



EKONOMISTYRNINGSVERKET

Rapport

Förslag till förordningsändringar

Redovisning av regeringsuppdrag rörande förslag till förordningsändringar inom området finansiell redovisning

ESV 2014:30

ESV:s rapporter innehåller regeringsuppdrag, uppdrag från myndigheter och andra instanser eller egeninitierade utredningar.

Publikationen kan laddas ner som tillgänglig PDF och beställas från www.esv.se. Word-formatet kan tillhandahållas via Publikationsservice.

Datum: 2014-04-10

Dnr: 3.2-467/2014

ESV-nr: 2014:30

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Ingemar Härneskog

Förord

Ekonomistyrningsverket (ESV) har i regleringsbrevet för 2014 fått i uppdrag att bistå Regeringskansliet med att anpassa de statliga redovisningsreglerna till internationella redovisningsstandarder. En del av detta är att senast den 15 april 2014 lämna förslag till de förordningsändringar som är aktuella i sammanhanget och som beräknas träda i kraft den 1 januari 2015. ESV avrapporterar härmed den delen av uppdraget.

Generaldirektör Mats Wikström har beslutat om rapporten. Föredragande har varit experterna Ingemar Härneskog (avsnitt 1-2 samt 4-7) och Curt Johansson (avsnitt 3). I den slutgiltiga handläggningen har också avdelningschefen Pia Heyman, enhetschefen Anne Bryne samt experten Anne-Marie Ögren deltagit.

Innehåll

Förord	3
1 Sammanfattning	7
2 Inledning	9
3 Redovisning av tillgångar	10
3.1 <i>Bakgrund</i>	10
3.2 <i>Nuvarande regler för redovisning av finansiella tillgångar</i>	11
3.2.1 Bestämmelser i förordningen om årsredovisningen och budgetunderlag	11
3.2.2 Redovisning av obligationer och värdepapper m.m.	11
3.2.3 IPSASB:s bestämmelser om finansiella instrument	12
3.2.4 Årsredovisningslagens bestämmelser om finansiella instrument	13
3.3 <i>Förslag till förordningsändringar om redovisning av finansiella instrument</i>	14
3.4 <i>Övriga förslag till förordningsändringar</i>	16
3.5 <i>Planerade ändringar i ESV:s föreskrifter och allmänna råd</i>	17
4 Uppdelning av lång- och kortfristiga skulder m.m. i årsredovisningen för staten	19
5 Övergångsregeln om semesterlöneskuld	20
5.1 <i>Påverkan på anslagen på statens budget</i>	20
5.2 <i>Förslag</i>	21
6 Rapport över förändring av myndighetskapitalet/nettoförmögenheten	23
7 Regler om valutakursförändringar	25
Bilaga 1 – förslag till ändringar i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	27
<i>Bilaga 1:1 Årsredovisningslagens bestämmelser om värdering</i>	33
Bilaga 2 – förslag till ändringar i förordningen om underlag för årsredovisning för staten	40
Bilaga 3 – förslag till ändring av övergångsbestämmelsen i anslagsförordningen	43

1 Sammanfattning

ESV lämnar två förslag till förordningsändringar i anslutning till anpassningen till internationell redovisningsstandard samt ett annat förslag som inte direkt har med den anpassningen att göra. Förändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2015.

Det första förslaget rör reglerna om redovisning av tillgångar i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB), där de viktigaste förändringsförslagen rör finansiella tillgångar. ESV föreslår här att finansiella tillgångar – aktier och andra värdepapper – som innehas främst för att ge avkastning, med vissa specifika undantag ska värderas till marknadsvärde i stället för som tidigare till anskaffningsvärde. Det gäller oberoende av om tillgångarna klassificeras som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. ESV föreslår vidare förändringar som rör redovisning och värdering av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt förtydliganden när det gäller omsättningstillgångar i övrigt. Det viktigaste när det gäller materiella och immateriella tillgångar är, att begreppet ekonomisk livslängd föreslås ersättas av begreppet nyttjandeperiod och att det blir tydligt att immateriella tillgångar kan ha en längre avskrivningstid än fem år när detta är motiverat. Därutöver bör reglerna ändras så att finansiella anläggningstillgångar kan skrivas ned även om en värdenedgång inte kan antas vara varaktig.

ESV avser i verkets årliga regelförändringsarbete ta fram förslag till nya och ändrade föreskrifter och allmänna råd till 5 kapitlet om värderingsregler i FÅB.

Det andra förslaget gäller anpassning av uppställningsformen för balansräkningen i årsredovisningen för staten. Förslaget innebär att uppdelning görs mellan lång- och kortfristiga skulder och att kortfristiga fordringar uttryckligen benämns kortfristiga. Förslaget gäller förordningen (2011:223) om underlag för årsredovisning för staten. ESV anser här att när regeringen föreslår andra ändringar i budgetlagen (2011:203), bör även lagen ändras och göras tydligare på den här punkten. Det skulle göra helheten bättre, men det är fullt möjligt att göra ändringen enbart i förordningen.

Vid sidan av den internationella anpassningen föreslår ESV att övergångsbestämmelsen rörande semesterlöneskuld i anslagsförordningen ändras. Förslaget innebär att den semesterlöneskuld intjänad före 2009 som kvarstår hos myndigheterna vid utgången av 2014 och som finansieras från anslag, ska få redovisas schablonmässigt mot anslag med en tredjedel vardera under 2015, 2016 och 2017. Om regeringen av budgetpolitiska skäl bedömer det lämpligt att i stället lägga ut denna fördelning över fem år, är det också möjligt och motiverat.

En fråga som tidigare varit aktuell, men där ESV nu inte lämnar något förändringsförslag, gäller införande av en särskild rapport över förändring av myndighetskapitalet respektive nettoförmögenheten i årsredovisningen för staten. Här har ESV efter ytterligare överväganden kommit fram till att detta inte är lämpligt för närvarande och därför lämnas inget förslag. Däremot avser ESV att utveckla föreskrifter och allmänna råd för myndigheternas årsredovisningar på denna punkt.

En ytterligare punkt där ESV bedömt det tillräckligt att utveckla föreskrifter och allmänna råd, är frågan om tillämpningen av reglerna om att använda balansdagens kurs för poster i utländsk valuta.

2 Inledning

ESV lämnade i december 2012 rapporten Jämförelser med internationella redovisningsstandarder m.m. (ESV 2012:40) till regeringen i enlighet med regeringens uppdrag till ESV den 29 september 2011. I den rapporten – i fortsättningen benämnd Standardrapporten – togs ett antal förändringar av regler för redovisningen vid statliga myndigheter och i årsredovisningen för staten upp, som vid den tidpunkten bedömdes lämpliga. Efter Standardrapporten har utvecklingsarbetet gått vidare och det fortsätter även under 2014 och framåt. En del av detta arbete har inneburit att lämna konkreta förslag till de ändringar i förordningar som bör göras som led i en fortsatt anpassning. ESV har i det sammanhanget övervägt fyra olika områden där förordningsändringar kunde vara aktuella. Två av dessa har nu resulterat i förslag till förordningsändringar och för två av dem föreslår ESV att de hanteras genom utveckling av ESV:s föreskrifter och allmänna råd.

