunskapsproducenter påverka vad myndigheten bör inkludera i resultatanalysen. Om inte regeringen genom särskilda direktiv angett vilka delar av myndighetens verksamhet som skall prioriteras i utvärderingsarbetet, skall myndigheten efter samråd med berört fackdepartement göra en sådan prioritering.

Andra stycket

I omvärldsanalysen skall myndigheten urskilja vilka möjligheter och hinder för verksamheten som kan väntas uppträda under de närmaste åren i myndighetens omvärld.

Resursanalysen skall inriktas på frågor som rör vilka styrkor och svagheter myndigheten har i förhållande till de uppgifter den har att utföra och de omvärldsfaktorer som kan förväntas föreligga.

10 KAP. 1 §

FÖRESKRIFTER

Allmänt

Tilläggsupplysningar

Förutom de tilläggsupplysningar till balansräkning och resultaträkning som krävs i det följande skall sådana tilläggsupplysningar lämnas som nämns i föreskrifterna till 7 kap. 1 § förutsatt att de är tillämpliga på affärsverk/affärsverkskoncerner.

Förvaltningsberättelse

Förvaltningsberättelsens innehåll

I förvaltningsberättelsen skall ingå en översikt över årets verksamhet. Kommentarer skall lämnas till väsentliga förändringar i balans- och resultatposter jämfört med föregående år om dessa inte förklaras på annan plats.

Särskilda upplysningar skall lämnas om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av affärsverkets/affärsverkskoncernens ställning och resultat. Upplysning skall även lämnas avseende riskbild samt forskning och utveckling.

Händelser efter räkenskapsårets utgång

I förvaltningsberättelsen skall också information lämnas om händelser av väsentlig betydelse för affärsverket/affärsverkskoncernen som inträffat efter räkenskapsårets utgång.

Måluppfyllelse

De krav som statsmakterna ställer på affärsverken avseende exempelvis servicegrad och särskilda regionala och sociala hänsynstaganden skall redovisas. Affärsverk skall också kommentera graden av måluppfyllelse.

Rörelsegrensrapportering

För koncerner med verksamhet inom mer än ett område skall uppgifter lämnas för rörelsegrenar. Uppdelning på rörelsegrenar redovisas på koncernnivå och affärsverksnivå.

För varje rörelsegren skall information lämnas om

- resultat före finansiella poster,
- sysselsatt kapital,
- omsättning,
- investeringar, samt
- antal sysselsatta.

I en tabell skall en summering göras av lämnade uppgifter för enskilda rörelsegrenar och jämföras med respektive koncerntotaler.

Nyckeltal och flerårsöversikt

Nyckeltal samt resultat- och balansräkningar i sammandrag skall redovisas i en flerårsöversikt för åtminstone de senaste fem åren. För att uppnå jämförbarhet skall siffrorna för samtliga år baseras på enhetliga principer och klassificeringar om inte detta är förenat med stora svårigheter.

Anslagsredovisning

Affärsverk skall lämna en anslagsredovisning varvid ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 6 kap. 1 § gäller i tillämpliga delar. Om anslagsredovisningen är av begränsad omfattning (exempelvis om den enbart innehåller en eller ett par poster som avräknats mot inkomsttitel i statsbudgeten), kan den lämnas i not.

Balansräkning

Uppställningsform

Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 6 med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning. En annan uppställningsform kan tills vidare tillåtas förutsatt att den ger en likvärdig överblick över rörelsens ställning.

Kvittning

Kvittning mellan tillgångar och skulder får bara ske i undantagsfall. En förutsättning i alla sådana fall är att det finns en legal rätt och en avsikt att använda tillgången som likvid för skulden.

Kassa och bank

Som alternativ rubrik kan användas *likvida medel*. I detta fall skall, i en not, redogörelse lämnas över sammansättningen.

Långtidsförhyrda (leasade) anläggningstillgångar

Om en myndighet eller ett företag disponerar en tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal skall tillgången redovisas i balansräkningen. Tillgången skall därvid värderas till verkligt värde eller till nuvärdet av avtalade minimileaseavgifter om dessa är lägre. Som skuld till det företag som hyr ut tillgången redovisas ett lika stort belopp.

Finansiella sale-leasebackavtal skall redovisas som lånetransaktioner. Någon försäljning antas alltså inte ha ägt rum. I stället antas den myndighet eller det företag som äger tillgången ha tagit upp ett lån motsvarande den avtalade försäljningslikviden, och med tillgången som säkerhet.

Om fast egendom sålts och därefter återförhyrts skall vinsten normalt fördelas över hyresperioden. Har myndigheten eller företaget tecknat ett optionsavtal som ger rätt till återköp av fast egendom skall transaktionen redovisas som ett lån. Därvid skall information om transaktionen lämnas.

Tillgångar som disponeras enligt ett finansiellt leasingavtal behöver redovisas som tillgång endast i affärsverkets och affärsverkskoncernens balansräkning och således inte i dotterföretagens. I affärsverkskoncernens balansräkning skall samtliga finansiella leasingavtal medräknas, såväl de som är tecknade i affärsverk som i dotterbolag.

Värdet av leasade tillgångar skall redovisas i en not. Skulden skall redovisas som särskild post i balansräkningen.

Avsättningar för pensioner

Pensionsförpliktelser redovisas som en avsättning i affärsverkets balansräkning om verket skall svara för den aktuella pensionen. Avsättningen skall, förutom när det gäller avsättning för kompletterande ålderspension (KÅPAN), redovisas till det försäkringstekniska värdet av alla avtalsenliga och frivilliga pensionsåtaganden beräknade med ledning av de försäkringstekniska grunder som Nämnden för statens avtalsförsäkringar (vid Statens pensionsverk) använder.

Enligt vedertagen praxis redovisas pensionsersättningar motsvarande avgångsvederlag och dylikt under posten Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Så kallade antastbara pensionsförpliktelser⁹ tas upp som avsättning till den del det bedöms sannolikt att myndigheten kommer att stå för förpliktelsen. Återstående del av förpliktelsen redovisas inom linjen.

⁹ Sådana åtaganden kan avse exempelvis pensionsförpliktelser som enligt tidigare träffade avtal kan komma att infrias innan den anställde fyller 65 år.

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

Eget kapital

För affärsverken används benämningen *Eget kapital* istället för *Myndighetskapital*.

