

Regeringsuppdrag

Rapport

Anpassning till ny redovisningsstandard för statens tjänstepensionsskuld



EKONOMISTYRNINGSVERKET

Publikationen kan laddas ner
från ESV:s webbplats esv.se.

Datum: 2018-02-13

Dnr: 2017-00951

ESV-nr: 2018:15

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Anne-Marie Ögren

Förord

Regeringen gav i regleringsbrevet för 2017 Ekonomistyrningsverket (ESV) i uppdrag att analysera och bedöma om principerna för redovisning av statens tjänstepensionsskuld bör förändras i syfte att åstadkomma lämpliga anpassningar till den nya redovisningsstandarden IPSAS 39. I den här rapporten redovisar ESV resultatet av denna utredning.

I detta ärende har generaldirektör Clas Olsson beslutat. Expert Anne-Marie Ögren har varit föredragande. I uppdraget har expert Ingemar Härneskog och utredare Ulrica Sandstedt deltagit. I den slutliga handläggningen har också avdelningschef Pia Heyman och enhetscheferna Anne Bryne och Kristina Johansson deltagit.

Innehåll

Förord	3
1 Sammanfattning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 ESV:s bedömningar.....	6
1.3 ESV:s förslag.....	7
2 Inledning	10
2.1 Bakgrund	10
2.2 ESV:s uppdrag	10
2.3 Syfte och mål.....	11
2.4 Tolkning och avgränsningar.....	11
2.5 Anpassning till internationella standarder	12
2.6 Genomförande.....	12
2.6.1 Intervjuer och informationsinhämtning.....	12
3 IPSAS 39 och dess tillämplighet i staten	14
3.1 IPSAS 39 jämfört med IPSAS 25 – vad har förändrats?.....	14
3.2 Project Unit Credit Method.....	15
4 Överväganden för olika delar av statens tjänstepensionsskuld	18
4.1 SPV:s pensionsrörelse	18
4.1.1 Ska SPV:s pensionsrörelse anpassas till IPSAS 39?.....	18
4.1.2 Slutsats SPV:s pensionsrörelse	21
4.2 Affärsverken	21
4.2.1 Svenska kraftnät.....	22
4.2.2 Sjöfartsverket	22
4.2.3 Luftfartsverket.....	23
4.2.4 Slutsats för alla affärsverken	24
4.3 Riksdagsförvaltningen	25
4.4 Övriga myndigheters tjänstepensionsskulder	26
4.5 Årsredovisningen för staten	27
4.6 Nationalräkenskaperna.....	29
4.7 ESV:s bedömning.....	30
4.7.1 Att behålla trögrörlighetsmodellen	30
5 Olika alternativ för genomförande	32
5.1 Genomförande i huvudsak i årsredovisningen 2018.....	32
5.2 Genomförande i årsredovisningen för 2020.....	32
5.3 Genomförande i två steg	33
5.4 ESV:s bedömning.....	33
Bilaga – Referenslista	34

1 Sammanfattning

1.1 Bakgrund

Från och med 2018 gäller en ny internationell redovisningsstandard för redovisning av tjänstepensionsskulder i offentlig sektor, IPSAS 39. Standarden berör även andra frågor om ersättningar till anställda än förmånsbestämda pensionsplaner, men dessa berörs inte i denna rapport. Regeringen har i regleringsbrevet för 2017 gett ESV ett utredningsuppdrag mot bakgrund av den nya redovisningsstandard. Uppdraget innebär att analysera och bedöma om principerna för redovisning av statens tjänstepensionsskuld bör förändras i syfte att åstadkomma lämpliga anpassningar till den nya redovisningsstandard.

Statens tjänstepensionsverk (SPV) redovisar statens tjänstepensionsskuld. Av den totala tjänstepensionsavsättningen i årsredovisningen för staten 2016 på cirka 233 miljarder kronor, utgörs drygt 223 miljarder kronor eller nära 96 procent av totalbeloppet av den skuld som SPV redovisar. De tre affärsverken Luftfartsverket, Svenska kraftnät och Sjöfartsverket samt Riksdagsförvaltningen redovisar resten av statens tjänstepensionsskuld i sina respektive balansräkningar. Vid sidan av dessa pensionsskulder finns det mindre belopp (ca 0,3 procent av den totala skulden) som främst gäller delpensioner hos vissa myndigheter.

Efter förändringar i SPV:s metod för redovisning av tjänstepensionsskulden tillämpas sedan några år en särskild ordning med omräkning enligt en så kallad trögrörlighetsmodell av tjänstepensionsskulden i årsredovisningen för staten. Modellen innebär att den del av kostnaden för tjänstepensionerna i resultaträkningen som beror på ränteantaganden i de försäkringstekniska grunderna, endast påverkas i begränsad omfattning varje år. Det betyder också att skuldbeloppet i årsredovisningen för staten inte överensstämmer med de konsoliderade myndigheternas pensionsskulder. Denna ordning infördes för att inte kortsiktiga förändringar i ränteantaganden i grunderna skulle få orimligt stora konsekvenser för statens resultaträkning, med kraftiga svängningar för årets över- eller underskott som är svåra att förklara för årsredovisningens användare.

Svenska staten följer internationella standarder för finansiell redovisning när det bedöms lämpligt och rimligt. Detta görs mot bakgrund av de styrbehov och övriga omständigheter som gäller i Sverige. I den här rapporten redovisar ESV sin bedömning av vilka förändringar som är lämpliga för redovisningen av tjänstepensionerna i årsredovisningen för staten och hos berörda statliga myndigheter med hänsyn till den nya standarden.

1.2 ESV:s bedömningar

ESV bedömer att den del i den nya internationella standarden, IPSAS 39, som berör redovisning av försäkringstekniska omvärderingar av pensionsskulden, bör tillämpas i staten. Reglerna i IPSAS 39 gäller för redovisningsenheter som redovisar en *egen pensionsskuld* i sin balansräkning. Statens egen tjänstepensionsskuld redovisas i årsredovisningen för staten och därför bedömer ESV att standarden bör tillämpas i staten. Standarden har också en bättre metod för att uppnå syftet att begränsa resultateffekter på grund av svängningar i de försäkringstekniska grunderna än den nuvarande trögrörlighetsmodellen. Enligt IPSAS 39 ska pensionsavsättningen alltid tas upp till den fulla skuld som beräknas enligt de försäkringstekniska beräkningsgrunderna. Det betyder att avsättningsbeloppet kommer att fluktuera kraftigare än tidigare mellan åren. För att delvis mildra resultateffekten av förändringarna har man infört principen att resultateffekten av försäkringstekniska omvärderingar redovisas direkt mot det egna kapitalet i balansräkningen. I årsredovisningen för staten innebär det att förändringar redovisas direkt mot nettoförmögenheten i balansräkningen. De försäkringstekniska omvärderingarna beror till största delen på förändringar i ränteantagandet och effekten av dessa ska därmed inte alls påverka resultaträkningen.

Enligt standarden ska också pensionsskulden beräknas enligt den så kallade Project Unit Credit Method, i fortsättningen benämnd PUCM-metoden, som innebär att hänsyn ska tas till bland annat framtida förändringar i personalsammansättning och löner. Denna metod överensstämmer inte med den intjänandemodell som gäller enligt det statliga kollektivavtalet och som innebär att skulden byggs upp successivt av faktiskt intjänad pension. Att redovisa skulden beräknad enligt PUCM-metoden skulle enligt ESV inte ge en rättvisande bild av tjänstepensionsskulden i staten och denna metod bör därför inte införas. Sverige är dessutom för den statliga sektorn inte i nuläget bundet av att anpassa sig till internationella redovisningsstandarder. ESV och därefter regeringen har tidigare tagit ställning till att endast göra anpassningar i den mån det är lämpligt och rimligt. Anpassningen bör utgå från statsmakternas behov av styrning.

ESV bedömer att den pensionsskuld som redovisas i årsredovisningen för staten bör beräknas på samma sätt som den försäkringstekniska avsättning som redovisas i SPV:s pensionsrörelse. Däremot bör reglerna om redovisning av försäkringstekniska omvärderingar i IPSAS 39 inte tillämpas i SPV:s årsredovisning eftersom skulden i denna årsredovisning inte rör SPV:s egna anställda och därmed är IPSAS 39 inte tillämplig. Det betyder att de försäkringstekniska omvärderingar som idag redovisas i SPV:s resultaträkning även i fortsättningen bör redovisas på det sättet.

De tre affärsverken, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska kraftnät, redovisar sina egna pensionsåtaganden i balansräkningen. ESV bedömer därmed att

affärsverken omfattas av reglerna i IPSAS 39. För Luftfartsverket finns dock på kort sikt hinder för att förändra deras redovisning. Om pensionskostnaderna inte syns i resultaträkningen, kan det försvåra möjligheterna för Luftfartsverket att få täckning för pensionskostnaderna vid beräkningen av luftfartsavgifterna. Luftfartsavgifterna finansierar övervägande del av Luftfartsverkets verksamhet och beslutas inom EU för fleråriga referensperioder. Den nuvarande referensperioden pågår till och med 2019. ESV bedömer därför att det inte bör vara aktuellt att införa de förändrade principerna före 2020 för Luftfartsverkets del. ESV anser att övervägande skäl talar för att de tre affärsverken ska tillämpa enhetliga principer, och att därför även Svenska kraftnät och Sjöfartsverket bör behålla nuvarande metoder fram till och med 2019.

Riksdagsförvaltningen redovisar också det egna pensionsåtagandet i balansräkningen och därmed blir IPSAS 39 tillämplig. ESV:s bedömning är att Riksdagsförvaltningen bör ändra principer redan 2018. Det betyder att myndigheten gör en anpassning av de försäkringstekniska grunderna och övergår till metoden med redovisning av omvärderingar direkt mot egna kapitalet. Det förutsätter dock ett beslut av Riksdagsförvaltningen, som inte är en myndighet under regeringen. Enligt de uppgifter som ESV fått under arbetets gång finns det inget som tyder på att detta skulle vara problematiskt för myndigheten.