När det gäller redovisning av tillgångar har ESV funnit anledning att gå längre än att enbart ta upp finansiella anläggningstillgångar, som främst var det som togs upp i Standardrapporten, och utarbetat förslag till förändringar som även rör andra anläggningstillgångar och även vissa omsättningstillgångar.

Utöver de förslag som har nära koppling till Standardrapporten, har ESV tagit fram ett förslag till förenkling av den särskilda övergångsbestämmelsen till den tidigare anslagsförordningen rörande semesterlöneskuld intjänad före 2009.

3 Redovisning av tillgångar

3.1 Bakgrund

I förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) finns idag inga bestämmelser som tillåter att tillgångar värderas till verkligt värde (marknadsvärde) efter anskaffningstillfället. Det beror huvudsakligen på att tillgångar som finns i en myndighets verksamhet normalt används för att uppnå regeringens mål för verksamheten, det som benämns servicepotential i ESV:s föreskrifter till 5 kap. 1 § FÅB. Det är få myndigheter som innehar tillgångar som inte direkt används i verksamheten utan huvudsakligen syftar till att generera avkastning eller värdestegringar.

I de internationella redovisningsstandarderna för offentlig sektor som IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) ger ut finns idag ett krav att värdera vissa tillgångar och skulder till verkligt värde (marknadsvärde). Exempelvis ska finansiella instrument (IPSAS 28-30), biologiska tillgångar och jord- och skogsproduktion vid skörd (IPSAS 27) och förvaltningsfastigheter (IPSAS 16) värderas till verkligt värde efter anskaffningstillfället. Motsvarande regler finns även i IFRS (International Financial Reporting Standards) som gäller för börsföretag.

ESV föreslog i Standardrapporten att finansiella tillgångar i vissa fall bör värderas till verkligt värde. Därutöver ansåg ESV att reglerna om finansiella tillgångar bör göras tydligare, t.ex. om upplupet anskaffningsvärde och effektivräntemetoden. Eftersom det är viktigt att finansiella tillgångar och finansiella skulder hanteras på ett likartat sätt är det även viktigt att tydliggöra hur skuldsidan bör redovisas.

Årsredovisningslagen (1995:1556) ändrades 2003 så att finansiella instrument numera får värderas till verkligt värde i företagen. Det gäller dock inte för finansiella instrument som till exempel hålls till förfall, för lånefordringar och för andelar i dotter- och intresseföretag. Bokföringsnämnden har i det så kallade K3-regelverket¹ tydliggjort hur bestämmelserna i årsredovisningslagen ska tillämpas för företag som värderar finansiella instrument till verkligt värde.

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan (BFN 2012:5). Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning. Inom staten finns inga egetkapitalinstrument som ESV känner till.

¹ K3-regelverket är ett regelverk som ska tillämpas för större företag som inte är börsnoterade. För andra företag kan det tillämpas frivilligt.

3.2 Nuvarande regler för redovisning av finansiella tillgångar

Detta avsnitt redogör för nuvarande bestämmelser om finansiella tillgångar i staten, de internationella bestämmelserna som ges ut av IPSASB och årsredovisningslagen.

3.2.1 Bestämmelser i förordningen om årsredovisningen och budgetunderlag

Bestämmelserna om värdering i FÅB utgår från att en myndighets tillgångar ska delas upp på två kategorier, anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Olika värderingsbestämmelser tillämpas beroende på vilken kategori tillgången tillhör. Finansiella tillgångar, såsom aktier och obligationer, hör till endera av de angivna kategorierna beroende på syftet med innehavet. Om sådana tillgångar är avsedda att innehas stadigvarande ska de värderas enligt bestämmelserna om anläggningstillgångar. Annars ska de värderas enligt bestämmelserna om omsättningstillgångar.

Huvudprincipen för värdering av finansiella anläggningstillgångar i FÅB är att de ska tas upp till anskaffningsvärdet, dvs. ett belopp motsvarande utgifterna för förvärvet av tillgången. En anläggningstillgång ska skrivas ned om en värdenedgång är varaktig. Med gällande regler är det svårt att ta ställning till när en nedgång av värdet kan anses varaktig, vilket medför att det finns en oklarhet om i vilka fall aktier och andra värdepapper som klassificeras som anläggningstillgång ska skrivas ned.

En finansiell omsättningstillgång ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, vilket innebär att om marknadsvärdet understiger anskaffningsvärdet ska en nedskrivning göras. När en nedskrivning bör ske är alltså enligt dagens regler delvis beroende av om tillgången klassificeras som anläggningstillgång eller omsättningstillgång.

Det är inte möjligt att värdera finansiella tillgångar till ett högre värde än anskaffningsvärdet, även om det är sannolikt att en värdeförändring kommer att realiseras. Det finns inte heller några regler som särskilt tar sikte på redovisning av finansiella instrument i staten.

3.2.2 Redovisning av obligationer och värdepapper m.m.

Det finns inga särskilda regler i FÅB motsvarande reglerna i lagen (1996:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) om hur finansiella anläggningstillgångar (såsom vissa räntebärande värdepapper och lånefordringar) och motsvarande skuldinstrument ska värderas. Det är dock endast ett fåtal statliga myndigheter som innehar obligationer och andra värdepapper. Riksgäldskontoret värderar sådana instrument till upplupet anskaffningsvärde, vilket överensstämmer

med Finansinspektionens bestämmelser i anknytning till ÅRKL. Metoden innebär att anskaffningsvärdet justeras med mellanskillnaden mellan det belopp som har betalats för tillgången och det belopp som ska erhållas på förfallodagen (överkurs eller underkurs). Över- eller underkursen periodiseras som ränta över löptiden.

Finansiella omsättningstillgångar (såsom aktier, obligationer och andra värdepapper som inte är anläggningstillgångar) och finansiella instrument i form av optioner, swappar eller andra derivatinstrument värderas som huvudregel enligt lägsta värdets princip. Anskaffningsvärdet fastställs även då i princip till det upplupna värdet. Motsvarande finansiella skuldinstrument värderas analogt till det högsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

3.2.3 IPSASB:s bestämmelser om finansiella instrument

IPSASB har specifika standarder för finansiella instrument i offentlig sektor (IPSAS 28-30), som i stor utsträckning överensstämmer med de internationella standarderna för privata företag. Standarderna för finansiella instrument ska tillämpas på alla former av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i en organisation och en finansiell skuld eller ett instrument avseende eget kapital i en annan organisation. Det finns dock undantag för transaktioner och händelser som regleras i andra standarder, till exempel redovisning av intresseföretag och leasing. Standarderna reglerar hur finansiella instrument ska klassificeras, redovisas och värderas. Därutöver finns omfattande upplysningskrav i IPSAS 30.