Resultaträkning

Uppställningsform

Resultaträkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 5 med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning.

Rörelsens intäkter

Om övriga intäkter uppgår till ett väsentligt belopp skall en specifikation lämnas i not.

Statliga stöd

Stöd utan återbetalningsskyldighet skall intäktsföras. Om stödet avser att täcka kostnader under mer än ett år skall en periodisering göras av stödet. Stöd med återbetalningsskyldighet skall intäktsföras om det finns en hög sannolikhet för att återbetalning ej kommer att ske.

Stöd som avser förvärv av anläggningstillgång skall reducera tillgångens anskaffningsvärde. Uppgift om anskaffningsvärde och erhållet stöd skall lämnas i not.

Rörelsens kostnader

I resultaträkningen skall en uppdelning av rörelsens kostnader göras.

Extraordinära intäkter och kostnader

Endast helt unika poster klassificeras som extraordinära. Exempel är förluster orsakade av krigshandlingar eller expropriation. Om sådana händelser inträffar skall de redovisas i resultaträkningen som *extrarordinära poster* under särskild rubrik efter finansiella poster.¹⁰ Beträffande andra s.k. jämförelsestörande händelser hänvisas till föreskrifterna till 7 kap. 1 §.

Forskning och utveckling (FoU)

För forskning och utveckling gäller ESV:s tillämpningsföreskrifter till 5 kap. 2 §.

¹⁰ Jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 4: Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål.

Finansiella intäkter och kostnader

Kostnader i samband med emission av skuldebrev redovisas som räntekostnad och fördelas över löptiden. Kostnader i samband med emission av aktier redovisas som en avdragspost från emissionslikviden. Ränteutgifter hänförliga till anläggningar under uppförande skall inräknas i anläggningsvärdet.

Skatt på årets resultat

Så kallad skattemotsvarighet skall redovisas om regeringen beslutat detta. I koncernredovisningen skall den beräknade skatt som är hänförlig till årets dispositioner ingå som en del av årets skattekostnad tillsammans med årets skattemotsvarighet och eventuell betald skatt. Fastighetsskatt och andra liknande skatter skall redovisas bland rörelsens kostnader.

Finansieringsanalys

Finansieringsanalysens innehåll

Finansieringsanalys skall upprättas såväl för affärsverkskoncernen som för affärsverket. Av analysen skall framgå rörelsens inbetalningsöverskott och årets investeringar samt hur investeringarna finansierats. På slutraden visas förändringen av likvida medel och eventuella kortfristiga placeringar såsom dessa redovisas i balansräkningen.

Finansieringsanalysen skall delas in i tre delar, av vilka den första skall visa in- och utbetalningar hänförliga till den löpande rörelsen inklusive förändringar av rörelsekapitalet, den andra investeringarna och den tredje finansieringen.

Avstämning

I anslutning till finansieringsanalysen skall en avstämning göras mellan rörelsens inbetalningsöverskott och årets resultat om detta inte framgår direkt av finansieringsanalysen.

Koncernredovisning

Omfattning

Koncernredovisningen skall omfatta affärsverket samt alla juridiska personer över vilka affärsverket direkt eller indirekt förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar eller eljest utövar ett bestämmande inflytande i enlighet med bestämmelserna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.¹¹ Om koncernens sammansättning ändrats, exempelvis genom förvärv eller avyttring, skall upplysning om detta lämnas i en not.

¹¹ Årsredovisningslagen gäller inte för statliga myndigheter. I affärsverkskoncerner skall dock lagens koncerndefinitioner tillämpas också på affärsverk.

Förvärv av företag

Koncernredovisningen skall baseras på förvärvsmetoden. Skillnaden mellan förvärvspriset och marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten för de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits, utgör positiv eller negativ goodwill.

Omstruktureringsreserver

Det kan i mycket speciella fall finnas skäl att i samband med förvärvet göra avsättning för vissa utgifter. Avsättningen skall avse förhållanden per förvärvstidpunkten och återspegla sådana med förvärvet förknippade utgifter som har karaktär av åtagande och som beaktas av köparen vid förvärvet. För att en avsättning till omstruktureringsreserv skall anses motiverad krävs en detaljerad plan och hög sannolikhet att planen kommer att genomföras. En reservering är inte möjlig för befarade framtida förluster.

Goodwill

Goodwill skall redovisas som immateriell tillgång och skrivs av enligt plan under en period som motsvarar ekonomisk livslängd. Om livslängden överstiger fem år skall särskild motivering lämnas. Livslängden får aldrig överstiga 20 år. Denna begränsning gäller även sådana immateriella tillgångar som identifieras i förvärvsbalansen.

Negativ goodwill

Då anskaffningsvärdet för aktier i ett dotterföretag understiger storleken av det redovisade egna kapitalet kan tillgångarna i företaget anses ha förvärvats till ett reducerat pris. För att inte tillgångarna skall redovisas till ett högre belopp än anskaffningsvärdet reduceras värdet på de icke-monetära tillgångarna så att de sammantaget motsvarar prisreduktionen. I de fall en del av prisreduktionen kvarstår efter att värdet på samtliga icke-monetära tillgångar redovisats till noll, skall det kvarstående beloppet klassificeras som negativ goodwill. Negativ goodwill redovisas som en avsättning i koncernbalansräkningen. Avsättningen skall lösas upp över resultaträkningen enligt en fastställd plan.

Redovisning av resultat i köpta och sålda dotterföretag

Resultat i köpta företag skall ingå i koncernens resultat från förvärvstidpunkten. På motsvarande sätt skall, som huvudregel, resultatet i sålda företag ingå i koncernresultatet till försäljningstidpunkten. Alternativt kan de sålda företagen behandlas som utomstående hela året.

Elimineringar

Koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen liksom därmed sammanhängande orealiserade vinster skall elimineras i sin helhet.

Minoritetsandel

Minoritetens andel i eget kapital beräknas med utgångspunkt i det bokförda värdet på det egna kapitalet i dotterföretaget och skall inkludera eget-kapitalandel av obeskattade reserver. I resultaträkningen anges minoritetens andel av resultatet efter skatt omedelbart före Årets resultat.