1.3 ESV:s förslag

ESV föreslår att principen enligt IPSAS 39, att redovisa försäkringstekniska omvärderingar av statens tjänstepensionsskuld direkt mot nettoförmögenheten (eget kapital) i årsredovisningen för staten, införs i årsredovisningen för 2018. Standarden träder i kraft 2018 och den konsoliderade nivån är den som har störst betydelse för beslut och uppföljning. Det innebär i denna del att årsredovisningen för staten får en metod som har stöd i internationella standarder.

Redovisningen av SPV:s pensionsrörelse i SPV:s årsredovisning kvarstår i allt väsentligt oförändrad. Eftersom den försäkringstekniska avsättningen avser pension till andra än SPV:s egna anställda är IPSAS 39 inte tillämplig för myndighetens årsredovisning. Marginella justeringar av tilläggsupplysningar och en extra rad i resultaträkningen bör övervägas.

ESV står fast vid sin tidigare bedömning (se avsnitt 3.2 nedan) att PUCM-metoden inte ska införas i staten. PUCM-metoden har sin utgångspunkt i andra pensionsavtal än de som är vanliga i Sverige och som gäller i staten i Sverige.

De tre affärsverken bibehåller sina nuvarande redovisningsprinciper för 2018 och 2019. Från och med 2020 bör de försäkringstekniska grunderna för de tre affärsverken anpassas till de grunder som SPV tillämpar för pensionsrörelsen. Det förutsätter beslut av SPV:s styrelse och ESV rekommenderar att SPV fattar ett sådant

beslut före 2020. ESV ser det inte som lämpligt att förslå en förordningsändring som inskränker rätten för SPV:s styrelse att besluta i denna fråga, men utgår från att ett sådant beslut ändå kan fattas före 2020. Affärsverken bör för 2020 även övergå till att redovisa försäkringstekniska omvärderingar direkt mot det egna kapitalet.

Under 2018 och 2019 räknas affärsverkens skulder om i årsredovisningen för staten så att de försäkringstekniska grunderna överensstämmer med dem som gäller för SPV:s pensionsrörelse. Dessutom ska effekten av omvärderingar i resultaträkningen föras om så att den redovisas direkt mot nettoförmögenheten i balansräkningen i årsredovisningen för staten.

Luftfartsverket bör till 2020 ha utrett och försökt lösa problemen med avgifterna. Om det trots sådana åtgärder inte skulle vara möjligt att lösa dessa problem, föreslår ESV att de båda andra affärsverken ändå genomför förändringarna i årsredovisningen 2020. Det är inte långsiktigt rimligt att ha kvar gamla metoder utan starka skäl.

Riksdagsförvaltningen är inte en myndighet under regeringen och beslutar självständigt om sina försäkringstekniska grunder. I fråga om redovisningsmetod för tjänstepensionsskulden följer dock myndigheten ESV:s föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB). ESV anser att Riksdagsförvaltningen bör gå över till att använda samma beräkningsgrunder som SPV har för sin pensionsrörelse och även följa IPSAS 39 ifråga om redovisningen av försäkringstekniska omvärderingar från och med 2018. Riksdagsförvaltningen bör inom ramen för sitt administrationsavtal med SPV besluta att använda samma beräkningsgrunder som SPV använder för pensionsrörelsen. Undantag kan gälla vissa försäkringstekniska detaljfrågor.

Om myndigheten inte fattar beslut enligt denna rekommendation anser ESV att omräkning av Riksdagsförvaltningens skuld ska göras i årsredovisningen för staten på motsvarande sätt som för affärsverken.

ESV:s förslag till framtida redovisning av statens tjänstepensionsskuld innehåller, som framgår ovan, inget förslag till förordningsändringar. ESV kommer däremot att ta fram föreskrifter och allmänna råd till FÅB om att redovisa resultateffekten av omvärderingar i de försäkringstekniska grunderna direkt mot eget kapital för de myndigheter som redovisar en pensionsskuld för egna anställda i sin balansräkning.

Årsredovisningen för staten upprättas med de statliga myndigheternas årsredovisningar som grund mot bakgrund av 11 § förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten och med information som rapporterats särskilt till statsredovisningen. Principerna för att värdera och klassificera intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder utgår därför från bestämmelserna i FÅB. Detta

framgår även av en formulering i redovisningsprinciperna i årsredovisningen för staten. De planerade föreskrifterna i FÅB kommer därför även att påverka redovisningen i årsredovisningen för staten. Tillsammans med slutsatserna i denna rapport blir dessa regeländringar således vägledande för redovisning av statens tjänstepensionsskuld i årsredovisningen för staten.

2 Inledning

2.1 Bakgrund

I juli 2016 beslutade International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) om en ny redovisningsstandard för bland annat tjänstepensionsskuld i offentlig sektor. Den nya standarden, som benämns IPSAS 39 (och som ersätter IPSAS 25), trädde i kraft den 1 januari 2018. IPSAS 39 ligger mer i linje med IAS 19 (International Accounting Standards) Ersättningar till anställda, som är en redovisningsstandard inom den privata sektorn. En nyhet i IPSAS 39 innebär bland annat att förändringar som gäller omvärderingar i försäkringstekniska antaganden för tjänstepensionsåtaganden som redovisas som egna pensionsavsättningar i balansräkningen, inte ska redovisas över myndighetens resultaträkning utan enbart som en förändring i eget kapital.

Tjänstepensionsplaner kan vara antingen förmånsbestämda eller premiebestämda. En förmånsbestämd plan betyder att den anställde är lovad en viss förmån genom att tjänstepensionen kommer att utbetalas med en viss procentsats, vanligen av den anställdes slutlön. Den anställde vet alltså i förväg ungefär hur stor tjänstepensionen kommer att bli.

En premiebestämd plan innebär att arbetsgivaren har bundit sig till att löpande inbetala en viss procentsats av den anställdes lön till ett livförsäkringsbolag. Vad den anställde sedan får i tjänstepension beror i detta fall av hur ”bra” det valda livförsäkringsbolaget varit på att förvalta de inbetalda pensionspremierna.

Det statliga tjänstepensionsavtalet PA 16 är till stor del fortfarande en förmånsbestämd pensionsplan. Alla anställda i staten som är födda före 1988 har till övervägande del en förmånsbestämd pensionsplan. För anställda födda från och med 1988 är dock ålderspensionen i det statliga tjänstepensionsavtalet förändrad till att vara enbart premiebestämd. Sjukpensionen och efterlevnads pension är fortfarande förmånsbestämda, men dessa utgör en liten del av den totala tjänstepensionen. För anställda födda efter 1988 betalas alltså en pensionspremie löpande till olika livförsäkringsbolag som de anställda kan välja emellan. Det betyder att den statliga tjänstepensionsskulden, som avser förmånsbestämd pension, successivt kommer att minska och så småningom nästan försvinna helt. Det är skulden för förmånsbestämd pension som redovisas som avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser i årsredovisningen för staten.

2.2 ESV:s uppdrag

Regeringen har i regleringsbrevet för 2017 gett ESV ett utredningsuppdrag mot bakgrund av den nya redovisningsstandard (IPSAS 39).

Uppdraget innebär att analysera och bedöma om principerna för redovisning av statens tjänstepensionsskuld bör förändras i syfte att åstadkomma lämpliga anpassningar till den nya redovisningsstandarden. Samråd ska ske med Statens tjänstepensionsverk, Affärsverket svenska kraftnät, Luftfartsverket och Sjöfartsverket. Myndigheten ska löpande informera Regeringskansliet (Finansdepartementet). Eventuella förslag till förordningsändringar med anledning av uppdraget ska lämnas till regeringen (Finansdepartementet) senast den 15 februari 2018.

Om inga förordningsändringar föreslås finns inget exakt slutdatum för utredningen angivet. ESV har mot bakgrund av att standarden är avsedd att tillämpas från och med 2018 sett det som önskvärt att oavsett detta ta ställning i de berörda frågorna före den 15 februari. Därefter kommer det att finnas en del praktiska genomförandefrågor att hantera, men de är inte på samma sätt av principiell natur.

2.3 Syfte och mål

Syftet med utredningen är att bedöma om och i vilken omfattning anpassning ska ske av det statliga regelverket till de internationella reglerna för redovisning av pensionsskulden.

Förutom att principiellt anpassa statens redovisning till internationell standard för offentlig sektor när det är lämpligt och rimligt, är ett mål med utredningsarbetet att få en enhetlig hantering av redovisning av statens pensionsskuld i såväl årsredovisningen för staten som i respektive myndigheters årsredovisningar. Därmed blir statens hantering av redovisningen mer effektiv.

Vidare ser ESV även att utredningen kan leda till effektivare hantering genom att SPV inte längre i samband med bokslut ska behöva göra dubbla beräkningar av tjänstepensionsskulden för SPV, de tre affärsverken samt Riksdagsförvaltningen.

2.4 Tolkning och avgränsningar

Tjänstepensionsplaner kan vara både förmånsbestämda och premiebestämda. De internationella redovisningsstandarderna för redovisning av ersättningar till anställda, IAS 19 och IPSAS 39, beskriver redovisningsprinciper för båda dessa olika typer av tjänstepensionsplaner och även andra ersättningar till anställda än pensioner. Inom ramen för det här uppdraget avgränsar vi oss till att enbart utreda den del av IPSAS 39 som rör förmånsbaserade pensionsplaner vilket vi bedömer är i linje med regeringens uppdrag. Vi har inte heller analyserat de upplysningskrav som gäller för förmånsbestämda pensionsplaner i IPSAS 39.