Av IPSAS 29 framgår att vissa finansiella tillgångar ska värderas till verkligt värde, medan andra ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. Derivatinstrument² ska dock alltid värderas till verkligt värde. I de fall derivatinstrument används för säkring eller för framtida inköp av rå- eller stapelvaror i verksamheten redovisas dessa instrument normalt brutto i redovisningen. Resultatet påverkas alltså inte i dessa fall. Det verkliga värdet på ett finansiellt instrument ska i första hand bestämmas utifrån instrumentets marknadsvärde. Om det inte går att med lätthet bestämma någon tillförlitlig marknad för instrumentet, men däremot för beståndsdelar som det består av (om instrumentet exempelvis är sammansatt av ett derivat och en obligation) eller för ett likartat instrument, ska marknadsvärdet härledas från dessa beståndsdelar eller från det likartade instrumentet.

² Derivat är kortfattat ett finansiellt instrument vars värde ändras till följd av ändrade räntesatser, råvarupriser och valutakurser och som regleras i en framtida tidpunkt.

3.2.4 Årsredovisningslagens bestämmelser om finansiella instrument

Riksdagen beslutade 2003 att ändra årsredovisningslagen (1995:1554), lagen (1996:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1996:1560) om försäkringsföretag (ÅRFL) för att bland annat möjliggöra att företag skulle kunna värdera finansiella instrument till verkligt värde, se bilaga 1:1³. Däremot finns idag inga möjligheter enligt årsredovisningslagen att värdera förvaltningsfastigheter eller biologiska tillgångar till verkligt värde.

Bakgrunden till ändringen av Årsredovisningslagen var att inom EG:s arbete med redovisningsfrågor hade man ändrat det fjärde och sjunde bolagsdirektivet i enlighet med IAS 39 som behandlar frågor om redovisning och värdering av de flesta förekommande typerna av finansiella instrument.

Årsredovisningslagen gäller för samtliga företag som ska upprätta en årsredovisning eller, i förekommande fall, en koncernredovisning. Särskilda lagar gäller dock för kreditinstitut och värdepappersbolag och för försäkringsföretag (finansiella företag). Det är Finansinspektionen som är ansvarig för utvecklande av god redovisningssed för finansiella företag.

Det verkliga värdet ska enligt förarbetena⁴ bestämmas på grundval av de finansiella instrumentens marknadsvärde eller sådana värdringsmetoder som ger en god uppskattning av marknadsvärdet. Därutöver framgår att säkrade poster som redovisas i balansräkningen ska värderas enligt samma principer som säkringsinstrumentet. Värdeförändringen på finansiella instrument ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen. Vissa värdeförändringar ska dock redovisas direkt i eget kapital, t.ex. när vissa derivatinstrument används för säkring.

Icke finansiella företag har möjlighet att använda sig av de nya bestämmelserna om värdering av finansiella instrument såväl vid upprättande av årsredovisning som vid upprättande av koncernredovisningen. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att i ett kreditinstituts och värdepappersbolags balansräkning utgör finansiella instrument ett dominerande inslag. Det är alltså med hänsyn till den särskilda inriktningen av sådana företags verksamhet av stor betydelse för jämförbarheten att enhetliga redovisnings- och värderingsprinciper används för finansiella instrument. Kredit- och värdepappersföretag är alltså skyldiga att tillämpa bestämmelserna om finansiella instrument i årsredovisningen och i koncernredovisningen.

³ Biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter kunde tidigare värderas till verkligt värde. Denna möjlighet upphävdes dock genom ändring av årsredovisningslagen 2011.

⁴ Redovisning och värdering av finansiella instrument (Regeringens proposition 2002/03:121)

Bestämmelserna för finansiella företag

För finansiella företag finns det utförliga värderingsregler om lånefordringar och värdepapper samt motsvarande skuldinstrument. Dessa regler framgår dels av ÅRKL och ÅRFL, dels av Finansinspektionens föreskrifter. De viktigaste reglerna är att köp eller försäljning av finansiella tillgångar får redovisas antingen per affärsdagen eller per likviddagen. Den valda metoden ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av finansiella tillgångar. Finansiella instrument ska, med vissa undantag, värderas till verkligt värde.

Finansiella anläggningstillgångar (såsom vissa räntebärande värdepapper och lånefordringar) och motsvarande skuldinstrument som inte värderas till verkligt värde ska, enligt ÅRKL, värderas till upplupet anskaffningsvärde. Det innebär att anskaffningsvärdet justeras med mellanskillnaden mellan det belopp som har betalats för tillgången och det belopp som skall erhållas på förfallodagen (överkurs eller underkurs). Över- eller underkursen periodiseras som ränta över löptiden.

3.3 Förslag till förordningsändringar om redovisning av finansiella instrument

ESV föreslår att i de fall syftet med att inneha tillgångarna i en statlig verksamhet är jämförbart med det som gäller i näringslivet bör tillgångarna värderas på motsvarande sätt. Detta bör regleras i två nya paragrafer, 13 och 14 §§ i 5 kapitlet FÅB. Idag ges en möjlighet att i vissa fall placera medel i värdepapper (exempelvis aktier och obligationer) för att generera avkastning och värdestegringar som ska användas för att finansiera verksamheten i framtiden. Dessa tillgångar bör värderas till verkligt värde. Det bör ske oberoende av om tillgångarna klassificeras som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar. Det finns ett krav i IPSAS och IFRS att förutom finansiella instrument även redovisa s.k. förvaltningsfastigheter till verkligt värde antingen i balansräkningen eller som tilläggsupplysning. Därutöver ska även biologiska tillgångar värderas till verkligt värde. ESV bedömer att det inte förekommer att staten innehar förvaltningsfastigheter eller biologiska tillgångar i den mening som avses här, eftersom den typen av tillgångar inte innehas långsiktigt för kommersiellt bruk i staten.

Staten har valt att renodla förvaltningen av fastigheter och skilja den från de myndigheter som utför verksamheten. Från ett konsoliderat perspektiv är dock syftet med innehavet av fastigheter att de ska användas i statens verksamhet. Fastigheter som inte långsiktigt behövs i statens verksamhet ska avyttras.

I viss utsträckning kan Sveriges lantbruksuniversitet, Naturvårdsverket och länsstyrelser sälja biologiska tillgångar, men försäljningarna är en biverksamhet i

myndigheternas verksamhet. Innehaven kan därför inte anses vara myndighetens huvudsakliga verksamhet och ESV bedömer därför att de inte ska värderas enligt IPSAS 27. Det primära syftet med anskaffningen och innehavet av sådana tillgångar är i princip alltid att de ska förvaltas eller i vissa fall användas för forskning och utbildning. Det kan i vissa fall medföra att biologiska tillgångar avyttras, men detta bör inte vara avgörande för klassificeringen av tillgångar.