Omräkning av balansräkningar i utländska dotterföretag

Självständiga dotterföretag räknas om med balansdagskurs. Omräkningsdifferenser förs till eget kapital.

Osjälvständiga dotterföretag samt dotterföretag i höginflationsländer räknas om enligt den monetära-icke monetära metoden. Omräkningsdifferenser redovisas över resultaträkningen bland finansiella poster.

Omräkning av resultaträkningar i utländska dotterföretag

Omräkning sker efter årets genomsnittskurs med undantag för de poster som enligt den monetära-icke monetära metoden skall räknas om med historisk kurs. För självständiga dotterföretag förs differensen mellan genomsnittskurs och balansdagskurs till eget kapital. För osjälvständiga dotterföretag redovisas differensen i resultaträkningen tillsammans med övriga omräkningsdifferenser.

Intresseföretag

Innehav av aktier och andelar i företag som ej är dotterföretag men där röstandelen uppgår till minst 20 procent och där affärsverket eller moderbolaget utövar ett betydande inflytande skall i koncernredovisningen värderas enligt kapitalandelsmetoden.

För intressebolag som utgör s.k. joint-ventures (vanligen ägda till 50 procent vardera av två bolag) får i koncernens balansräkning medräknas en så stor andel av intressebolagets tillgångar och skulder som belöper på moderbolagets ägarandel (klyvningsmetoden). Detsamma gäller för koncernens resultaträkning. Klyvningsmetoden skall användas i de fall staten direkt eller indirekt äger 100 procent av aktiekapitalet.

Andel i intresseföretags resultat skall normalt avse andel i resultat efter finansiella poster. Andel i extraordinära poster m.m. redovisas i koncernen tillsammans med övriga extraordinära poster. Om det i intressebolagets resultat ingår större poster av tillfällig natur skall detta anges.

10 KAP. 1 §

ALLMÄNNA RÅD

Förvaltningsberättelsen

Definition av rörelsegren

En rörelsegren är en del av verksamheten som skiljer sig från andra delar vad gäller affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur, risknivå eller dylikt. Rörelsegrenar skall vara fristående i bemärkelsen att de har i huvudsak externa kunder eller marknadsliknande relationer till andra enheter vid internleveranser.

Det är inte möjligt att generellt föreskriva normer för uppdelning i rörelsegrenar. Det naturliga är att redovisningen anpassas till koncernens struktur. Därigenom vinner man också den fördelen att den externa rapporteringen kan användas för avstämning av de resultatrapporter som användes internt i koncernen.

Antalet rörelsegrenar bör inte vara för stort. Med alltför många rörelsegrenar förlorar man i praktiken möjlighet att överblicka väsentligheter.

I de fall en koncern omfattar ett stort antal juridiska enheter förekommer att fullständiga resultat- och balansräkningar lämnas för var och en av dessa i moderföretagets årsredovisning. Skulle så vara fallet bör därutöver en sammanställning av närbesläktade enheter göras.

För att en rörelsegren skall särredovisas bör den svara för mer än 10 procent av hela koncernens omsättning eller sysselsatta kapital. Svarar en rörelsegren för mer än 90 procent av hela koncernen räcker det med om detta anges.

Syftet med rörelsegrensrapportering

Syftet med rörelsegrensrapporteringen är att ge läsarna av affärsverkens årsredovisningar bättre möjligheter att analysera affärsverkens resultat och göra prognoser för framtiden. Det som är av betydelse här är att få information om rörelsegrenar för vilka verksamhetsförutsättningar och framtidsutsikter skiljer sig väsentligen åt. Sådana skillnader kan uppkomma på grund av olikheter i marknadstillväxten, osäkerhet om framtiden, beroende av underleverantörer, konkurrenssituationen etc.

Uppgifter om rörelsegrenar

För varje rörelsegren lämnas sådana uppgifter som behövs för att bedöma rörelsegrenens betydelse för hela koncernen. Viktigast är ett resultatmått

och ett kapitalmätt. I stället för kapitalmätt är det tillåtet att ange ett avkastningsmätt. Kapitalet i en rörelsegren utgöres normalt av sysselsatt kapital eller totalt kapital. Resultatmättet bör i dessa fall utgöras av resultat före räntekostnader och avkastningsmättet av räntabilitet på sysselsatt kapital. Skulle det vara förenat med särskilda svårigheter att beräkna räntabilitet på sysselsatt kapital får räntabilitet på totalt kapital användas i stället.

I undantagsfall har rörelsegrenar ansvar också för den finansiella strukturen. I dessa fall är eget kapital, resultat efter skatt respektive räntabilitet på eget kapital de lämpligaste måtten att redovisa.

Nyckeltal och flerårsöversikt

Det är önskvärt att översikten av årets verksamhet i förvaltningsberättelsen görs i anslutning till en uppsättning nyckeltal. Flerårsöversikten bör baseras på de redovisningsprinciper som använts i koncernen för det senaste räkenskapsåret. Om så inte skett lämnas förklaring i not.

Bland de nyckeltal som är särskilt värdefulla kan nämnas

- räntabilitet på sysselsatt kapital,
- räntabilitet på eget kapital,
- räntetäckningsgrad,
- skuldsättningsgrad,
- vinstmarginal,
- kapitalets omsättningshastighet,
- arbetsproduktivitet, samt
- personalomsättning.

Balansräkningen

Finansiell leasing

Ett finansiellt leasingavtal är ett avtal som innebär att kunden, även om denne inte erhåller den legala äganderätten till tillgången, i allt väsentligt åtnjuter de ekonomiska förmåner och bär de ekonomiska risker som är hänförliga till tillgången. Avtalet innebär en förpliktelse för leasetagaren att betala en ersättning som i huvudsak motsvarar den hyrda tillgångens verkliga värde och kostnaderna för dess finansiering. Ett finansiellt leasingavtal är normalt inte uppsägningsbart.

Sale-leaseback

Om en anläggningstillgång sålts och därefter återförhyrts, föreligger ett så kallat sale-leasebackavtal. Avgörande för klassificeringen av avtalet är vem som bär de ekonomiska fördelar och risker som är hänförliga till tillgången. Om dessa väsentligen ligger kvar hos säljaren föreligger ett finansiellt avtal.