2.5 Anpassning till internationella standarder

Som bakgrund till övervägandena i kapitel 3 och 4 bör tidigare ställningstaganden ifråga om anpassning till internationella standarder för redovisning nämnas. ESV genomförde under 2012 en jämförelse med internationella standarder på regeringens uppdrag. I rapporten (ESV 2012:40, sid.7) föreslog ESV att staten inte övergår till IPSAS-regelverket fullt ut, men att en ökad anpassning bör göras, förutom i de fall där det är olämpligt eller orimligt. Vidare ansåg ESV att anpassningen skulle ”utgå från statsmakternas behov av styrning i första hand” (sid. 44).

Regeringen anslöt sig till detta synsätt och har informerat riksdagen om inriktningen vid flera tillfällen. Regeringen slog fast i årsredovisningen för staten för 2012 (regeringens skrivelse 2012/13:101, sid. 24) att ”Regeringen anser, i likhet med ESV, att staten inte bör övergå till att tillämpa IPSAS regelverket fullt ut. En ökad anpassning av det statliga regelverket till IPSAS bör dock göras, liksom hittills har skett, när det bedöms lämpligt och rimligt.” I budgetpropositionen 2014 (prop. 2013/2014:1, sid. 675) återkom regeringen och skrev ifråga om anpassning av det statliga regelverket till IPSAS att ”Regeringen har som ambition att åstadkomma lämpliga anpassningar och förändringar i det statliga regelverket.”

Därefter återkom regeringen på nytt hösten 2015 i skrivelse till riksdagen (skr. 2015/16:42, sid. 4) och informerade om att regeringen under de senaste åren i samarbete med ESV bedrivit ett arbete för att anpassa det statliga regelverket. Regeringen angav att ”Anpassningen har skett i den omfattning det har bedömts lämpligt och rimligt. Detta arbete har bl.a. resulterat i ändringar i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Regeringen anser alltså att staten inte bör övergå till att tillämpa IPSAS-regelverket fullt ut.”

Det finns således en tydlig linje i regeringens anpassningsarbete, som sammanfaller med ESV:s ståndpunkt och som har stått fast under de senaste fem åren. Riksdagen är informerad och har inte haft synpunkter på regeringens inriktning.

2.6 Genomförande

ESV:s utredning har bedrivits i en arbetsgrupp bestående av Anne-Marie Ögren (projektledare), Ulrica Sandstedt och Ingemar Härneskog.

2.6.1 Intervjuer och informationsinhämtning

Arbetsgruppen har besökt och intervjuat företrädare för SPV, både chefaktuarie, ekonomichef och ansvarig för den finansiella redovisningen. Under arbetets gång har vi löpande haft kontakt och avstämningar med dessa personer om olika sakfrågor.

Vi har även intervjuat företrädare för ekonomifunktionerna vid de tre affärsverken för att klarlägga förutsättningarna för förändringar av deras redovisning.

Att ta fram förslag som rör Riksdagsförvaltningens redovisning omfattas inte av regeringens uppdrag, eftersom Riksdagsförvaltningen inte är en myndighet under regeringen. Om det är möjligt bedömer vi att redovisningen ändå bör anpassas till vad som gäller för staten i övrigt. Därför har vi intervjuat företrädare för den administrativa avdelningen vid Riksdagsförvaltningen.

För att bedöma förutsättningarna ur nationalräkenskapernas synvinkel, har vi intervjuat företrädare för nationalräkenskaperna vid SCB, dels deras metodexpert, dels de ansvariga för beräkningarna för den statliga sektorn.

Vi har även tagit upp frågor om tillämpningen av standarder på pensionsområdet i ESV:s redovisningsråd. Rådet har diskuterat dessa frågor och lämnat vissa synpunkter under hösten 2017.

2.6.2 Samråd

ESV har samrått om förslaget till denna rapport med SPV, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska kraftnät.

SPV tillstyrker ESV:s förslag om att redovisa försäkringstekniska omvärderingar direkt mot nettoförmögenheten i årsredovisningen för staten, och delar även ESV:s bedömning att PUCM-metoden inte är lämplig att införa. SPV noterar vidare att det är SPV:s styrelse som beslutar om beräkningsgrunder för affärsverken, och att styrelsen behöver ta ställning till ESV:s rekommendation i den frågan.

Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska kraftnät framför inga invändningar mot rapportens beskrivningar eller förslag i sina samrådsyttranden.

3 IPSAS 39 och dess tillämplighet i staten

International Public Sector Accounting Standards, IPSAS är internationella redovisningsstandarder som är aktuella för offentlig sektor. De liknar till sin struktur och sitt innehåll de redovisningsstandarder som finns för näringslivet, IFRS och IAS (International Financial Reporting Standards respektive International Accounting Standards), med en del anpassningar för företeelser som är speciella i den offentliga sektorn. Sedan tidigare har det funnits en standard för offentlig sektor som gäller redovisning av ersättningar till anställda, IPSAS 25, Employee Benefits. Den har nu ersatts av IPSAS 39.

IPSAS 39 trädde i kraft den 1 januari 2018. Den nya standarden överensstämmer i allt väsentligt med IAS 19 som behandlar motsvarande område i större utsträckning än den tidigare IPSAS 25. Anledningen till att man tog fram en helt ny standard och inte bara uppdaterade den befintliga IPSAS 25, var att man bedömt att de ändringar som föreslogs och som skulle krävas för att få mer överensstämmelse med IAS 19, var väsentliga.

3.1 IPSAS 39 jämfört med IPSAS 25 – vad har förändrats?

Redovisningsprinciperna enligt IPSAS 39 och IPSAS 25 för förmånsbestämda pensionsplaner avser pensionsplaner där en redovisningsenhet redovisar ett *eget pensionsåtagande* i sin balansräkning. Utgångspunkten är alltså att den tjänstepensionsskuld som redovisas i balansräkningen enbart avser redovisningsenhetens egna anställda. Med förmånsbestämda pensionsplaner avses här planer som leder till ersättningar efter avslutad anställning. Detta är en viktig definition när vi senare i rapporten redogör för de delpensionsavsättningar som finns hos ett stort antal myndigheter.

Inom staten finns det fyra myndigheter som redovisar det egna pensionsåtagandet i balansräkningen. Det är de tre affärsverken Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska kraftnät samt Riksdagsförvaltningen. Redovisningsprinciperna enligt IPSAS 39 för förmånsbestämda pensionsplaner blir därmed direkt tillämpbara på dessa fyra myndigheter.

IPSAS 39 skiljer sig i de delar som berörs i denna rapport från IPSAS 25 på framförallt följande punkter:

Redovisning och värdering

IPSAS 25 har tillåtit offentliga myndigheter att skjuta upp redovisningen av vissa aktuariella vinster och förluster som härrör från förmånsbestämda pensionsplaner (korridormetoden). IPSAS 39 har tagit bort korridormetoden.

Det är värt att notera att korridormetoden har viss principiell likhet med den trögrörlighetsmodell som använts i årsredovisningen för staten de senaste åren. Med korridormetoden kunde redovisningsenheten använda en metod för att ”mildra” de beräknade skuldförändringarna. I IPSAS 39 är principen att hela skulden, enligt de aktuariella beräkningarna, alltid ska redovisas i balansräkningen. Det betyder större fluktuationer av skulden mellan åren och därför har man infört principen att den del av förändringen av pensionsskulden som beror på omvärderingar i beräkningen, inte ska påverka årets resultat. Omvärderingseffekten ska istället redovisas direkt mot eget kapital.

Den typen av modeller som på kort sikt begränsar effekten av ränteförändringar och andra omvärderingar vid beräkningen av skulden, finns därmed inte längre kvar i någon standard vare sig för den offentliga sektorn eller för företagssektorn.

Presentation

IPSAS 39 tar bort de olika alternativ som har funnits och som gäller presentationen av aktuariella vinster och förluster som tidigare existerade under IPSAS 25. Detta handlar om viss möjlighet att välja mellan korridormetoden och att redovisa aktuariella förändringar fullt ut.

Upplysningar

IPSAS 39 innebär utökade upplysningskrav för förmånsbestämda pensionsplaner samt planer med flera arbetsgivare. Upplysningskraven har inte analyserats av ESV inom ramen för detta uppdrag.

3.2 Project Unit Credit Method

Enligt IPSAS 39 (och även IPSAS 25) ska förmånsbaserade tjänstepensionsavsättningar beräknas enligt PUCM-metoden. Denna metod ska även tillämpas enligt IAS 19.

PUCM-metoden innebär bland annat att pensionsskulden ska beräknas genom en uppskattning av de anställdas förväntade slutlön och hänsyn ska också tas till förväntad framtida personalomsättning. Det bygger på att pensionsansvaret enligt många avtal internationellt ligger hos den sista arbetsgivaren för en viss anställd. Vid byte av arbetsgivare tar den nya arbetsgivaren över ansvaret för hela tjänstepensionen. Det är därför avgörande för skulden att göra antaganden om i vilken grad de anställda kommer att arbeta kvar hos sin nuvarande arbetsgivare. Slutlönen eller lönen mot slutet av den yrkesverksamma tiden är avgörande för pensionens storlek, och därför är det också avgörande vilka antaganden man kan göra om slutlönen för de anställda.

Denna beräkningsmetod och dessa förutsättningar överensstämmer inte med den intjänandemodell som är beslutad enligt det statliga kollektivavtalet om tjänstepension och som tillämpas i staten av SPV. Avtalet innebär att man tjänar in till sin tjänstepension successivt. Den försäkringstekniska modell som SPV använder för att beräkna tjänstepensionsåtagandet utgår ifrån den aktuella lönen vid bokslutstidpunkten. Åtagandet nuvärdesberäknas sedan med realräntan för den längsta realobligationen och ingen hänsyn tas till framtida personalomsättning eller framtida löner. Pensionsavsättningen vid varje bokslutstidpunkt beräknas därmed på det som hittills tjänats in och utgår från aktuell lön.