Kravet på att redovisa tillgångar till verkligt värde bör alltså endast gälla för finansiella instrument som primärt innehåses för att generera avkastning eller värdestegringar. Däremot bör det inte gälla för finansiella instrument som innehåses till förfall, lånefordringar, aktier och andelar i hel- och delägda företag enligt 5 kap. 7§ FÅB samt skulder som uppkommer i verksamheten. ESV:s förslag till ändringar i FÅB utgår från bestämmelserna i årsredovisningslagen.

Avtal om framtida inköp av råvaru- och stapelvaror som ska användas i verksamheten bör inte heller inkluderas i kravet att redovisa finansiella instrument till verkligt värde. Det kan exempelvis gälla derivatinstrument som används för prissäkringar av framtida elinköp. På den punkten föreslår ESV reglering i föreskrifter och alltså inte i förordningen.

ESV anser att det inte heller bör finnas krav på att värdera samtliga derivatinstrument till verkligt värde enligt IPSAS 29. Ett sådant krav skulle få stor betydelse för framförallt Riksgäldskontoret men även för vissa affärsverk, även om det genom reglerna för säkring skulle kunna redovisas brutto i balansräkningen. Inom staten används normalt inte derivatinstrument för att generera avkastning eller värdestegringar utan är antingen en del av en skuldförvaltning eller prissäkringar av framtida behov av råvaru- eller stapelvaror. Riksgäldskontoret använder exempelvis olika former av s.k. swappar och futures (ett slags terminskontrakt) för att minska statens framtida kostnader i statsskuldsköper. Värderingen av dessa instrument skulle förändras mycket mellan åren om de skulle värderas till verkligt värde, vilket skulle försvåra förståelsen av redovisningen. Om derivatinstrument skulle innehåsas primärt för att generera avkastning eller värdestegringar bör de dock värderas till verkligt värde.

De finansiella instrument som kommer att värderas till verkligt värde blir därmed donationsmedel och avgifter m.m. som myndigheten disponerar och som får placeras i aktier, fonder, obligationer eller aktie- eller räntekonsortier. Dessa placeringar värderas till verkligt värde, med undantag för obligationer m.m. som myndigheten planerar att inneha till förfall. Vissa myndigheter har exempelvis möjlighet att placera medel i statsobligationer, statsskuldväxlar, bostadsobligationer eller i Kammarkollegiets fondförvaltning. Om syftet med placeringen är att inneha dessa

finansiella instrument för att generera avkastning eller värdestegringar kommer de alltså att värderas till verkligt värde.

Värdeförändringar sedan anskaffningstillfället ska redovisas som kostnader eller intäkter i resultaträkningen. I de fall anskaffningen har skett tidigare år kommer värdeförändringen sedan förgående balansdag att redovisas som intäkter eller kostnader. Eftersom förslaget innebär att det inte införs något generellt krav på att redovisa derivatinstrument till verkligt värde bedömer ESV att det inte finns något behov av att redovisa vissa värdeförändringar direkt under myndighetskapitalet.

För att finansiella instrument ska kunna värderas till verkligt värde behöver det tydliggöras i 5 kap. 5 § FÅB. Det bör framgå att finansiella anläggningstillgångar får skrivas ned till ett lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående. ESV bedömer även att möjligheten till att skriva ned finansiella anläggningstillgångar inte bör begränsas till tillgångar enligt 5 kap. 13 § FÅB. Exempelvis kan det i vissa fall vara lämpligt att skriva ned aktier och andra värdepapper även om de inte innehåser för att generera avkastning eller värdestegringar. ESV bör tydliggöra i föreskrifter vilka finansiella anläggningstillgångar som ska skrivas ned även om det inte kan fastställas att värdenedgången är varaktig.

Det finns redan idag ett krav i ESV:s föreskrifter till 7 kap. 1 § FÅB att i not redovisa marknadsvärdet av värdepapper och andelar per tillgångsslag, vilket medför att det normalt inte blir något merarbete för myndigheten att ta fram uppgifter om marknadsvärdet för finansiella instrument som ska värderas till verkligt värde.

Förslag till ändringar i FÅB rörande redovisning av finansiella instrument redovisas i bilaga 1.

3.4 Övriga förslag till förordningsändringar

Utöver förordningsändringar som gäller finansiella instrument föreslår ESV att reglerna om avskrivningar av anläggningstillgångar ändras från att ange tillgångar med ”begränsad ekonomisk livslängd” till tillgångar med ”begränsad nyttjandeperiod”. Det är ingen ändring i sak men det är lämpligt att använda samma benämning i FÅB som i årsredovisningslagen. ESV använder redan benämningen nyttjandeperiod i sin handledning om materiella anläggningstillgångar (ESV 2009:32).

Därutöver föreslår ESV en omformulering av bestämmelserna som anger att avskrivningar av immateriella anläggningstillgångar i vissa fall kan göras under en längre tidsperiod än fem år. Reglerna bör i stället för att ange fall med ”särskilda

omständigheter”, ange situationer där nyttjandeperioden kan fastställas vara längre än fem år ”med rimlig grad av säkerhet”. Detta är inte heller avsett som någon ändring i sak, men många myndigheter har tolkat de nuvarande reglerna som att immateriella anläggningstillgångar i praktiken inte i några fall får skrivas av på längre tid än fem år. Den föreslagna formuleringen överensstämmer med årsredovisningslagen.

I årsredovisningslagen gäller sedan några år att benämningen verkligt värde har ändrats till nettoförsäljningsvärde vid tillämpning av lägsta värdets princip för omsättningstillgångar. ESV anser att benämningen verkligt värde i detta sammanhang även bör tas bort i bestämmelserna om värderingar av omsättningstillgångar i FÅB. Inom staten används tillgångarna primärt för att ge så kallad servicepotential, och alltså inte för att ge ekonomiska fördelar. ESV anser därför att det bör tydliggöras i 5 kap. 8 § FÅB att i de fall som tillgångarna inte innehas för att ge ekonomiska fördelar får återanskaffningsvärdet användas. Därutöver bör det tydliggöras att om aktier och andelar i hel- och delägda företag skulle klassificeras som omsättningstillgångar ska de inte värderas enligt lägsta värdets princip, utan enligt kapitalandelsmetoden.

Några myndigheter innehar statsskuldsinstrument som Riksgäldskontoret ger ut, till exempel statsobligationer eller statsskuldväxlar. I de fall som en myndighet innehar dessa primärt för att generera avkastning eller värdeökningar kommer den att värdera dem på ett annat sätt än Riksgäldskontoret, som värderar instrumenten till upplupet anskaffningsvärde. Eftersom syftet med innehavet skiljer sig åt mellan myndigheterna ger det en rättvisande redovisning i respektive myndighets redovisning. I årsredovisningen för staten ska dock inomstatligt innehav av statsskuldsinstrument elimineras. För att ESV ska kunna göra detta på ett korrekt sätt måste omvärderingstransaktioner (orealiserade vinster och förluster) som rör inomstatliga värdepapper rapporteras på separata inrapporteringskoder (S-koder) vid myndighetens inrapportering i informationssystemet Hermes.