Resultaträkningen

Rörelsens kostnader kan enligt årsredovisningslagen delas upp på kostnadsslag eller på funktioner (försäljning, administration, tillverkning osv.). Enligt ESV:s bedömning ger en kostnadsslagsuppdelning den bästa informationen till läsarna. Dessutom underlättar den i hög grad sammanställning av koncernredovisning för staten.

Vilka kostnadsslag som skall rapporteras är beroende av verksamhetens art. Det går därför inte att föreskriva en viss mall. Verksamheten förutsätts dock redovisa alla betydande kostnadsslag, exempelvis kostnader för personal, avskrivningar, lokaler, transporter, energi m.m. Det förekommer att vissa kostnadsposter är av tillfällig natur. Ett exempel kan vara kostnader i samband med omstruktureringar. Beträffande sådana poster hänvisas till föreskrifterna till 7 kap. 1 § om s.k. jämförelsestörande poster.

Forskning och utveckling

För FoU-utgifter liksom för ränteutgifter (se nedan) kan det hävdas att en kapitalisering egentligen ger en bättre bild av ett företags resultat och ställning. Ett skäl för att ändå kostnadsföra FoU löpande (liksom övriga immateriella investeringar) är att det normalt inte går att peka på ett direkt samband mellan aktuella utgifter och framtida inkomster.

Kapitalisering av ränteutgifter

Då anskaffning av en tillgång sträcker sig över en längre tid, som ofta är fallet med byggnader och större maskinläggningar, kan ränta under byggnads- eller monteringsstiden inräknas i anskaffningsvärdet. Den ränta som kan aktiveras utgörs av den del av affärsverkets verkliga räntekostnader som skulle ha undvikits om investeringen inte kommit till stånd.

Uppgift om storleken av de ränteutgifter som kapitaliserats anges i not.

Emissionskostnader

Kostnader i samband med en emission av aktier kvittas mot överkursen vid emissionen.

Andel i intresseföretags resultat

Om andelen av intresseföretags resultat svarar för en väsentlig del av koncernens vinst bör en uppdelning av resultatandelen göras så att andel i rörelseresultat, andel i finansiella poster etc. anges var för sig. Särskilt viktigt är att ange andel i eventuella tillfälliga intäkter och kostnader.

Skatter

Regeringen kan föreskriva att affärsverk skall påföras en motsvarighet till företagets skatt. Som skatt redovisas i affärsverket årets

skattemotsvarighet plus uppskjuten skatt till följd av tänkta dispositioner beräknad på årets inkomst. I koncernen redovisas därutöver skatt i dotterföretag. Fastighetsskatter och andra objektsskatter m.m. redovisas som rörelsekostnader.

I not anges varför den effektiva skattesatsen (årets skattemotsvarighet i procent av vinst före skatt) avviker från den nominella skattesatsen. Anledningen kan vara att företag redovisar vinst i utlandet som beskattas med en annan skattesats, avsättning till periodiseringsreserv, förekomsten av icke-skattepliktiga intäkter m.m. I noten anges också viktigare faktorer som kan påverka framtida skattebetalningar såsom outnyttjade förlustavdrag m.m.

Det är inte ovanligt att den skattepliktiga vinsten är högre än den redovisade. Vanliga orsaker är förekomsten av internvinster eller att ett företag redovisar en förlust. I dessa fall får företaget redovisa en latent skattefordran. Om skattefordran är hänförlig till ett förlustavdrag krävs att det finns en hög sannolikhet för att förlustavdraget skall kunna utnyttjas under de närmaste åren. Har företaget redovisat en latent skattefordran skall detta kommenteras i not.

Finansieringsanalys

Uppställningsform

Finansieringsanalysen bör i huvudsak upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 7.

Uppdelning av finansieringsanalysen

Uppställningen av finansieringsanalysen bygger på att alla in- och utbetalningar kan klassificeras som delar av den löpande rörelsen, investeringar eller finansiering. Vissa poster kan falla inom flera kategorier. Mot bakgrund av internationell praxis behandlas erhållna utdelnings- samt ränteinkomster liksom ränteutgifter som en del av rörelsen. Lämnad utdelning är däremot en finansiell post. Skatter är också en del av rörelsen. Om möjligt bör en uppdelning av skatterna göras på den del som faller på den egentliga rörelsen och den del som är hänförlig till exempelvis försäljningar av anläggningar, dvs. investeringsaktiviteter.

Behandling av finansiell leasing m.m.

Ibland kan det vara oklart om en post överhuvudtaget skall tas med. Ett exempel gäller investeringar finansierade genom finansiell leasing. Här kan man hävda att ingen betalning skett. (Det förutsätts att uthyraren betalar leverantören.) I dylika fall bör ändå investeringen och finansieringen redovisas brutto. Storleken av årets totala investeringar i förhållande till rörelsens inbetalningsöverskott är nämligen ett viktigt finansiellt mått.

Direkt eller indirekt metod

För att komma fram till rörelsens inbetalningsöverskott kan man utgå från den redovisade nettovinsten och justera för alla resultatposter som inte motsvaras av betalningar. En metod som ger en betydligt klarare bild av betalningsströmmarna utgår i stället från kontantflödet från kunderna och kontantflödet (dvs. betalningar) till leverantörer osv. Den senare metoden brukar kallas för den direkta jämfört med den indirekta som hittills torde ha varit den vanligaste.

Definition av likvida medel

Det naturliga är att skillnaden mellan in- och utbetalningar motsvarar förändringen av affärsverkets/koncernens likvida medel alternativt kassa. Skulle det i affärsverket/koncernen finnas ytterligare rent finansiella, kortfristiga, tillgångar bör dessa också inräknas. Oavsett hur den post definierats som finansieringsanalysen förklarar förändringen av, skall den gå att lätt stämma av mot balansräkningen.

Koncernredovisning

Definition av koncernföretag

Som dotterföretag räknas också företag som ägs till mindre än 50 procent om moderföretaget/affärsverket kan utöva ett bestämmande inflytande över dess verksamhet i enlighet med 1 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen, punkterna 2 – 4. Dotterföretag över vilka moderföretaget inte kan utöva kontroll redovisas som en vanlig aktieinvestering. Bolag som förvärvats i avsikt att vidareförsäljas inom ett år redovisas som en vanlig aktieinvestering. Det är inte tillåtet att utelämna ett dotterbolag i koncernsammanställningen med hänvisning till att verksamheten är så avvikande att sammanställningen inte blir meningsfull.