PUCM-metoden används inte vid beräkning av statens tjänstepensionsåtagande i årsredovisningen för staten och ESV ser ingen anledning till att ändra på den principen. ESV bedömer att PUCM-metoden ger en mindre rättvisande bild av statens tjänstepensionsåtagande. Den skuld som räknas fram med metoden visar inte den faktiska skulden eftersom det ingår faktorer i beräkningsmetoden som inte överensstämmer med den modell som gäller enligt det statliga kollektivavtalet.

PUCM-metoden är också föreskriven enligt IAS 19, som tillämpas av svenska koncerner. För de svenska dotterbolag som ingår i en koncern, och som omfattas av ITP-planen och Tryggandelagen, innebär denna beräkningsmetod samma felaktiga bedömning av pensionsåtagandet som det vi menar skulle bli fallet för det statliga tjänstepensionsåtagandet. I de svenska dotterbolagen som är anslutna till ITP-planen finns på motsvarande sätt som inom det statliga avtalsområdet fribrevstekniken, som innebär att de anställda successivt tjänar in till sin pension. Att koncerner ändå räknar om enligt PUCM-metoden kan förklaras med att koncernerna även innehåller utländska bolag där denna metod troligtvis är mer rättvisande. För att kunna jämföra tjänstepensionsskulden inom och mellan olika internationella koncerner är det också en förutsättning att alla bolags pensionsåtaganden räknas fram eller räknas om enligt samma metod.

När det gäller det statliga tjänstepensionsåtagandet ser vi inget liknande jämförelsemotiv vilket är ytterligare ett argument för att PUCM-metoden inte bör tillämpas vid beräkning av den statliga tjänstepensionsskulden. ESV:s förslag till anpassning till redovisningsprinciperna enligt IPSAS 39 kommer därför inte att innefatta PUCM-metoden. ESV gjorde redan 2012 i utredningen kring jämförelser med internationella redovisningsstandarder ställningstagandet att anpassning till icke bindande internationella redovisningsstandarder endast bör göras när det är lämpligt ur styrsynpunkt (se avsnitt 2.5). ESV bedömde i rapporten 2012 (sid 38) att ”någon anpassning till denna beräkningsmodell bör därför inte göras”. Denna bedömning kvarstod i ESV:s rapport 2014:56 (sid 19). Skälen emot en anpassning kvarstår fortfarande och en övergång till PUCM-metoden är därför inte lämplig.

Om man däremot inom ramen för EU-samarbetet framöver beslutar om bindande gemensamma europeiska redovisningsstandarder (så kallade EPSAS) som föreskriver PUCM-metoden för förmånsbestämda pensionsplaner, måste även svenska staten anpassa sig till den. Det kan vara fråga om EPSAS eller eventuellt ett antagande av IPSAS som helhet. Fram till ett eventuellt sådant beslut bör tjänstepensionsskulden i staten beräknas enligt de principer som bäst överensstämmer med det svenska statliga tjänstepensionsavtalet.

4 Överväganden för olika delar av statens tjänstepensionsskuld

I detta kapitel beskriver vi förutsättningar och bedömningar för respektive delområde som ingår i statens tjänstepensionsskuld. Den statliga tjänstepensionsskulden i årsredovisningen för staten 2016 uppgick till cirka 233 miljarder kronor. SPV:s pensionsrörelses andel av den totala avsättningen uppgick till 223 miljarder kronor eller nära 96 procent av totalbeloppet. Affärsverkens andel uppgick till totalt cirka 6 miljarder och Riksdagsförvaltningens andel var cirka 3 miljarder kronor.

4.1 SPV:s pensionsrörelse

SPV ansvarar för statens pensionsrörelse, som omfattar de allra flesta statliga myndigheter och även några bolag och andra enheter. SPV:s pensionsrörelse redovisas i ett eget avsnitt i resultaträkningen som benämns ”Pensionsrörelsen”. Detta avsnitt ingår inte normalt i den föreskrivna uppställningsformen för resultaträkning som gäller för statliga myndigheter. ESV fattade år 2000 ett särskilt beslut om uppställningsformen för SPV:s resultaträkning, som innebär att myndigheten har detta särskilda avsnitt i resultaträkningen.

I pensionsrörelsen hanteras finansieringen och utbetalningen av pensioner inom statens budget. Pensionsrörelsen består av fyra grenar.

1. Försäkringsrörelsen, som omfattar pensioner och förmåner till anställda som haft pensionsgrundande anställning sedan 1997, och för vilka arbetsgivarna har betalat in premier till SPV.
2. Äldre förmåner, som omfattar pensioner till anställda som slutat sin anställning senast före den 1 januari 1998.
3. Övriga förmåner, som omfattar pensioner till lokalanställd personal, förordnanden- och chefs pensioner med mera.
4. Särskild löneskatt, som avser den skatt som respektive myndighet betalar på premier och förmåner som redovisas inom försäkringsrörelsen.

4.1.1 Ska SPV:s pensionsrörelse anpassas till IPSAS 39?

Pensionsrörelsen påminner om försäkringsrörelser på den privata marknaden, till exempel den försäkringsrörelse som försäkringsbolaget Alecta bedriver med premier från arbetsgivare. Alecta *förvaltar* svenska företags anställdas tjänstepensionsplaner enligt den så kallade ITP-planen. Inom den privata sektorn har man beslutat att trots att de anställda i de privata bolagen omfattas av en förmånsbaserad pensionsplan så ses pensionsplanen ur företagets synvinkel som ett premiebestämt system. Företaget

betalar en premie till Alecta för de anställdas räkning och därefter övertar Alecta ansvaret för den förmånsbestämda pensionen. Det betyder att den stora avsättning som Alecta redovisar i sin balansräkning inte ses som Alectas *egen* pensionssskuld. Man förvaltar bara en skuld och redovisar förvaltningstillgångar som avser detta åtagande.

Den pensionsrörelse som SPV bedriver liknar Alectas försäkringsrörelse. Det finns dock en stor skillnad mellan SPV:s försäkringsrörelse och Alectas försäkringsrörelse. De premier som de statliga arbetsgivarna betalar in till SPV stannar inom staten fram till det att antingen pension eller en annan förmån betalas ut. Det sker inte heller någon fondering av de inbetalda premierna utan de redovisas mot en inkomstitel på statens budget. Tillgångarna i SPV:s pensionsrörelse består av en fordran på statsverket. Det saknas alltså så kallade förvaltningstillgångar.

Däremot är pensionsrörelsen uppsatt så att den liknar en försäkringsrörelse på privata marknaden. Man beräknar en fiktiv kapitalavkastning med utgångspunkt i marknadsräntan för tioåriga statsobligationer. Det finns därutöver ytterligare en annan hantering hos SPV än på privata marknaden som handlar om hur avkastning på tillgångarna ska tillgodoräknas. I SPV:s pensionsrörelse justeras tillgångarna årligen procentuellt lika mycket som pensionssskulden påverkas av ändrad bruttoränta i skuldgrunderna. Denna förändring av tillgångarnas värde är en del av kapitalavkastningen. Justeringen innebär att tillgångssidan och skuldsidan i SPV:s balansräkning matchar varandra genom att de visar samma känslighet för förändringar i marknadsräntans nivå.

Vårt uppdrag är att bedöma om principen för redovisning av statens tjänstepensionsskuld ska anpassas till de nya reglerna enligt IPSAS 39. I utredningsarbetet har vi övervägt om staten ska tillämpa delen i IPSAS 39 om att redovisa den del av förändringen i försäkringstekniska beräkningar som avser omvärderingar direkt mot eget kapital. Idag redovisas den i resultaträkningen. Hur skulle det i så fall påverka redovisningen i SPV:s resultaträkning och balansräkning?

Om den största delen av förändringen av försäkringstekniska avsättningen (omvärderingen) skulle flyttas från resultaträkningen till balansräkningen så vore det mycket ologiskt att ha kvar redovisningen av den fiktiva kapitalavkastningen i resultaträkningen. Då skulle ett stort överskott uppstå i pensionsrörelsen. Därmed skulle även den fiktiva kapitalavkastningen behöva flyttas och redovisas i eget kapital i stället. I så fall skulle redovisningen av hela SPV:s pensionsrörelse påverkas och även andra förändringar skulle behöva övervägas.

De redovisningsprinciper i IPSAS 39 som avser förmånsbestämda pensionsplaner riktar sig till redovisningsenheter med ett eget pensionsåtagande som redovisas som

avsättning i balansräkningen. SPV:s försäkringstekniska avsättning i balansräkningen avser statliga myndigheters pensionsåtaganden avseende förmånsbestämd pensionsplan och är därmed förutom en mycket liten andel inte SPV:s eget pensionsåtagande. I detta avseende är SPV:s försäkringsrörelse väldigt lik den livförsäkringsrörelse som Alecta redovisar.