Även de förslag till ändringar i FÅB som rör redovisning av övriga tillgångar, redovisas i bilaga 1.

3.5 Planerade ändringar i ESV:s föreskrifter och allmänna råd

Idag finns inga särskilda bestämmelser om finansiella instrument annat än redovisning av terminskontrakt för valutasäkringar i föreskrifterna till 5 kap. 12 § FÅB. Det finns några myndigheter som innehar finansiella instrument i väsentlig utsträckning som en del i sin löpande verksamhet. Det bör därför införas generella bestämmelser i ESV:s föreskrifter och allmänna råd till FÅB om redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder som används i verksamheten. Vidare bör

det tydliggöras att finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte omfattas av 5 kap. 13 § FÅB ska värderas till upplupet anskaffningsvärde med tillämpning av effektivräntemetoden.

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

Finansiella företag kan välja att redovisa finansiella tillgångar och skulder antingen per affärsdagen eller per likviddagen. För att få enhetlig tillämpning inom staten bör det regleras att affärsdagen ska användas. Förslaget innebär även att myndigheten ska lämna information i not om vilka finansiella instrument som har värderats till verkligt värde och hur resultaträkningen har påverkats av orealiserade värdeförändringar.

ESV kommer att ta fram förslag till nya och ändringar av befintliga föreskrifter och allmänna råd i verkets årliga regelförändringsprocess, som kommer att skickas ut på konsekvensutredning till myndigheterna under hösten 2014. ESV avser exempelvis att i föreskrifterna till 5 kap. 8§ definiera återanskaffningsvärdet och verkligt värde och därutöver tydliggöra bestämmelserna om nedskrivning i 5 kap. 5 § FÅB.

4 Uppdelning av lång- och kortfristiga skulder m.m. i årsredovisningen för staten

I föreskrifter till förordningen om årsredovisning och budgetunderlag, bilaga 2, balansräkningens uppställningsform, har ESV från och med 2014 dels beslutat att dela upp posten Skulder m.m. i två, *Långfristiga skulder* respektive *Övriga kortfristiga skulder*, dels beslutat att ändra benämning på posten *Övriga fordringar* till *Övriga kortfristiga fordringar*. Dessutom har rubriken *Fordringar m.m.* ändrats till *Kortfristiga fordringar m.m.* Ändringarna är i linje med internationella standarder och en tydlig åtskillnad mellan långfristiga och kortfristiga poster fanns med bland förslagen i Standardrapporten.

Motsvarande ändringar bör göras i årsredovisningen för staten. Därför bör ändringar göras i 14 § förordningen om underlag för årsredovisning för staten. Benämningen på posten *Övriga fordringar* bör ändras till *Övriga kortfristiga fordringar*. Under rubriken *Skulder m.m.* bör en ny post införas med benämningen *Långfristiga skulder* och posten *Övriga skulder* bör ändra benämning till *Övriga kortfristiga skulder*. *Långfristiga skulder* till andra myndigheter elimineras i årsredovisningen för staten och berörs därför inte.

Rubrikerna i balansräkningen i årsredovisningen för staten är reglerade i budgetlagen (2011:203). För att få full överensstämmelse mellan myndigheternas årsredovisningar och årsredovisningen för staten är det även önskvärt att rubriken *Fordringar* i årsredovisningen för staten ändras till *Kortfristiga fordringar*. Det är också mest tydligt. Om regeringen inte bedömer det lämpligt att nu föreslå riksdagen att ändra i lagen, är det dock fullt möjligt att ändra benämningen på poster ändå. *Kundfordringar* är i allt väsentligt kortfristiga till sin natur, och kommer att vara det i sin helhet när förändringen på myndighetsnivån har genomförts under 2014. Den andra posten under rubriken *Fordringar* är *Övriga kortfristiga fordringar*, som således i sin helhet är kortfristig. Därför finns ingen reell oklarhet. Om en ändring inte görs på kort sikt, anser ESV att den bör göras vid en senare lämplig tidpunkt i samband med att andra ändringar av budgetlagen görs, eftersom reglerna därmed blir tydligare.

Förslag till förändring av 14 § förordningen om underlag för årsredovisningen för staten där balansräkningens uppställningsform regleras, redovisas i bilaga 2.

5 Övergångsregeln om semesterlöneskuld

Regeringen fattade beslut genom förordning (2008:1431) om ändring av den dåvarande anslagsförordningen (1996:1189) så att redovisningen mot anslag för förvaltningsutgifter skulle göras med kostnader i stället för utgifter. Då gjordes en övergångsbestämmelse som innebar att för en myndighets ackumulerade semesterlöneskuld per den 31 december 2008 gäller 16 § (i dåvarande anslagsförordningen) i sin äldre lydelse. Det innebar att kostnaden för den semesterlöneskulden skulle redovisas mot anslag när semestern tas ut, i stället för när semestern tjänas in så som gäller för semesterlöneskuld som tjänas in efter den 1 januari 2009. Övergångsbestämmelsen infördes för att undvika stora konsekvenser för vissa myndigheters verksamhet, vilket kunde bli följderna enligt kalkyler som gjordes i samband med förändringen.

Nu har fem år förflutit, och huvuddelen av den gamla semesterlöneskulden är uttagen. Enligt en sammanställning av myndigheternas inrapportering uppgår beloppet till cirka 2,1 miljarder kronor vid 2013 års utgång, jämfört med 5,6 miljarder kronor vid början av 2009. I genomsnitt har alltså cirka 700 miljoner kronor tagits ut under de fem åren och belastat anslag, men beloppen har minskat successivt från nära 1 000 miljoner kronor 2009 till cirka 500 miljoner kronor 2013. Många myndigheter har nu små belopp kvar, och uttagen kan förväntas minska för varje år och fördelas under många år. Det är administrativt omständligt för en relativt liten anslagseffekt. Därför föreslår ESV att det återstående beloppet ska fördelas schablonmässigt med en tredjedel vardera under 2015, 2016 och 2017, Det är inte lämpligt att göra den schablonmässiga fördelningen redan från 2014, eftersom det skulle påverka anslagsutrymmet under det pågående räkenskapsåret.

5.1 Påverkan på anslagen på statens budget

Med hänsyn till det statsfinansiella läget och det budgetpolitiska utrymmet är det angeläget att bedöma hur en sådan schablonmässig fördelning skulle påverka statens budget. ESV har därför gått igenom utfallet för rapporterat uttag av semesterlöneskuld som arbetats in före 2009, för de fem år som har gått sedan reformen med kostnadsmässiga anslag. Uppgifterna i nedanstående tabell bygger på myndigheternas inrapportering i informationssystemet Hermes under vart och ett av åren.