Förvärvsmetoden

Vid förvärv av företag skall förvärvsmetoden användas när koncernredovisning upprättas. Vid förvärvet upprättas en förvärvsbalans där alla identifierbara poster åsätts marknadsvärden. Vid fastställande av beräknade marknadsvärden för förvärvade tillgångar och övertagna skulder skall med tillämpning av väsentlighetskriteriet följande riktlinjer gälla:

- Varulager och pågående arbeten värderas till nettoförsäljningsvärde med avdrag för i branschen normal vinst. Råvarulager värderas dock till beräknat återanskaffningsvärde.
- Värdepappersinnehav värderas till beräknat nettoförsäljningsvärde.
- Fordringar och skulder som löper med lägre ränta än marknadsmässig värderas till nuvärde.

- Materiella anläggningstillgångar såsom maskiner och inventarier, byggnader och mark värderas till uppskattat marknadsvärde eller bruksnyttovärde.
- Immateriella anläggningstillgångar såsom patent, förlags- och hyresrätter eller liknande upptas till beräknade nettoförsäljningsvärden om sådana finns. Kan inte försäljningsvärden fastställas med rimlig säkerhet inkluderas värdet av de immateriella tillgångarna i goodwillvärdet.

På skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört värde beräknas latent skatteskuld, vilken redovisas under rubriken Latenta skatteskulder (jfr bilaga 6).

Marknadsvärdet fastställs genom oberoende värderingar eller genom andra väldokumenterade överväganden. Underlaget för värderingen bevaras som en redovisningsverifikation och specificeras så att det vid senare försäljningar eller uttrangeringar av tillgångar är möjligt att redovisa ett korrekt resultat.

Vid interna aktieöverlåtelser behöver en omvärdering av tillgångar inte ske.

Goodwill

Goodwill definieras som förvärvspriset minus justerat eget kapital efter det att alla tillgångar värderats till marknadsvärde. Längsta avskrivningstid för goodwill är 20 år. Om avskrivningstiden överstiger 5 år skall skälen härför anges.

Negativ goodwill

Har negativ goodwill redovisats löses denna upp under den tid för vilken man förutser ett sämre resultat än normalt i det köpta företaget.

Negativ goodwill är inte synonymt med omstruktureringsreserver. Med omstruktureringsreserv avses en avsättning för framtida utgifter (utgifter i samband med beslutade personalinskränkningar etc.) som är en direkt följd av förvärvet. En sådan reservering skall göras innan beloppet av eventuell goodwill eller negativ goodwill fastställs.

Redovisning av resultat i köpta och sålda dotterföretag

Vid köp av företag medräknas resultatet i det köpta företaget i koncernens resultat från förvärvstidpunkten. Det är därför logiskt att vid försäljning av företag resultatet ingår i koncernens resultat till försäljningstidpunkten. Om detta inte kan urskiljas (därför att ett periodbokslut inte upprättats) eller när resultatet är litet kan resultatet ingå i vinsten/förlusten på försäljningen.

Om resultatet i det sålda företaget har varit väsentligt bör det särredovisas för att underlätta för läsaren att göra prognoser över den kvarvarande rörelsens resultat.

Minoritetsandel

Minoritetens andel inkluderar eget-kapitalandel av obeskattade reserver om sådana redovisas. Minoritetens andel i balansräkningen redovisas lämpligen under egen rubrik närmast efter eget kapital.

Omräkning av balansräkningar i utländska dotterföretag

Med självständiga dotterföretag avses företag vars verksamhet bedrivs i stort sett oberoende från moderföretaget. Kostnader och intäkter anges huvudsakligen i den lokala valutan.

Med osjälvständiga eller integrerade dotterföretag avses företag som är nära knutna till moderföretaget genom exempelvis varuleveranser eller finansiering.

Intresseföretag

Intresseföretag är företag i vilket aktieinnehavet är så stort att det är missvisande att tala om en tillfällig kapitalplacering. Normalt anses ett innehav på 20 procent av rösterna medföra att en placering övergår från att vara kapitalplacering till att bli intresseföretag. En lägre (eller högre) gräns kan dock godtas om särskilda omständigheter motiverar det.¹²

I koncernen redovisas andelar i intresseföretag enligt den s.k. kapitalandelsmetoden. I korthet innebär detta att det bokförda värdet av aktier i intresseföretaget ökas (minskas) med ägarföretagets andel i intresseföretagets vinst (förlust) efter avdrag för lämnad utdelning. Härigenom kommer en andel av intresseföretagets resultat att ingå i koncernens resultat.

Andel i intresseföretags resultat kan helt eller delvis motsvaras av utdelning. Utdelning från intresseföretag bör därvid redovisas särskilt. Den bör alltså inte ingå i övriga utdelningsintäkter.

Om inte intresseföretagen är helt obetydliga bör vidare i en not anges

- aktieinnehavets storlek,
- andel av justerat eget kapital,
- bokfört värde på aktieinnehavet,
- andel i resultat efter finansnetto och skatt, samt
- mottagen utdelning.

¹² Jfr 1 kap. 5 § årsredovisningslagen vars definition av intresseföretag bör tillämpas också i affärsverk.

Om förvärvspriset för aktier i intresseföretag överstiger andelen i det justerade egna kapitalet förfäres på samma sätt som beskrivits i anslutning till förvärvsmetoden ovan.

Redovisning av joint-ventures

Vissa intresseföretag kan betecknas som *joint-ventures*. Härmed avses företag där två eller flera ägare gått samman för att bedriva viss verksamhet. Den vanligaste konstruktionen är att man har två ägare som vardera äger 50 procent av aktierna och där ingen ensam kan utöva bestämmande inflytande. Ofta finns ett avtal upprättat mellan ägarna som reglerar hur viktigare beslut skall fattas. I dessa fall ger i allmänhet kapitalandelsmetoden otillräcklig information. Om investeringen i ett joint-venture är av väsentlig betydelse bör i stället den s.k. klyvningsmetoden användas. Härmed avses att moderföretaget tar upp ”sin” andel (exempelvis 50 procent) av alla enskilda resultat- och balansposter. I stället för vad som brukar kallas för en radkonsolidering kommer andelen i ett joint-venture att ingå i varje rad.