Privata företag som via sina kollektivavtal är anslutna till ITP-planen betalar oftast premier till Alecta. ITP-planen är en förmånsbaserad pensionsplan. Alecta har i detta sammanhang definierats som ”förvaltare” av den försäkringsrörelse som förvaltar kapital för förmånsbestämd pension. Egentligen skulle alla arbetsgivare som betalar premier till Alecta avseende den förmånsbestämda ITP-planen i sin balansräkning redovisa ”sin egen” andel av den försäkringstekniska avsättningen och samtidigt också redovisa motsvarande andel av förvaltningstillgångarna hos Alecta som en tillgång. Detta skulle bli en komplicerad redovisning för alla privata företag/arbetsgivare som betalar premier till Alecta. Inom den privata sektorn har man kommit fram till att de premiebetalande företagen klarar sig ifrån denna komplicerade redovisning av ”egna” pensionsskulder genom att i stället klassa den förmånsbaserade ITP-planen som en premiebestämd plan. Därmed behöver de betalande företagen inte redovisa en egen pensionsskuld eller egna förvaltningstillgångar i sina balansräkningar. I stället är det Alecta som redovisar alla arbetsgivares försäkringstekniska avsättningar (tjänstepensionsskulder) i sin balansräkning. Alecta ansvarar också för förvaltningstillgångarna avseende alla företags åtagande och dessa finns redovisade som tillgångar i Alectas balansräkning.

I Alectas resultaträkning och balansräkning klassas inte denna försäkringstekniska avsättning som en pensionsskuld. Detta eftersom det inte är Alectas egentjänstepensionsskuld. I stället klassas den som en livförsäkringsavsättning och därmed omfattas redovisningen av denna avsättning inte av redovisningsreglerna enligt IAS 19 (den privata motsvarigheten till IPSAS 39). I stället redovisas livförsäkringsavsättningen enligt reglerna i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i försäkringsföretag, FFFS 2015:12 samt Rådet för finansiell rapportering, RFR 1 om kompletterande redovisningsregler för koncerner.

Enligt redovisningsprinciperna för försäkringsföretag redovisas premieinkomst, kapitalavkastning, försäkringsersättningar samt förändringar i andra försäkringstekniska avsättningar i Alectas resultaträkning. Såväl kapitalavkastningen som förändringar i de försäkringstekniska avsättningarna påverkar därmed årets resultat. SPV:s uppställningsform för resultaträkningen innehåller samma delar som de delar Alecta redovisar i sin resultaträkning.

4.1.2 Slutsats SPV:s pensionsrörelse

ESV:s bedömning är att SPV:s pensionsrörelse bör redovisas på samma sätt som Alectas livförsäkringsrörelse. Vi ser så många paralleller att det är det mest lämpliga. Det betyder att SPV ska fortsätta redovisa pensionsrörelsen på samma sätt i sin resultaträkning och balansräkning som myndigheten gör idag. Den fiktiva kapitalavkastningen och förändringen av den försäkringstekniska avsättningen ska fortsatt redovisas i årets resultat i resultaträkningen. En annan likhet mellan SPV:s pensionsrörelse och Alectas livförsäkringsrörelse är att SPV inte redovisar skulden som en avsättning för pensioner och liknande förpliktelser. I SPV:s balansräkning benämns avsättningen som Försäkringstekniska avsättningar på motsvarande sätt som Alecta benämner sin skuld som Livförsäkringsavsättning¹. Inte heller detta bör alltså ändras i SPV:s redovisning.

Anpassningen till IPSAS 39, att redovisa omvärderingen i den försäkringstekniska beräkningen av avsättningen direkt mot eget kapital, och inte i årets resultat i resultaträkningen, bör därmed för SPV:s pensionsrörelse enbart införas på den konsoliderade nivån. Det betyder att denna redovisning enbart sker i årsredovisningen för staten.

För att ha en transparent redovisning och för att få uppgifter till omräkningen i årsredovisningen för staten måste resultatposten Förändring av försäkringstekniska avsättningar i SPV:s resultaträkning specificeras på dels den del som avser omvärderingar och dels den del som avser övriga förändringar. Detta kan ske antingen genom att denna resultatpost delas upp i två poster i resultaträkningen eller att den del som avser omvärderingar framgår i not till resultaträkningen.

4.2 Affärsverken

De tre affärsverken, Svenska kraftnät, Sjöfartsverket och Luftfartsverket redovisar sina egna tjänstepensionsåtaganden i balansräkningen. Därmed skulle IPSAS 39 kunna tillämpas av affärsverken.²

Vid beräkning av affärsverkens pensionsskulder gäller de grunder som SPV:s styrelse fastställer varje år i november för det nästkommande året. Inom ramen för det beslutet finns det möjlighet att antingen använda innevarande eller nästkommande års ränteantagande vid beräkning av pensionsskulden. Alla tre affärsverken använder sig för närvarande av nästkommande års ränta. SPV använder innevarande års ränta i sin pensionsrörelse.

¹ Medan Alectas försäkringsrörelse redovisas som två balansposter; livförsäkringsavsättning och oregrerade skador, redovisar SPV oregrerade skador som en del av den försäkringstekniska avsättningen.

² Sjöfartsverket tillämpar en slags försiktighetsprincip genom att använda den lägsta av innevarande och nästkommande års ränta. Sedan 2015 har detta inneburit att nästa års ränta har tillämpats.

För samtliga affärsverk har den sjunkande realräntan under 2010-talet bidragit till att pensionsskulden, och därmed även pensionskostnaderna, kraftigt har ökat från år till år. Eftersom räntan har sjunkit successivt, har affärsverken varje år tillämpat en lägre ränta än den som gällt i SPV:s pensionsrörelse. Räntan används för att diskontera framtida utbetalningar och därför leder en lägre ränta till att skulden ökar. En förväntad höjd realränta kommer på sikt att minska pensionsskulden och vid nuvarande tillämpning skulle affärsverkens skulder minska tidigare än SPV:s skuld som ändras ett år senare.

4.2.1 Svenska kraftnät

Svenska kraftnäts pensionsskuld uppgick till 703 miljoner kronor i årsredovisningen för 2016 (exklusive särskild löneskatt) vilket motsvarar cirka 2,9 procent av den totala balansomslutningen. I årsredovisningen för staten, där andra försäkringstekniska grunder används för tjänstepensionsskulden, uppgick Svenska kraftnäts pensionsskuld i stället till 559 miljoner kronor, vilket motsvarar 0,2 procent av den totala pensionsskulden i staten 2016.

Svenska kraftnät ser inga direkta hinder för att tillämpa den nya standarden och därmed redovisa omvärderingen av pensionsskulden direkt mot eget kapital och inte i resultaträkningen. Man ser snarare positivt på att få bort de stora slagen i resultaträkningen som är svåra att budgetera för, eftersom det är svårt att spekulera i vad räntan kommer att bli.

ESV ser därför inga hinder för Svenska kraftnäts del när det gäller att redovisa förändringen av försäkringstekniska omvärderingar över eget kapital i stället för i resultaträkningen. Att gå över till samma beräkningsgrunder som i SPV:s pensionsrörelse tycks inte heller vara något problem.

4.2.2 Sjöfartsverket

Sjöfartsverkets pensionsskuld (exklusive särskild löneskatt) uppgick till 2 177 miljoner kronor i årsredovisningen för 2016 vilket motsvara cirka 60 procent av den totala balansomslutningen. I årsredovisningen för staten, där andra försäkringstekniska beräkningsgrunder används för tjänstepensionsskulden, uppgick Sjöfartsverkets pensionsskuld i stället till 1 814 miljoner kronor, vilket motsvarar 0,7 procent av den totala pensionsskulden i staten 2016.

Sjöfartsverket ser inte något problem med en eventuell övergång till samma grunder som SPV, vilket innebär att använda sig av innevarande års ränta. Myndigheten ställer sig även positiv till att redovisa omvärderingen av pensionsskulden direkt mot eget kapital och inte i resultaträkningen eftersom det leder till att man då slipper fluktuationerna i resultaträkningen.

ESV ser därmed inte heller för Sjöfartsverkets del några hinder för ändring av räntesats eller förslaget om att redovisa förändringen av försäkringstekniska omvärderingar över eget kapital i stället för i resultaträkningen.

4.2.3 Luftfartsverket

I årsredovisningen för 2016 redovisar Luftfartsverket en pensionsskuld (exklusive särskild löneskatt) som uppgår till 4 670 miljoner kronor, vilket motsvarar cirka 61,3 procent av Luftfartsverkets totala balansomslutning. I årsredovisningen för staten uppgår Luftfartsverkets pensionsskuld till 3 618 miljoner kronor vilket motsvarar 1,6 procent av den totala pensionsskulden i staten 2016.

För Luftfartsverkets del finns vissa omständigheter som behöver beaktas inför ett eventuellt införande av IPSAS 39. Det rör i första hand de luftfartsavgifter, benämnda en-routeavgifter, som tas ut av bland annat nationella och internationella flygbolag då de trafikerar svenskt luftrum. Avgifterna är en del av EU:s gemensamma avgiftssystem och fastställs för fleråriga referensperioder. Avgifterna utgör cirka 80 procent av Luftfartsverkets totala intäkter³, Nuvarande referensperiod (RP2) avser perioden 2015–2019.

Avvikelse mot de fastställda avgifterna tillåts endast i vissa specifika fall enligt EU-kommissionen genom den permanenta kommittén inom organisationen Eurocontrol och Transportstyrelsen. Ett av dessa fall avser ”okontrollerbara förändringar för pensionskostnader”. För kostnadsökningar som är hänförliga till dessa förändringar erhåller Luftfartsverket finansiering via det EU-gemensamma avgiftssystemet. Finansieringen innebär att Luftfartsverket har en stor ackumulerad fordran på de flygbolag som trafikerar svenskt luftrum. När räntan väl vänder uppåt igen kommer pensionsskulden att minska och därmed även fordran på flygbolagen. Mot bakgrund av detta ser Luftfartsverket en risk med att förändringar av försäkringstekniska omvärderingar inte tas med som en kostnad i resultaträkningen utan redovisas direkt mot eget kapital. Eftersom transparensen för kostnaderna minskar kan detta komma att påverka Luftfartsverkets framtida finansiering från det gemensamma avgiftssystemet, vilket skulle kunna innebära att Luftfartsverket inte kompenseras när räntan fluktuerar.