År	2009	2010	2011	2012	2013
Belopp, miljoner kronor	979	743	682	591	514

Uttaget av dessa sparade dagar har således minskat för varje år. Det minskade snabbast det första året, men har därefter minskat mellan cirka 60 och 90 miljoner

kronor för varje år. Det kvarvarande belopp som ska tas ut uppgår till 2 120 miljoner kronor vid utgången av 2013. Med utgångspunkt från uttagmönstret kan man anta att uttaget under 2014 blir i storleksordningen strax över 425 miljoner kronor, under 2015 i storleksordningen 350 miljoner kronor och 2016 i storleksordningen 275-300 miljoner kronor. Därefter skulle det fortsätta minska och vara i storleksordningen 100 miljoner kronor per år omkring år 2020. Skulden kan antas vara slutligt reglerad i mitten av 2020-talet.

Om redovisningen mot anslag görs på det sättet, eller om redovisningen mot anslag görs schablonmässigt, påverkar inte budgetsaldot eftersom budgetsaldot påverkas av det faktiska uttaget av dagar som ger en kassamässig effekt, inte av redovisningen mot anslag. Det påverkar inte heller det finansiella sparandet, som även det är kassamässigt i den här delen. Däremot påverkar det redovisningen inom ramen för utgiftstaket. Om man väljer en schablonmässig fördelning under tre år, kan man räkna med att drygt 1 600 miljoner kronor fördelas under tre år med omkring 550 miljoner kronor per år. Det innebär en tidigarelagd redovisning mot anslag på omkring 200 miljoner kronor för 2015 och något mer för 2016 och 2017 i jämförelse med att ingen regelförändring görs.

Skulle man i stället av budgetpolitiska skäl göra fördelningen under fem år, kan man räkna med omkring 325 miljoner kronor per år under en femårsperiod. Då är skillnaden mot nuläget så liten att den inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt för 2015 och 2016. Från och med 2017 bedöms redovisningen mot anslag av dessa semesterdagar att bli högre än om inget görs, men den avslutas 2019 och blir därmed lägre från och med 2020.

5.2 Förslag

ESV föreslår av administrativa förenklingsskäl att semesterlöneskuld som är intjänad före den 1 januari 2009 får redovisas schablonmässigt under tre år. Denna schablonmässiga metod kan vara frivillig, eftersom en myndighet som inte har anslagsutrymme att tidigarelägga redovisningen mot anslag bör kunna fortsätta med nuvarande redovisning av det faktiska uttaget av äldre sparade semesterdagar mot anslag. Däremot bör metoden vara konsekvent över tid, så att en myndighet endast kan välja mellan att antingen fördela redovisningen över de år som anges i förordningen eller redovisa faktiskt uttag. Det bör alltså inte vara tillåtet att vid ett senare tillfälle välja att göra redovisningen över de då nästkommande tre åren eller liknande.

Om regeringen av budgetpolitiska skäl bedömer att det inte finns utrymme för den tidigareläggning av redovisningen mot anslag som förslaget innebär, anser ESV att även en motsvarande fördelning under fem år är en förenkling som är motiverad. Då

blir skillnaden mot att inte göra förändringen så liten och ligger så långt framåt i tiden att budgetpolitiska skäl enligt ESV:s bedömning inte bör utgöra något hinder.

Förslag till särskild övergångsbestämmelse lämnas i bilaga 3.

6 Rapport över förändring av myndighetskapitalet/nettoförmögenheten

I Standardrapporten, där ESV jämförde redovisningsreglerna i staten med internationella standarder, bedömde ESV att en rapport över förändring av myndighetskapitalet/nettoförmögenheten borde införas i myndigheternas årsredovisningar respektive i årsredovisningen för staten. En sådan finns enligt en av standarderna för offentlig sektor, IPSAS 1, och även enligt standarderna för större bolag, IFRS. En sådan rapport bedömdes underlätta förståelsen av kapitalet i myndigheternas årsredovisningar och även fungera som en slags kompletterande avstämning. I årsredovisningen för staten finns den information som en sådan rapport skulle innehålla redan i allt väsentligt i en not till posten nettoförmögenheten. Där handlar det därför främst om att lyfta fram den informationen tydligare i årsredovisningen och att göra den något mer lättillgänglig genom att göra den mindre detaljerad.

ESV konstaterade redan i Standardrapporten, att för årsredovisningen för staten kräver en rapport i formell mening en ändring i budgetlagen. En sådan ändring kan vara beroende av andra överväganden från regeringen och troligen ta viss tid. På kort sikt skulle det därför snarast bli fråga om att lyfta fram informationen som något slags kompletterande tabell till balansräkningen. Efter det att Standardrapporten lämnats, har arbetet med europeiska standarder för offentlig sektor, EPSAS, påbörjats. Än så länge vet ingen hur dessa kommer att utformas. Enligt det så kallade K3-regelverket redovisas den aktuella informationen i not. För myndigheternas del är det fullt möjligt att redovisa den information som skulle finnas i en särskild rapport i en not, och på det sättet uppnå huvuddelen av fördelarna som en rapport skulle ge. I årsredovisningen för staten kan informationen i kapitlet Resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys kompletteras och göras mer lättillgänglig på denna punkt utan reglering.

Mot bakgrund av att informationen därmed kan tas fram med enklare stöd än förordningsändringar, den nackdel det innebär att på kort sikt troligen ha olika reglering för myndigheter och årsredovisningen för staten, samt den osäkerhet som finns om den fortsatta standardutvecklingen här, föreslår ESV med ändring av sin tidigare bedömning ingen ändring av förordningarna på denna punkt.

I stället avser ESV att ändra föreskrifterna till FÅB på denna punkt, så att krav införs på att myndigheterna redovisar informationen i not. ESV avser att ta fram ett sådant förslag till höstens ordinarie regelförändringsprocess, då det konsekvensutreds med myndigheterna. För årsredovisningen för staten avser ESV att i dialog med

Finansdepartementet utveckla presentationen av den information som i dag finns i not och i kommentarer till balansräkningen. På längre sikt bör ändringar både i FÅB och i förordningen om underlag för årsredovisningen för staten övervägas, om EPSAS utvecklas i den riktningen.

7 Regler om valutakursförändringar

ESV konstaterade i projektet med jämförelse med internationella standarder att det till stor del saknades regler om hantering av valutakursdifferenser i det statliga regelverket. Därför infördes ett nytt allmänt råd till 8 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring där det regleras hur valutakursdifferenser bör hanteras i den löpande bokföringen. Vidare utvecklades föreskrifterna och allmänna råden till 5 kap. 12 § FÅB och de nya reglerna stämmer väl överens med regler om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enligt det så kallade K3-regelverket.

I 5 kap. 12 § FÅB anges att fordringar och skulder i utländsk valuta ska värderas till växelkursen på balansdagen. ESV har övervägt två fall där det skulle kunna bli aktuellt att förtydliga föreskrifterna. Det första gäller att terminssäkrade fordringar och skulder ska värderas till den terminssäkrade kursen. Det andra gäller det fall där en fordran eller skuld ska regleras på annat sätt än genom en betalning, i första hand genom att en vara eller tjänst levereras.