Den viktigaste effekten av detta är att bilden av koncernens skuldsättning blir mer rättvisande. I stället för att bara ta upp en andel av nettotillgångarna i ett joint-venture medför klyvningsmetoden att man redovisar andelar i både tillgångar och skulder. Om den andre delägaren också utgörs av ett statligt företag utgör joint-venture-företaget ett dotterföretag sett ur statens synvinkel. För att återspegla detta förhållande skall klyvningsmetoden användas i detta fall.

10 KAP. 2 §

FÖRESKRIFTER

För delårsrapporten gäller vad som sägs i 2 kap. 8 § inklusive ESV:s föreskrifter och allmänna råd.

BO JONSSON

Maria Olsson

Uppställningsform för resultaträkning

| RESULTATRÄKNING |
|--|
| Verksamhetens intäkter |
| Intäkter av anslag |
| Intäkter av avgifter och andra ersättningar |
| Intäkter av bidrag |
| Finansiella intäkter |
| = Summa |
| Verksamhetens kostnader |
| Kostnader för personal |
| Kostnader för lokaler |
| Övriga driftkostnader |
| Finansiella kostnader |
| Avskrivningar och nedskrivningar |
| = Summa |
| Verksamhetsutfall |
| Resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag |
| Uppbördsverksamhet |
| Intäkter av avgifter m.m. samt andra intäkter som inte disponeras av myndigheten |
| Intäkter av uppbörd |
| Medel som tillförts statsbudgeten från uppbördsverksamhet |
| = Saldo |
| Transfereringar |
| Medel som erhållits från statsbudgeten för finansiering av bidrag |
| Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag |
| Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag |
| Finansiella intäkter |
| Finansiella kostnader |
| Avsättning till/upplösning av fonder m.m. för transfereringsändamål |
| Lämnade bidrag |
| = Saldo |
| Årets kapitalförändring |

Uppställningsform för balansräkning

| BALANSRÄKNING | |
|--|--|
| TILLGÅNGAR | KAPITAL OCH SKULDER |
| <p><i>I. Immateriella anläggningstillgångar</i></p> <p>1 Balanserade utgifter för forskning och utveckling</p> <p>2 Rättigheter och andra immateriella anläggningstillgångar</p> <p>3 Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar</p> <p><i>II. Materiella anläggningstillgångar</i></p> <p>1 Byggnader, mark och annan fast egendom</p> <p>2 Förbättringsutgifter på annans fastighet</p> <p>3 Maskiner, inventarier, installationer m.m.</p> <p>4 Pågående nyanläggningar</p> <p>5 Beredskapstillgångar</p> <p>6 Förskott avseende materiella anläggningstillgångar</p> <p><i>III. Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>1 Andelar i dotterföretag och intresseföretag</p> <p>2 Andra långfristiga värdepappersinnehav</p> <p>3 Långfristiga fordringar hos andra myndigheter</p> <p>4 Andra långfristiga fordringar</p> <p><i>IV. Utlåning</i></p> <p>1. Utlåning</p> <p><i>V. Varulager m.m.</i></p> <p>1 Varulager och förråd</p> <p>2 Pågående arbeten</p> <p>3 Fastigheter</p> <p>4 Förskott till leverantörer</p> <p><i>VI. Fordringar</i></p> <p>1 Kundfordringar</p> <p>2 Fordringar hos andra myndigheter</p> <p>3 Övriga fordringar</p> <p><i>VII. Periodavgränsningsposter</i></p> <p>1 Förutbetalda kostnader</p> <p>2 Upplupna bidragsintäkter</p> <p>3 Övriga upplupna intäkter</p> <p><i>VIII. Avräkning med statsverket</i></p> <p>1 Avräkning med statsverket</p> <p><i>IX. Kortfristiga placeringar</i></p> <p>1 Värdepapper och andelar</p> <p><i>X. Kassa och bank</i></p> <p>1 Behållning räntekonto i Riksgäldskontoret</p> <p>2 Övriga tillgodohavanden i Riksgäldskontoret</p> <p>3 Kassa, postgiro och bank</p> | <p><i>I. Myndighetskapital</i></p> <p>1 Statskapital</p> <p>2 Uppskrivningskapital</p> <p>3 Donationskapital</p> <p>4 Resultatandelar i dotterföretag och intresseföretag</p> <p>5 Balanserad kapitalförändring</p> <p>6 Kapitalförändring enligt resultaträkningen</p> <p><i>II. Fonder</i></p> <p>1 Fonder</p> <p><i>III. Avsättningar</i></p> <p>1 Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser</p> <p>2 Övriga avsättningar</p> <p><i>IV. Skulder m.m.</i></p> <p>1 Lån i Riksgäldskontoret</p> <p>2 Övriga lån</p> <p>3 Räntekontokredit i Riksgäldskontoret</p> <p>4 Övriga krediter i Riksgäldskontoret</p> <p>5 Skulder till andra myndigheter</p> <p>6 Leverantörsskulder</p> <p>7 Övriga skulder</p> <p>8 Depositioner</p> <p>9 Förskott från uppdragsgivare och kunder</p> <p><i>V. Periodavgränsningsposter</i></p> <p>1 Upplupna kostnader</p> <p>2 Oförbrukade bidrag</p> <p>3 Övriga förutbetalda intäkter</p> |
| ANSVARSFÖRBINDELSER | |
| <p>1 Statliga garantier för lån och krediter</p> <p>2 Övriga ansvarsförbindelser</p> | |

Uppställningsform för anslagsredovisning

Anslagsredovisning

Redovisning mot anslag

| Anslag ¹ | Ingående överföringsbelopp ² | Årets tilldelning enligt regleringsbrev ³ | Fördelade anslagsbelopp ⁴ | Omdisponerade anslagsbelopp ⁵ | Utnyttjad del av medgivet överskridande ⁶ | Indragning | Totalt disponibelt belopp | Utgifter ⁷ | Inkomster ⁸ | Utgående överföringsbelopp ^{9 10} |
|---------------------|---|--|--------------------------------------|--|--|------------|---------------------------|-----------------------|------------------------|--|
| | | | | | | | | | | |

Redovisning mot inkomsttitel

| Inkomsttitel ¹¹ | Beräknat belopp ¹² | Inkomster ^{13 14} |
|----------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| | | |

¹ Anslag och anslagsposter skall anges med beteckning och klartext enligt regleringsbrev eller annat regeringsbeslut.