Vidare ser Luftfartsverket även nackdelar med en förskjutning av en kommande ränteuppgång. Med nuvarande princip, som innebär att Luftfartsverket använder sig av det nästföljande årets beräkningsgrunder, kommer en framtida ränteuppgång att kunna beaktas och skulden minska ett år tidigare jämfört med om man hade valt att

³ Regelverket omfattar även Terminalavgifter som tas ut som ersättning för flygtrafiktjänster vid landning på Arlanda flygplats och även dessa intäkter ingår i beskrivningen ovan.

använda innevarande års beräkningsgrunder. Då pensionsskulden utgör en väsentlig del av Luftfartsverkets balansomslutning får detta en stor påverkan för affärsverket.

Luftfartsverket menar att en ändring av redovisningsprinciperna från och med den nya referensperioden 2020–2024 är något bättre, även om den svåra frågan kvarstår om hur och när en praktisk reglering av fordran mot flygbolagen kan ske utifrån regelverket.

Då Luftfartsverket omfattas av EU-kommissionens regelverk för avgiftssystemet medför det mer komplexa omständigheter jämfört med de övriga affärsverken. Regelverket uppdateras vart femte år och nuvarande så kallade referensperiod pågår fram till och med 2019. Att ändra i regelverket under en pågående referensperiod är omständligt – förändringar som sammanfaller med en ny referensperiod är enklare att hantera.

4.2.4 Slutsats för alla affärsverken

Som framgår ovan ser Luftfartsverket stora problem med att byta redovisningsprincip för tjänstepensionsskulden under den pågående referensperioden för en-routeavgifter enligt det europeiska avgiftssystemet. Nuvarande referensperiod löper till och med år 2019 och därmed bör redovisningsprincipen för Luftfartsverket inte förändras förrän tidigast i årsredovisningen 2020.

ESV anser att starka skäl talar för att redovisningsprincipen för alla tre affärsverken bör vara densamma. Regelverket för affärsverken är gemensamt i övrigt när det gäller finansiell redovisning. Luftfartsverket som är det affärsverk där en förändring skulle leda till problem på kort sikt, är dessutom dominerande storleksmässigt.

Därmed är ESV:s förslag att övergången till redovisningsprincipen i IPSAS 39 om att omvärderingar av den försäkringstekniska beräkningen av tjänstepensionsåtagande redovisas direkt mot eget kapital i stället för i resultaträkningen för affärsverken inte bör införas förrän i årsredovisningen som avser år 2020. Detta är i nuläget en preliminär bedömning som förutsätter att de formella problem som Luftfartsverket lyft fram kan lösas. En förändrad redovisning för affärsverken genom anpassning av försäkringstekniska grunder till dem som SPV tillämpar för pensionsrörelsen, förutsätter även ett beslut av SPV:s styrelse. ESV ser det inte som lämpligt att föreslå en förordningsändring som inskränker rätten för SPV:s styrelse att besluta i denna fråga, men utgår från att ett sådant beslut ändå kan fattas före 2020. Däremot planerar ESV att ta fram föreskrifter och allmänna råd om att resultateffekten av omvärderingar i de försäkringstekniska grunderna ska redovisas direkt mot eget kapital och inte i årets resultat. Avsikten är att där göra undantag för affärsverken för räkenskapsåren 2018 och 2019.

ESV anser att Luftfartsverket under 2018 och 2019 bör undersöka konsekvenserna för avgifterna av att gå över till att tillämpa IPSAS 39 i de delar som här är aktuella och verka för att det ska fungera utan negativa följder. Det är angeläget att lösa frågan. Om det trots detta skulle bli så att möjligheten att ta ut avgifter skulle påverkas av att redovisa omvärderingarna direkt mot det egna kapitalet även långsiktigt, anser ESV att Sjöfartsverket och Svenska kraftnät ändå ska gå över till den enhetliga metoden från och med 2020. Om det skulle bli fallet får alltså omräkningarna för Luftfartsverkets del till årsredovisningen för staten fortgå även efter 2020 och så länge problemet kvarstår. Luftfartsverkets princip får då utgöra ett undantag som motiveras av särskilda skäl.

För 2018 och 2019 räknas affärsverkens skulder om i årsredovisningen för staten så att de försäkringstekniska grunderna överensstämmer med dem som gäller för SPV:s pensionsrörelse. Dessutom ska effekten av omvärderingar i resultaträkningen föras om så att den redovisas direkt mot nettoförmögenheten i balansräkningen i årsredovisningen för staten.

4.3 Riksdagsförvaltningen

Riksdagsförvaltningen redovisar det egna tjänstepensionsåtagandet i sin balansräkning. Därmed skulle IPSAS 39 vara tillämplig för Riksdagsförvaltningen som skulle gå över till att redovisa försäkringstekniska omvärderingar enbart i balansräkningen och samtidigt göra marginella förändringar i sin skuldberäkning.

Riksdagsförvaltningens pensionsskuld uppgår enligt myndighetens årsredovisning för 2016 till 3 224 miljoner kronor exklusive inkomstgarantier och omställningsstöd samt särskild löneskatt på pensionskostnader. I årsredovisningen för staten uppgår motsvarande belopp till 2 610 miljoner kronor. I den totala pensionsavsättningen i årsredovisningen för staten ingår inkomstgarantier och omställningsstöd och skulden uppgår där till 3 223 miljoner kronor eller 1,3 procent av statens totala pensionsskuld.

Riksdagsförvaltningens försäkringstekniska grunder beslutas inte av regeringen eller ESV eftersom Riksdagsförvaltningen inte är en myndighet under regeringen. Den bestäms i stället i avtal mellan myndigheten och SPV. Detta får även anses gälla frågan om att redovisa de försäkringstekniska omvärderingarna enbart i balansräkningen. Därför ingår Riksdagsförvaltningens redovisning av tjänstepensionsskulden formellt inte i ESV:s uppdrag. Vår utgångspunkt i detta uppdrag har ändå varit att om möjligt anpassa Riksdagsförvaltningens metod till det som gäller för årsredovisningen för staten, för att rationalisera arbetet och sträva efter enhetliga metoder.

Det som har framkommit i våra kontakter med Riksdagsförvaltningen tyder inte på att en anpassning på något sätt skulle vara problematisk. Myndigheten kan gå över till redovisning av de försäkringstekniska omvärderingarna enbart i balansräkningen, och beräkningen av skulden bör kunna anpassas i delar som eventuellt avviker från de grunder som tillämpas i SPV:s försäkringsrörelse.

Det som beror på skillnader i kollektivavtal⁴ för de olika områdena, skulle stå kvar, vilket givetvis är nödvändigt.

Riksdagsförvaltningen har ännu inte slutligt tagit ställning i frågan. Därför har ESV för närvarande inte något svar på om det är möjligt att genomföra förändringarna. Om Riksdagsförvaltningen trots att det hittills verkat positivt, väljer att inte förändra sitt avtal med SPV, kommer behovet av omräkning från SPV:s sida att finnas kvar. Omräkningen får då göras på samma sätt som det vi föreslår för affärsverken under åren 2018 och 2019.

ESV:s föreskrifter och allmänna råd gäller formellt inte Riksdagsförvaltningen som inte är en myndighet under regeringen. I Riksdagsstyrelsens föreskrifter (RFS 2016:4) till lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter, framgår i 9 kap. 12 § att bestämmelserna i ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 4–7 kap. FÅB ska gälla i tillämpliga delar. Det betyder att reglerna i FÅB ändå indirekt gäller för Riksdagsförvaltningen. ESV planerar att ta fram föreskrifter och allmänna råd om att resultateffekten av omvärderingar i de försäkringstekniska omvärderingarna ska redovisas direkt mot eget kapital och inte i resultaträkningen. Därmed kommer dessa föreskrifter indirekt att gälla även för Riksdagsförvaltningens redovisning.

4.4 Övriga myndigheters tjänstepensionsskulder

Utöver SPV, Riksdagsförvaltningen och affärsverken finns det cirka 130 myndigheter som redovisar avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser i sina balansräkningar. Avsättningarna avser små belopp i årsredovisningen för staten. I årsredovisningen för staten för 2016 var avsättningarna hos dessa 130 myndigheter 664 miljoner kronor av den totala pensionsavsättningen på 233 miljarder kronor. De utgör alltså knappt 0,3 procent av den totala skulden.

De här pensionsskuldena avser sådana tjänstepensionsskulder som myndigheten själv fattar beslut om. Främst handlar det om delpensionsskulder och skulder för övriga pensionsersättningar. Några myndigheter har lokala avtal som innebär att anställda kan gå i pension före 65 års ålder. Alla anställda i staten omfattas enligt det kollektiva pensionsavtalet av en rätt att ansöka om delpension från 61 års ålder.

⁴ En skillnad är till exempel att räntan för åtaganden med förväntad bättre indexering än prisbasbelopps-indexering beräknas med en lägre ränta.

Delpension kan uppgå till högst 50 procent av ordinarie arbetstid. Den anställde ansöker om delpension men det är arbetsgivaren som beslutar om delpension ska beviljas eller inte.

Delpensionsskulder avser myndigheternas *egna* pensionsskulder, men reglerna för förmånsbestämda pensionsplaner i IPSAS 39 gäller endast förmåner *efter avslutad anställning*. Därför kommer tillämpningen av IPSAS 39 i denna del inte att beröra delpensionsskulder.

De planerade ändringarna av föreskrifter och allmänna råd kan däremot komma att beröra eventuella andra avsättningar för ålderspensioner efter avslutad anställning. Reglerna kommer att innehålla ett uttryckligt undantag för delpensionsavsättningar och ESV kommer i regelarbetet att överväga även andra eventuella undantag som kan vara lämpliga för pensionsavsättningar med kort utbetalningstid.