I förordningen anges att omräkningen enligt balansdagens kurs ska göras om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 5 och 6 §§ FÅB. I dessa bestämmelser föreskrivs bland annat att årsredovisningen ska upprättas enligt god redovisningssed och att den ska ge en rättvisande bild av myndighetens ekonomiska ställning.

I det fall en myndighet har ett terminskontrakt, kommer en skuld eller fordran att regleras med den kurs som terminskontraktet anger. En rättvisande bild av mellanhavandet är därför att värdera det till den kursen. På motsvarande sätt är det med en fordran eller skuld som ska regleras i form av en leverans av en vara eller tjänst. Att låta den förändras med valutakursens förändringar ger inte en rättvisande bild av mellanhavandet.

Mot denna bakgrund bedömer ESV att det ligger inom ramen för den nuvarande förordningstexten att värdera terminssäkrade fordringar och skulder till den terminssäkrade kursen och att värdera mellanhavanden som inte ska regleras genom en betalning till anskaffningskursen. Det finns därför inte behov av någon förordningsändring. ESV avser att förtydliga denna bedömning i föreskrifter och allmänna råd.

Bilaga 1 – förslag till ändringar i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Förslag till ändringar i 5 kap. förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

1 §

Med anläggningstillgång förstås en tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

2 §

Utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för myndighetens verksamhet under kommande år skall tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning får inte tas upp som anläggningstillgång.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

3 §

Anläggningstillgångar *skall* tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av andra och tredje styckena, 4-7 §§ *eller* 11 §.

3 §

Anläggningstillgångar *ska* tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av andra och tredje styckena, 4-7 §§ , 11 § *eller* 13 §.

En anläggningstillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens marknadsvärde, *skall* vid förvärvstidpunkten tas upp till marknadsvärdet.

En anläggningstillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens marknadsvärde, *ska* vid förvärvstidpunkten tas upp till marknadsvärdet.

Vid överföring av anläggningstillgångar mellan myndigheter får Ekonomistyrningsverket föreskriva vilka värderingsprinciper som *skall* gälla vid tidpunkten för överförandet.

Vid överföring av anläggningstillgångar mellan myndigheter får Ekonomistyrningsverket föreskriva vilka värderingsprinciper som *ska* gälla vid tidpunkten för överförandet.

Avskrivningar av anläggningstillgångar

4 §
Anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skall skrivas av systematiskt över denna livslängd.

En sådan anläggningstillgång som anges i 2 § skall årligen skrivas av med minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämmande med god redovisningssed.

Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivningar av anläggningstillgångar

5 §

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket eller 7 §, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första stycket skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första och andra styckena skall redovisas i resultaträkningen.

Avskrivningar av anläggningstillgångar

4 §
Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivningar av anläggningstillgångar

5 §

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket eller 7 §, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första – tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen.

**Uppskrivning av
anläggningstillgångar**

6 §
Materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket samt 5 § första och andra styckena, eller 7 § eller 11 § får skrivas upp till högst detta värde.

Det belopp varmed uppskrivning sker skall redovisas under myndighetskapital.

**Uppskrivning av
anläggningstillgångar**

6 §
Materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket samt 5 § första – tredje styckena, eller 11 § får skrivas upp till högst detta värde.

Det belopp varmed uppskrivning sker ska redovisas under myndighetskapital.

Aktier och andelar i hel- eller delägda företag

7 §

Vid värdering av aktier och andelar i hel- eller delägda företag ska kapitalandelsmetoden tillämpas.

Med delägt företag avses ett företag som staten äger minst 20 procent av aktierna eller andelarna i.

Värdering av omsättningstillgångar

8 §
Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 9 § eller 11 §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och *det verkliga värdet* på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 10 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.

En omsättningstillgång som tas emot

Värdering av omsättningstillgångar

8 §
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 7 §, 9 §, 11 § eller 13 §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 10 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.
Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Om en omsättningstillgång inte innehas för att ge ekonomiska fördelar får återanskaffningsvärdet eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 5 och 6 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

En omsättningstillgång som tas emot

utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens *verkliga värde*, skall vid förvärvstidpunkten tas upp till detta *verkliga värde*.

utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens *nettoförsäljningsvärde*, ska vid förvärvstidpunkten tas upp till detta värde.

Vid överföring av omsättningstillgångar mellan myndigheter får Ekonomistyrningsverket föreskriva vilka värderingsprinciper som *skall* gälla vid tidpunkten för överförandet.

Vid överföring av omsättningstillgångar mellan myndigheter får Ekonomistyrningsverket föreskriva vilka värderingsprinciper som *ska* gälla vid tidpunkten för överförandet.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, eller till annat värde som är förenligt med 2 kap. 5 och 6 §§.

Värdering av pågående arbeten

9 §

Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 5 och 6 §§.

Varulagrets anskaffningsvärde

10 §

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

11 §

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för myndigheten får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

12 §

Fordringar och skulder i utländsk valuta skall omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 5 och 6 §§.

Värdering av vissa finansiella instrument

13 §

Finansiella instrument som primärt innehas för att generera avkastning eller värdestegringar ska värderas till verkligt värde, om inte annat följer av 14 §.

Det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde.

Värdeförändringen sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

14 §

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 13 §:

- 1. finansiella instrument som hålls till förfall*
- 2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål*
- 3. aktier och andelar i hel- och delägda företag enligt 7 §*
- 4. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj.*

*Värdering enligt 13 § får inte
heller ske om en sådan
värdering inte skulle ge ett
tillförlitligt värde på det
finansiella instrumentet.*

Bilaga 1:1 Årsredovisningslagens bestämmelser om värdering

4 kap. Årsredovisningslagen (1995:1554)

Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

1 § Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. *Lag (1999:1112).*

2 § Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång. *Lag (1999:1112).*

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

3 § Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

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

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. *Lag (2011:1554)*.

Avskrivning av anläggningstillgångar

4 § Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *Lag (2004:1173)*.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

5 § Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående. En nedskrivning enligt första eller andra stycket skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första-tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

Uppskrivning av anläggningstillgångar

6 § Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. *Lag (2004:1173)*.

7 § Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25-29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. *Lag (2005:918)*.

8 § Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utträngning av tillgången skall uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av uppskrivningsfonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av uppskrivningsfonden i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Värdering av omsättningstillgångar

9 § Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

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

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renkötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket. *Lag (2011:1554)*.

Värdering av pågående arbeten

10 § Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

Varulagrets anskaffningsvärde

11 § Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen. *Lag (2006:871)*.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

12 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. *Lag (1999:1112)*.

Omräkning av fordringar och skulder

13 § Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. *Lag (2000:34)*.

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden

13 a § Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av

bestämmelserna i 7 kap. 25-29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *Lag (2004:1173)*.

Egna aktier

14 § Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

Vid värdering av ett moderföretags andelar i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde. *Lag (2001:934)*.

Värdering av finansiella instrument

14 a § Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

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

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. *Lag (2003:774)*.

14 b § Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller samriskföretag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt. Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder⁵, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder. *Lag (2009:34)*.