² Överföringsbelopp är ett samlingsbegrepp som innefattar anslagssparande, anslagskredit och reservation.

³ I förekommande fall uppdelat på beslut i regleringsbrev och annat regeringsbeslut. Uppdelningen får göras i not.

⁴ Anslag/anslagsposter där dispositionsrätten överlåtits till annan myndighet anges med negativt tecken, medel som erhållits genom annan myndighets dispositionsbeslut anges med positivt tecken.

⁵ Erhållen dispositionsrätt för anslag som tidigare stått till regeringens disposition anges med positivt tecken, disponerat anslagsbelopp som genom beslut ställs till regeringens disposition anges med negativt tecken.

⁶ Endast belopp motsvarande faktiskt avräknade utgifter.

⁷ Här anges utgifter (normalt netto) som avräknats anslaget/anslagsposten.

⁸ Kolumnen anges bara i de fall regeringen föreskrivit bruttoredovisning av inkomster. Om inkomster endast förekommer under enstaka anslag får de anges med negativt tecken i kolumnen för utgifter.

⁹ Rubriken "Saldo" kan användas om beloppen inte får föras vidare till kommande år.

¹⁰ I delårsrapporten ersätts denna rubrik med Prognos utgående överföringsbelopp.

¹¹ Inkomsttitlar skall specificeras enligt eventuell underindelning.

¹² Enligt regleringsbrev eller motsvarande (anges bara i förekommande fall).

¹³ Inkomster som redovisats mot inkomsttitel.

¹⁴ Om regeringen eller ESV beslutat om bruttoredovisning av utgifter, särredovisas dessa i en separat kolumn.

Redovisning mot bemyndiganden¹

| Anslag ² / anslags- benämning | Tilldelad bemyndigande- ram | Ingående åtaganden | Nya åtaganden under året ³ | Infriade åtaganden ⁴ | Utestående åtaganden | - varav åtaganden som finansieras med | | Utestående åtagandenas fördelning (infrianden) per år ⁵ | | |
|--|-----------------------------------|-----------------------|--|------------------------------------|-------------------------|--|--------------------|--|------|------|
| | | | | | | redan tilldelat anslag | framtida anslag | 200X | 200Y | 200Z |
| | | | | | | | | | | |

¹ Enbart bemyndiganden enligt 20 § anslagsförordningen

² Anslag eller anslagspost eller delpost

³ Enbart de åtaganden som skall finansieras med anslag som myndigheten ännu inte tilldelats.
Se allmänna råden till 20 § anslagsförordningen.

⁴ Tidigare år gjorda åtaganden som infriats och medfört utgifter under innevarande räkenskapsår.

⁵ Fördelningen avser samtliga utestående åtaganden uppdelade på år när anslagsavräkning sker.

Finansiella villkor

Uppställningsform för finansieringsanalys

FINANSIERINGSANALYS

Drift

| | | |
|---|-----|------------|
| Kostnader exklusive avskrivningar m.m. | | xxx |
| <i>Finansiering genom avgifter och bidrag:</i> | | |
| Intäkter av avgifter och ersättningar | xxx | |
| Intäkter av bidrag | xxx | |
| Övriga intäkter | xxx | xxx |
| | | xxx |
| <i>Finansiering från statsbudgeten:</i> | | |
| Anslagsmedel som erhållits för drift | | xxx |
| <i>Överskott/underskott av medel från driften</i> | | |
| | | xxx |
| Ökning(-)/minskning(+) av lager | xxx | |
| Ökning(-)/minskning(+) av kortfristiga fordringar | xxx | |
| Ökning(+)/minskning(-) av kortfristiga skulder | xxx | xxx |
| <i>Kassaflöde från/till drift</i> | | xxx |

Investeringsverksamhet

| | | |
|---|------|------------|
| Investeringar i finansiella tillgångar (exkl. låneverksamhet) | | xxx |
| Investeringar i materiella tillgångar | | xxx |
| Investeringar i immateriella tillgångar | | xxx |
| <i>Summa investeringsutgifter</i> | | xxx |
| <i>Finansiering av investeringar:</i> | | |
| Lån från Riksgäldskontoret | xxx | |
| - amorteringar | -xxx | xxx |
| Andra långfristiga lån | xxx | |
| -amorteringar | -xxx | xxx |
| Ökning av statskapital med medel som erhållits från statsbudgeten | xxx | |
| Minskning av statskapital med medel som tillförts statsbudgeten | -xxx | xxx |
| Försäljning av anläggningstillgångar | xxx | |
| - därav medel som tillförts statsbudgeten | -xxx | xxx |
| Tillförda driftmedel | | xxx |
| Bidragsmedel | | xxx |
| <i>Summa medel som tillförts för finansiering av investeringsverksamhet</i> | | xxx |
| <i>Över-/underskott av medel från investeringsverksamhet</i> | | xxx |
| Ökning(+)/minskning(-) av kortfristiga skulder avseende investeringar | | xxx |
| <i>Kassaflöde från/till investeringsverksamhet</i> | | xxx |
| <i>Förändring av likvida medel</i> | | xxx |

Förändringen av likvida medel redovisas i ett avsnitt omedelbart efter finansieringsanalysen i enlighet med följande specifikation:

| | |
|---|------------|
| Likvida medel vid årets början | xxx |
| Ökning(+)/minskning(-) av kassa och postgiro | xxx |
| Ökning(+)/minskning(-) av tillgodohavande hos Riksgäldskontoret | xxx |
| Ökning(+)/minskning(-) av banktillgodohavanden | xxx |
| Ökning(+)/minskning(-) av fordran på statsverket | xxx |
| Ökning(-)/minskning(+) av skuld till statsverket | xxx |
| Ökning(-)/minskning(+) av skuld till Riksgäldskontoret | <u>xxx</u> |
| <i>Summa förändring av likvida medel</i> | <i>xxx</i> |
| Likvida medel vid årets slut | xxx |