4.5 Årsredovisningen för staten

I årsredovisningen för staten redovisas statens eget pensionsåtagande. IPSAS 39 borde därför vara tillämpbar. Avseende årsredovisningen för staten har det inte framkommit något i utredningen som skulle hindra en övergång till principerna enligt IPSAS 39 för redovisningen av försäkringstekniska omvärderingar. ESV anser därför att dessa bör införas från och med 2018. Jämförelsevärden med motsvarande beräkningsmetod tas då fram även för 2017.

Under en övergångsperiod kommer behovet av omräkning av åtminstone affärsverkens pensionsskulder att kvarstå.

Omräkning behöver göras så att affärsverken tillämpar samma beräkningsgrunder som SPV använder för statens pensionsrörelse. Idag använder affärsverken Finansinspektionens grundränta för nästföljande år⁵ medan SPV använder Finansinspektionens grundränta för innevarande år. Omräkningarna för affärsverken och eventuellt också för Riksdagsförvaltningen behöver göras på motsvarande sätt som de senaste åren. Omräkningen ska dock inte göras enligt trögrörlighetsmodellen utan till de beräkningsgrunder som används i SPV:s pensionsrörelse. Efter omräkningen måste också förändringen av den försäkringstekniska avsättningen specificeras på dels omvärderingar och dels övriga förändringar. Denna information behövs för att göra korrigeringen från årets resultat till nettoförmögenheten i balansräkningen i årsredovisningen för staten.

⁵ Sjöfartsverket använder för närvarande nästa års ränta då den är lägre än innevarande års ränta. Verket tillämpar försiktighetsprincipen genom att välja den ränta som är lägst av innevarande och nästkommande års ränta.

De delar av pensionsskulden (affärsverken och Riksdagsförvaltningen) som berörs av omräkningar uppgår endast till omkring 5 procent av den totala pensionsskulden. Sannolikt är det snarare omkring 3 procent om Riksdagsförvaltningen inte berörs. Omräkningen av de berörda myndigheternas pensionsskulder till de beräkningsgrunder SPV använder i pensionsrörelsen, bör för 2018 bli betydligt lägre än om omräkning skett enligt trögrörlighetsmodellen. För 2016 var effekten av omräkning för affärsverken och Riksdagsförvaltningen cirka 0,9 procent av den totala skulden.

Effekten i årsredovisningen för staten blir att redovisningen av tjänstepensionsåtagandet i balansräkningen inte längre kommer att begränsas av någon ”trögrörlighetsmodell”. Pensionsskulden blir på kort sikt högre med början från 2018 men effekten av försäkringstekniska omvärderingar redovisas direkt mot nettoförmögenheten i balansräkningen och inte i resultaträkningen.

Tjänstepensionsåtagandet i balansräkningen kommer med den förändrade redovisningsprincipen att variera upp och ner mellan åren med kraftigare svängningar än vad som varit fallet de år som trögrörlighetsmodellen har tillämpats. Däremot kommer effekten i resultaträkningen att minska kraftigt eftersom de omvärderingar som beror på ändrade ränteantaganden i beräkningsgrunderna inte kommer att redovisas i årets resultat.

Redovisningen av tjänstepensionsskulden i årsredovisningen för staten är inte särskilt reglerad, utan har under de senaste åren byggts på ESV:s beslut i rapporten Principer för redovisning av statens tjänstepensionsskuld (2014:56). I dag finns förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisningen för staten. I denna förordning finns inga regler på en sådan detaljerad nivå att det är reglerat hur redovisningen ska gå till. I jämförelse med den övergripande reglering som idag finns i denna förordning, bedömer ESV att det inte är lämpligt att föreslå en förordningsändring om att redovisning av resultateffekten av omvärderingar i de försäkringstekniska grunderna ska redovisas direkt mot nettoförmögenheten och inte i resultaträkningen.

ESV avser nu i stället att under 2018 ta fram föreskrifter och allmänna råd till FÅB som berör myndigheter som redovisar en egen pensionsskuld i sin balansräkning. Reglerna kommer att innebära att resultateffekten av omvärderingar i de försäkringstekniska grunderna ska redovisas direkt mot eget kapital.

Årsredovisningen för staten upprättas med de statliga myndigheternas årsredovisningar som grund mot bakgrund av 11 § förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten. Det innebär att myndigheternas inrapportering av uppgifter enligt årsredovisningen används, kompletterad med information som rapporterats särskilt till statsredovisningen. Myndigheternas årsredovisningar

upprättas enligt reglerna i FÅB, vilket innebär att principerna för att värdera och klassificera intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder i årsredovisningen för staten utgår från bestämmelserna i FÅB. Detta framgår även av en formulering i redovisningsprinciperna i årsredovisningen för staten. De planerade föreskrifterna i FÅB kommer därmed också att påverka redovisningen i årsredovisningen för staten. Regeländringarna kommer tillsammans med slutsatserna i denna rapport således att utgöra underlag för att redovisa statens tjänstepensionsskuld i årsredovisningen för staten i enlighet med den förändrade metoden.

4.6 Nationalräkenskaperna

Statens tjänstepensionsåtagande redovisas inte bara i årsredovisningen för staten utan även i Sveriges nationalräkenskaper. Vi har haft ett möte med företrädare för nationalräkenskaperna (NR) vid Statistiska centralbyrån (SCB) och presenterat förändringar i redovisningsmetoderna i årsredovisningen för staten som kan bli aktuella. Det finns två aspekter på de möjliga förändringarna som är intressanta att belysa.

En övergång till att redovisa försäkringstekniska omvärderingar av skulden enbart i balansräkningen överensstämmer med NR:s metod, som innebär att NR särredovisar omvärderingstransaktioner i finansräkenskaperna. Dessa påverkar inte det finansiella sparandet. I de reala räkenskaperna som kan jämföras med resultaträkningen i den finansiella redovisningen, finns dessa omvärderingstransaktioner inte med. Eftersom NR i denna fråga redan i dagsläget alltså följer en likartad metod, skulle en förändring i årsredovisningen för staten, SPV:s redovisning eller Riksdagsförvaltningens redovisning på den här punkten inte påverka redovisningen i NR. Däremot skulle den i princip göra arbetet med underlaget hos ESV och med NR hos SCB något enklare, förutsatt att SCB väljer att använda den beräkning som SPV gjort i finansräkenskaperna.

Den andra aspekten är skuldens storlek, som påverkas av att staten väljer att gå ifrån den modell som begränsar räntans förändring mellan åren och på det sättet får en mer trögrörlig skuldberäkning. Den grundläggande inställningen från företrädare för nationalräkenskaperna är att grundräntan bör vara högre än den som SPV för närvarande tillämpar och att den inte bör ändras så snabbt. Det bygger på synsättet att skulden är mycket långsiktig. Vi har dock fått beskedet från företrädare för nationalräkenskaperna att man räknar med att anpassa sig till den beräkning som SPV gör om den planerade förändringen genomförs. Eftersom den görs på rent försäkringsmässiga grunder av en från dem oberoende aktör, bedömer man att den är lämplig att använda. Den skillnad som idag finns mellan tjänstepensionsskulden i nationalräkenskaperna och i årsredovisningen för staten, som beror på skillnader i avgränsningen av staten, kommer att finnas kvar.

4.7 ESV:s bedömning

ESV:s bedömning är att staten till viss del bör anpassa redovisningsprinciperna för redovisning av statens tjänstepensionsskuld till den nya internationella redovisningsstandarden IPSAS 39, ersättningar till anställda. En anpassning bör ske till den del av redovisningsprinciperna i standarden som avser förmånsbestämda pensionsplaner och då till den del som föreskriver hur försäkringstekniska omvärderingar bör redovisas. Omvärderingar bör redovisas direkt mot eget kapital och inte påverka årets resultat i resultaträkningen. Däremot bör inte en anpassning till den så kallade PUCM-metoden bli aktuell.

Redovisningsprincipen i IPSAS 39 om att redovisa försäkringstekniska omvärderingar direkt mot eget kapital gäller förmånsbestämda pensionsplaner där en redovisningsenhet redovisar ett *eget pensionsåtagande* i sin balansräkning. Enligt ESV:s utredning kan denna ändrade redovisningsprincip införas för affärsverken Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska kraftnät samt för Riksdagsförvaltningen. I samband med en övergång till ny redovisningsprincip för affärsverken och Riksdagsförvaltningen övergår de även till att tillämpa samma försäkringstekniska grunder som de som SPV använder för sin pensionsrörelse.

Däremot bedömer vi att denna redovisningsprincip inte är tillämplig på SPV:s pensionsrörelse och försäkringstekniska avsättning eftersom denna i allt väsentligt avser andra statliga myndigheters tjänstepensionsskulder. Den försäkringstekniska avsättningen i SPV:s balansräkning avser alltså inte SPV:s *eget pensionsåtagande*.

Statens tjänstepensionsskuld som redovisas i årsredovisningen för staten är däremot *statens eget pensionsåtagande*. För denna tjänstepensionsskuld bör de försäkringstekniska omvärderingarna därmed redovisas direkt mot nettoförmögenheten och inte påverka årets resultat i resultaträkningen i årsredovisningen för staten.

4.7.1 Att behålla trögrörlighetsmodellen

Principiellt skulle ett alternativ till att gå över till redovisning av omvärderingar direkt mot nettoförmögenheten i årsredovisningen för staten kunna vara att behålla den nuvarande modellen. Den begränsar resultateffekten av förändrade ränteantaganden till högst 0,2 procentenheter per år. Eftersom ESV tidigare tagit ställning till att staten inte bör anse sig bunden till att anta internationella standarder, är det fullt tänkbart. Om vi inte väljer att tillämpa PUCM-metoden, kan man argumentera för att vi inte heller skulle behöva införa redovisning av omvärderingar direkt mot nettoförmögenheten. Det alternativet bör därför belysas.