14 c § Vid tillämpningen av 14 a och 14 b §§ skall avtal som avser rå- och stapelvaror och ger endera parten rätt att reglera avtalet med kontanter eller med något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument. Detta gäller dock inte om avtalet

1. ingicks för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
2. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
3. utformades för detta ändamål när det ingicks, och
4. förväntas regleras genom leverans av varan. *Lag (2003:774)*.

14 d § Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. *Lag (2004:1173)*.

Värdering av säkrade poster

14 e § Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas enligt 14 a §, skall också den säkrade posten värderas enligt den paragrafen, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det. Därvid skall 14 d § tillämpas. *Lag (2003:774).*

14 f § Har upphävts genom *lag (2011:1554).*

14 g § Har upphävts genom *lag (2011:1554).*

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

15 § Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån skall periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild.

Omräkning av förlagsinsatser

16 § Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, skall dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, skall föras mot Balanserad vinst eller förlust. *Lag (2000:34).*

16 § har upphävts genom *lag (1999:1112).*

Bilaga 2 – förslag till ändringar i förordningen om underlag för årsredovisning för staten

Förslag till ändring i 14 § förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>14 § Balansräkningen ska ställas upp med följande rubriker och poster:</p> <p>Tillgångar</p> <p>Anläggningstillgångar Immateriella anläggningstillgångar Balanserade utgifter för utveckling Rättigheter och andra immateriella anläggningstillgångar Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar Summa immateriella anläggningstillgångar Materiella anläggningstillgångar Statliga väganläggningar Statliga järnvägsanläggningar Byggnader, mark och annan fast egendom Förbättringsutgifter på annans fastighet Maskiner, inventarier, installationer m.m. Pågående nyanläggningar Beredskapstillgångar Förskott avseende materiella anläggningstillgångar Summa materiella anläggningstillgångar Finansiella anläggningstillgångar Andelar i hel- och delägda företag Andra långfristiga värdepappersinnehav Långfristiga fordringar Summa finansiella anläggningstillgångar Summa anläggningstillgångar</p> <p>Utlåning</p> <p>Varulager m.m. Varulager och förråd</p>	<p>14 § Balansräkningen ska ställas upp med följande rubriker och poster:</p> <p>Tillgångar</p> <p>Anläggningstillgångar Immateriella anläggningstillgångar Balanserade utgifter för utveckling Rättigheter och andra immateriella anläggningstillgångar Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar Summa immateriella anläggningstillgångar Materiella anläggningstillgångar Statliga väganläggningar Statliga järnvägsanläggningar Byggnader, mark och annan fast egendom Förbättringsutgifter på annans fastighet Maskiner, inventarier, installationer m.m. Pågående nyanläggningar Beredskapstillgångar Förskott avseende materiella anläggningstillgångar Summa materiella anläggningstillgångar Finansiella anläggningstillgångar Andelar i hel- och delägda företag Andra långfristiga värdepappersinnehav Långfristiga fordringar Summa finansiella anläggningstillgångar Summa anläggningstillgångar</p> <p>Utlåning</p> <p>Varulager m.m. Varulager och förråd</p>

Pågående arbeten	Pågående arbeten
Fastigheter	Fastigheter
Förskott till leverantörer	Förskott till leverantörer
Summa varulager m.m.	Summa varulager m.m.
Fordringar	Fordringar
Kundfordringar	Kundfordringar
<i>Övriga fordringar</i>	<i>Övriga kortfristiga fordringar</i>
Summa fordringar	Summa fordringar
Periodavgränsningsposter	Periodavgränsningsposter
Förutbetalda kostnader	Förutbetalda kostnader
Upplupna bidragsintäkter	Upplupna bidragsintäkter
Övriga upplupna intäkter	Övriga upplupna intäkter
Summa periodavgränsningsposter	Summa periodavgränsningsposter
Kortfristiga placeringar	Kortfristiga placeringar
Värdepapper och andelar	Värdepapper och andelar
Summa kortfristiga placeringar	Summa kortfristiga placeringar
Kassa och bank	Kassa och bank
Summa tillgångar	Summa tillgångar
Kapital och skulder	Kapital och skulder
Nettoförmögenhet	Nettoförmögenhet
Fonder	Fonder
Avsättningar	Avsättningar
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
Övriga avsättningar	Övriga avsättningar
Summa avsättningar	Summa avsättningar
Statsskulden	Statsskulden
Lån i Sverige	Lån i Sverige
Lån utomlands	Lån utomlands
Summa statsskulden	Summa statsskulden
Skulder m.m.	Skulder m.m.
Leverantörsskulder	<i>Långfristiga skulder</i> Leverantörsskulder

<p><i>Övriga skulder</i> Depositioner Förskott från uppdragsgivare och kunder Summa skulder m.m.</p> <p>Periodavgränsningsposter Upplupna kostnader Oförbrukade bidrag Övriga förutbetalda intäkter Summa periodavgränsningsposter</p> <p>Summa kapital och skulder</p> <p>Garantiförbindelser Övriga ansvarsförbindelser</p>	<p><i>Övriga kortfristiga skulder</i> Depositioner Förskott från uppdragsgivare och kunder Summa skulder m.m.</p> <p>Periodavgränsningsposter Upplupna kostnader Oförbrukade bidrag Övriga förutbetalda intäkter Summa periodavgränsningsposter</p> <p>Summa kapital och skulder</p> <p>Garantiförbindelser Övriga ansvarsförbindelser</p>
---	--

Bilaga 3 – förslag till ändring av övergångsbestämmelsen i anslagsförordningen

Förslag till särskild övergångsbestämmelse till anslagsförordningen

Förordning om ändring av övergångsbestämmelsen i förordningen (2008:1431) om ändring i anslagsförordningen (1996:1189)

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<ol style="list-style-type: none"> 1. Denna förordning träder i kraft den 1 februari 2009. De nya bestämmelserna ska dock tillämpas för tid från och med den 1 januari 2009. 2. För en myndighets ackumulerade semesterlöneskuld per den 31 december 2008 gäller 16 § i sin äldre lydelse. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Denna förordning träder i kraft den 1 februari 2009. De nya bestämmelserna ska dock tillämpas för tid från och med den 1 januari 2009. 2. För en myndighets ackumulerade semesterlöneskuld per den 31 december 2008 gäller 16 § i sin äldre lydelse. 3. <i>För den del av en myndighets ackumulerade semesterlöneskuld som enligt denna bestämmelse kvarstår per den 31 december 2014, får redovisningen mot anslag i stället göras schablonmässigt med en tredjedel vardera under åren 2015, 2016 och 2017.</i>

ESV ansvarar för en ändamålsenlig ekonomisk styrning av staten.
Vi utvecklar och förvaltar en effektiv ekonomisk styrning av statlig verksamhet.
Vi tar fram bra besluts- och diskussionsunderlag för den ekonomiska politiken.
Vi bidrar till en korrekt hantering av Sveriges EU-medel.
ESV har bred och djup kompetens och arbetar i nära samverkan med
Regeringskansliet och myndigheterna.