Avsnittet Låneverksamhet redovisas, med de avvikelser som är betingade av verksamhetens art, på följande sätt:

| | | |
|--|--------|------------|
| Låneverksamheten | | |
| Nyutlåning* ¹⁾ | -xxx | |
| Amorteringar | +xxx | |
| Räntekostnader | -xxx | |
| =Summa | | xxx |
| <i>Finansiering</i> | | |
| Lån från Riksgäldskontoret | +xxx | |
| Amorteringar | -xxx | |
| Ökning/minskning av statskapital* ¹⁾ | +/-xxx | |
| Ränteintäkter (disponibla) | +xxx | |
| Tillförda anslagsmedel för räntekostnader | +xxx | |
| =Summa | | xxx |
| Saldo | | xxx |
| Ökning/minskning av fordringar och skulder avseende räntor | | xxx |
| <i>Kassaflöde till/från låneverksamhet*¹⁾</i> | | xxx |

¹⁾ Myndighet som finansierar låneverksamheten med anslag (statskapital) och för vilken erhållna ränteinkomster och amorteringar förs till inkomsttitel redovisar normalt låneverksamheten enbart på de med (*) markerade raderna. Övriga belopp redovisas i uppbördsavsnittet.

Avsnitten Uppbördsverksamhet och Transfereringar redovisas, med de avvikelser som är betingade av verksamhetens art, på följande sätt:

| Uppbördsverksamhet | | |
|--|------------|------------|
| Avgiftsinkomster som inte disponeras av myndigheten | xxx | |
| Erhållen uppbörd | <u>xxx</u> | xxx |
| Ökning(-)/minskning(+) av kortfristiga fordringar | | |
| Avseende uppbördsverksamhet | | <u>xxx</u> |
| <i>Kassaflöde från uppbördsverksamhet</i> | | xxx |
| <i>Medel som tillförts statsbudgeten från uppbördsverksamhet</i> | | xxx |

| Transfereringar | | |
|---|------------|------------|
| Utbetalade bidrag | xxx | |
| Ökning(+)/minskning(-) av kortfristiga skulder avseende bidrag | <u>xxx</u> | |
| <i>Kassaflöde till transfereringar</i> | | xxx |
| Finansiering av bidragsutbetalningar | | |
| - medel från statsbudgeten | xxx | |
| - medel från andra myndigheter | <u>xxx</u> | |
| <i>Summa medel som erhållits för finansiering av bidragsutbetalningar</i> | xxx | xxx |

Uppställningsform för resultaträkning – affärsverk/affärsverkskoncerner

RESULTATRÄKNING

Rörelsens intäkter

- Nettoomsättning
- Aktiverat arbete för egen räkning
- Övriga rörelseintäkter

Rörelsens kostnader

- Personalkostnader
- Diverse externa kostnader
- Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
- Övriga rörelsekostnader

Resultat från andelar i intresseföretag

Rörelseresultat

Resultat från finansiella investeringar

- Resultat från värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar
- Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter
- Räntekostnader och liknande resultatposter

Resultat efter finansiella poster

- Skatt/skattemotsvarighet på årets resultat
- Minoritetens andel i resultat efter skatt

Årets resultat

*Uppställningsform för balansräkning – affärsverk/affärsverkskoncerner***BALANSRÄKNING****TILLGÅNGAR****Anläggningstillgångar****Immateriella anläggningstillgångar**

Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten o.dyl.
Hyresrätter och liknande rättigheter
Goodwill

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader
Mark
Maskiner och tekniska anläggningar
Inventarier, verktyg och installationer
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag
Fordringar hos koncernföretag
Andelar i intresseföretag
Fordringar hos intresseföretag
Andra långfristiga värdepappersinnehav
Andra långfristiga fordringar

Omsättningstillgångar**Varulager m.m.**

Varulager
Pågående arbete för annans räkning
Förskott till leverantörer

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar
Fordringar hos koncernföretag
Fordringar hos intresseföretag
Övriga fordringar
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Kortfristiga placeringar**Kassa och bank**

EGET KAPITAL OCH SKULDER

Eget kapital

Bundet eget kapital

Uppskrivningsfond

Övrigt bundet kapital

Fritt eget kapital

Fria reserver

Balanserad vinst/förlust

Årets resultat

Minoritetsintressen

Latenta skatteskulder

Avsättningar

Räntebärande avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

Icke räntebärande avsättningar

Långfristiga skulder

Räntebärande skulder

Skulder till staten

Skulder till kreditinstitut

Skulder till koncernföretag

Skulder till intresseföretag

Övriga långfristiga skulder

Icke räntebärande skulder

Kortfristiga skulder

Räntebärande skulder

Skulder till kreditinstitut

Skulder till koncernföretag

Skulder till intresseföretag

Övriga räntebärande skulder

Icke räntebärande skulder

Leverantörsskulder

Skatteskulder

Förskott från kunder

Övriga icke räntebärande skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

*Uppställningsform för finansieringsanalys affärsverk/affärsverkskoncerner***FINANSIERINGSANALYS****Rörelsen**

Rörelsens resultat före avskrivningar

- ± Finansiella intäkter och kostnader
- Skattebetalningar (inkl skatt hänförlig till extraordinära poster)
- ± Förändring i spärkonto

= *Kassaflöde före förändring i rörelsekapital och investeringar*

- ± Förändring av lager
- ± Förändring av kortfristiga fordringar¹
- ± Förändring av kortfristiga skulder

= *Kassaflöde före investeringar (rörelsens inbetalningsöverskott)***Investeringar**

- ± Förändring av långfristiga fordringar
- Förvärv av aktier i dotterbolag
- ± Förändring i andra finansiella tillgångar
- Investering i immateriella tillgångar
- Investeringar i materiella anläggningstillgångar (brutto)
- Investeringar i finansiella tillgångar (exkl. kortfristiga placeringar)
- + Försäljning av anläggningar

= *Nettoinvesteringar i rörelsen*

Förändring av kortfristiga fordringar/skulder

= *Kassaflöde efter investeringar***Finansiering**

- ± Förändring av räntebärande lån (inkl pensionsskulder)
- + Nyemission
- Utdelning

= *Finansiering***Likviditetsförändring**

Likvida medel inkl kortfristiga placeringar vid årets början

Dito vid årets slut

Förändring i likvida medel

¹ Vissa kortfristiga fordringar och skulder kan orsakas av exempelvis investeringsaktiviteter. Om möjligt skall förändringar i dessa då hänföras till investeringsavsnittet.