Trögrörlighetsmodellen presenterades i ESV:s rapport Principer för redovisning av statens tjänstepensionsskuld (ESV 2014:56). Ordningen med högst 0,2

procentenheters förändring av ränteantagandet anslöt till den metod SPV tidigare hade tillämpat som hade denna begränsning. SPV tog bort begränsningen i samband med att en princip med perfekt matchning mellan skuldförändringen och den redovisade kapitalavkastningen infördes. För årsredovisningen för staten behöll vi alltså en tidigare metod, som dessutom hade en viss anknytning till korridormetoden som fanns kvar i IPSAS 25. I rapporten 2014 (sid. 18) pekar ESV på osäkerheten om vilken utveckling som är trolig för IPSAS och eventuella framtida europeiska standarder, EPSAS. ESV gjorde där bedömningen att metoden med begränsning av förändringar i ränteantagandet inte var den långsiktiga lösningen, utan att vi för statens redovisning i Sverige borde avvakta utvecklingen. Nu har en sådan utveckling påverkat den standard som är aktuell, medan en modell med trögrörlighet inte längre har stöd i någon standard. Dessutom är det svårt att långsiktigt motivera att begränsningen enligt en trögrörlighetsmodell ska vara just 0,2 procentenheter.

I rapporten 2014 tog ESV också upp att lösningar där omvärderingar inte redovisas i årets resultat även berör andra poster i balansräkningen än tjänstepensionsskulden som innehåller orealiserade värdeförändringar. Lösningarna som avses kan vara tillämpning av så kallat totalresultat som i företagssektorn, trögrörlighetsmodeller eller redovisning av omvärderingstransaktioner direkt mot eget kapital i balansräkningen. De fordringar och skulder med orealiserade värdeförändringar som främst skulle kunna vara aktuella är delar av statsskulden och Centrala studiestödsnämndens (CSN) lånefordringar. För studielånen finns i dag en modell som innebär viss trögrörlighet. ESV ser liksom 2014 ett behov av att fortsätta utveckla redovisningsmetoderna på dessa områden. För att göra den finansiella redovisningen begriplig och tillgänglig för så många som möjligt, är det önskvärt att de redovisningsprinciper som tillämpas i hög grad liknar dem som används i andra samhällssektorer. Metoden med totalresultat i företagssektorn begränsar omvärderingstransaktionernas påverkan på årets resultat. Förändringar för omvärderingar som avser delar av statsskulden eller CSN:s lånefordringar kräver dock ett relativt omfattande utredningsarbete. I nuläget finns inte heller någon internationell standard för offentlig sektor som behandlar dessa typer av balansposter, eftersom det hittills endast är för pensionsskulder som redovisning direkt mot det egna kapitalet har införts i en standard.

På ett antal års sikt ser ESV att det kan blir aktuellt att införa den här typen av metoder även för andra områden än pensionsskulden. För det syftet planerar ESV att både följa utvecklingen av internationella standarder och överväga justeringar av metoder som kan vara lämpliga även om de internationella standarderna inte förändras.

5 Olika alternativ för genomförande

Det finns anledning att överväga olika alternativ för hur en övergång till nya redovisningsprinciper och gemensamma försäkringstekniska grunder ska ske. De nya principerna kan införas fullt ut i årsredovisningen för 2018 eller helt eller delvis senare.

5.1 Genomförande i huvudsak i årsredovisningen 2018

Redovisningen av statens egna pensionsåtagande i årsredovisningen för staten förändras till ny princip redan i årsredovisningen 2018. Om Riksdagsförvaltningen väljer att fatta beslut om nya grunder under 2018 använder även Riksdagsförvaltningen dessa. Det innebär i allt väsentligt samma försäkringstekniska grunder som de som används för SPV:s försäkringsrörelse. Myndigheten går även över till att redovisa resultateffekten av omvärderingar i de försäkringstekniska grunderna direkt mot eget kapital.

SPV redovisar sin pensionsrörelse på samma sätt som hittills, men i årsredovisningen för staten korrigeras resultateffekten av den försäkringstekniska omvärderingen av SPV:s pensionsrörelse till att redovisas direkt mot eget kapital. En omräkning måste också göras av affärsverkens pensionsskulder så att de räknas om med samma försäkringstekniska grunder som SPV använder. Dessutom måste den del som avser försäkringstekniska omvärderingar anges särskilt. ESV bedömer att informationen redan i nuläget åtminstone i huvudsak finns i SPV:s årsredovisning.

För affärsverken görs inga förändringar förrän 2020. Samma redovisningsprincip ska ändå gälla för alla myndigheter som ingår i statens tjänstepensionsskuld i årsredovisningen för staten 2018 och 2019. Därför görs således en korrigering av den del av resultateffekten som avser försäkringstekniska omvärderingar, både för SPV:s pensionsrörelse och för affärsverkens respektive omvärderingseffekter. De förs om i den konsoliderade redovisningen genom att omvärderingseffekten flyttas från årets resultat och i stället redovisas direkt mot nettoförmögenheten.

5.2 Genomförande i årsredovisningen för 2020

Övergången till ny redovisningsprincip i årsredovisningen för staten införs först i årsredovisningen för 2020 så att redovisningsprincipen på den konsoliderade nivån och för de myndigheter som redovisar egna pensionsåtaganden blir enhetlig. I detta alternativ ges enhetligheten störst vikt. Skälet till fördröjningen är att införandet för affärsverken bör vänta till 2020 eftersom Luftfartsverket ser stora problem med att byta princip innan den pågående referensperioden för vissa luftfartsavgifter har löpt ut. Den pågående referensperioden löper till och med 2019. En övergång till den nya redovisningsprincipen innebär också att affärsverkens tjänstepensionsskulder

beräknas enligt samma försäkringstekniska grunder som de som används för SPV:s försäkringsrörelse. Även för Riksdagsförvaltningen skulle införandet vänta till 2020 enligt detta alternativ.

5.3 Genomförande i två steg

Eftersom affärsverken inte byter redovisningsprincip förrän tidigast i årsredovisningen 2020 så hanteras de på ett eget sätt i årsredovisningen för staten 2018 och 2019 och eventuellt fler år för Luftfartsverket. Deras respektive tjänstepensionsskulder måste då räknas om med samma försäkringstekniska grunder som SPV använder i sin pensionsrörelse. I årsredovisningen för staten görs dock bara en korrigering för resultateffekten av försäkringstekniska omvärderingar i SPV:s försäkringsrörelse. Förändringar avseende omvärderingar i de tre affärsverken får ligga kvar och påverka resultatet även i årsredovisningen för staten. Riksdagsförvaltningen kan troligen redovisa enligt den nya redovisningsprincipen redan 2018. Det betyder att även deras försäkringstekniska omvärderingar av tjänstepensionsskulden redovisas direkt mot eget kapital. Det gäller både i Riksdagsförvaltningens egen årsredovisning som i årsredovisningen för staten.

5.4 ESV:s bedömning

ESV bedömer att det första alternativet är mest lämpligt. Ett viktigt argument för det är att det går att göra en jämförelse med hur privata koncerner redovisar enligt IAS 19. Svenska dotterbolag kan inte värdera sina tjänstepensionsskulder enligt IAS 19 och PUCM-metoden eftersom skattereglerna förhindrar detta. Dotterbolagen redovisar därför sina respektive tjänstepensionsskulder enligt de regler som framgår av Tryggandelagen. En omräkning till IAS 19 och PUCM-metoden sker därför enbart på koncernnivå.

Med samma resonemang kan man hävda att årsredovisningen för staten utgör vår ”koncern” och därför sker redovisningen delvis enligt den nya redovisningsstandarden IPSAS 39 enbart på koncernnivå vad avser SPV:s pensionsrörelse.

Ett ytterligare argument är att IPSAS 39 träder i kraft 2018 och att SPV:s pensionsrörelse utgör cirka 96 procent av skulden. Det belopp som berörs av omräkning avser högst cirka 5 procent av skulden, men skillnaden i skuld före och efter omräkning kommer att vara långt under en procent. Önskemål om transparens och begriplighet talar då för att hela skulden behandlas lika i årsredovisningen för staten och det är knappt att omräkningsbeloppen över huvud taget är väsentliga. Att beskriva skilda tillämpningar i den konsoliderade redovisningen för en så liten del av skulden skulle försvåra begripligheten.

Bilaga – Referenslista

Det underlagsmaterial som varit viktigt i arbetet är följande:

- International Public Sector Accounting Standard: IPSAS 39, Employee Benefits
- International Public Sector Accounting Standard: IPSAS 25, Employee Benefits
- International Accounting Standard IAS 19, Ersättningar till anställda
- Årsredovisningen för staten 2016
- SPV:s årsredovisning för 2016
- Luftfartsverkets årsredovisning för 2016
- Sjöfartsverkets årsredovisning för 2016
- Svenska kraftnäts årsredovisning för 2016
- Alectas årsredovisning för 2016
- ESV:s rapport Jämförelser med internationella redovisningsstandarder m.m. (ESV2012:40)
- ESV:s rapport Principer för redovisning av statens tjänstepensionsskuld (ESV 2014:56)
- ESV:s beslut Redovisning av statens pensionsåtagande, Dnr 75-86/2000
- ESV:s beslut Statens Pensionsverks (SPV) redovisning av statens pensionsåtagande, Dnr 75-1242/2006

ESV gör Sverige rikare

- Vi har kontroll på statens finanser, utvecklar ekonomistyrningen och granskar Sveriges EU-medel.
- Vi arbetar i nära samverkan med Regeringskansliet och myndigheterna.