

Regeringsuppdrag

Rapport
Jämförelser med internationella
redovisningsstandarder m.m.



EKONOMISTYRNINGSVERKET

**ESV:s rapporter innehåller regeringsuppdrag,
uppdrag från myndigheter eller egeninitierade
utredningar.**

Publikationen kan laddas ner som PDF och
beställas från www.esv.se.

Beställningar kan även göras via:
Ekonomistyrningsverket, Publikationsservice
Box 45316, 104 30 Stockholm
publikationsservice@esv.se
Fax: 08-690 45 10

Datum: 2012-12-11

Dnr: 49-1071/2011

ISBN: 978-91-7249-337-7

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Anne-Marie Ögren

Layout: Elisabeth Hermansson-Zamani

Tryckeri: Taberg Media Group AB, Taberg 2013

Förord

I denna rapport redovisar Ekonomistyrningsverket regeringsuppdraget att jämföra regler och tillämpning i årsredovisningen för staten med internationella standarder för redovisning, att göra jämförelse med andra länder och att överväga införande av redovisning av tillgångar enligt nationalräkenskapernas principer. Generaldirektör Mats Wikström har beslutat om rapporten. Anne-Marie Ögren har varit föredragande.

Uppdraget har genomförts av en projektgrupp bestående av experterna Anne-Marie Ögren (projektledare), Claes-Göran Gustavsson, Ingemar Härneskog, Curt Johansson, Maria Olsson och Margareta Söderhult samt utredarna Svante Andersson, Elin Bergman, Eva Engdahl Gäfvert, Carina Franzén, Lars Nordkvist och Ellen Rova. Synpunkter har även inhämtats från Ekonomistyrningsverkets redovisningsråd.

I denna tryckta rapport har redigeringar av korrekturkaraktär gjorts jämfört med den beslutade rapport som lämnades till regeringen.

Innehåll

1 Sammanfattning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 ESV:s slutsatser	7
1.3 Jämförelse med internationella standarder	8
1.4 ESV:s förslag till regeländringar	9
1.5 Jämförelse med andra OECD-länder	10
1.6 Tillgångsredovisning enligt nationalräkenskapsprinciper	11
2 Inledning	15
2.1 Uppdraget till Ekonomistyrningsverket	15
2.2 Genomförande	15
2.3 Avgränsning och inriktning	16
2.4 Disposition	17
3 Jämförelse mellan redovisningsreglerna i staten och internationella standarder	19
3.1 Allmänt	19
3.2 Skillnad i uppbyggnaden av regelverken	20
3.3 Iakttagelser som berör flera standarder	22
3.4 Genomgång av standarderna, IPSAS	24
4 Sammanfattande slutsatser från genomgången av IPSAS	43
4.1 Förslag till regeländringar och fortsatt utveckling	44
4.2 Noter och tilläggsupplysningar i ÅRS	46
5 Jämförelse med andra OECD-länder	49
5.1 Inriktning och urval	49
5.2 Genomgång av länderna	49
5.3 Slutsatser	58
6 Tillgångsredovisning enligt nationalräkenskapsprinciper	61
6.1 Struktur	61
6.2 Vad som tas upp och hur det mäts och värderas	64
6.3 Avgränsningsskillnader	72
6.4 Styrperspektiv och makroperspektiv	73
6.5 ESV:s finansräkenskapsuppdrag	73
7 Särskilda konsekvenser av förslagen eller av en långtgående anpassning	75
Referenser	77
Dokumentlista	77
Intervju- och referenspersoner	78
Bilaga 1	79

1 Sammanfattning

1.1 Bakgrund

Regeringen gav den 29 september 2011 Ekonomistyrningsverket (ESV) i uppdrag att göra en jämförelse mellan de redovisningsregler som tillämpas i årsredovisningen för staten (ÅRS) och internationella redovisningsstandarder och där det bedöms lämpligt lämna förslag till kompletteringar av det statliga regelverket. ESV skulle vidare belysa hur redovisningen byggts upp och hur annan anslutande information presenteras i årsredovisningen för staten eller motsvarande dokument i några för Sverige relevanta OECD-länder. Slutligen skulle ESV utreda förutsättningarna och lämpligheten av en anpassning av tillgångsredovisningen i årsredovisningen för staten till de principer som nationalräkenskaperna tillämpar och bedöma konsekvenserna av en sådan anpassning.

I denna rapport slutredovisar ESV uppdraget. En lägesrapport lämnades till regeringen den 15 februari 2012.

1.2 ESV:s slutsatser

ESV föreslår att staten inte övergår till IPSAS-regelverket fullt ut men en ökad anpassning bör göras, förutom i de fall där det är olämpligt eller orimligt. ESV bedömer att det statliga regelverket ligger väl framme i internationell jämförelse och utvecklingen av reglerna bör följa den inslagna vägen, med successiv anpassning till IPSAS.

Om statsmakterna av olika skäl ändå skulle besluta att gå över till IPSAS fullt ut anser ESV att detta bör gälla endast för den konsoliderade nivån i årsredovisningen för staten.

I ESV:s översiktliga granskning av andra OECD-länder kan konstateras att ingen av de granskade länderna har implementerat hela IPSAS-regelverket. ESV har vidare konstaterat att det inte finns något normgivande internationellt redovisningsregelverk som tar upp avsnitt i ÅRS eller redovisningskrav vid sidan av de finansiella dokumenten som är specifika utifrån den svenska budgetlagen.

ESV bedömer att det inte är lämpligt att värdera tillgångarna i årsredovisningen för staten enligt de principer som används i nationalräkenskaperna. Redovisningen av tillgångarna i ÅRS och i nationalräkenskaperna har olika syften, styrperspektiv respektive makroperspektiv. Båda redovisningarna har ett väsentligt värde men de kompletterar snarare än ersätter varandra och båda redovisningarna bör därför finnas kvar vid sidan av varandra.

ESV:s regeländringsförslag påverkar inte utformningen av statens budget eller beräkningen av budgetsaldot. Generellt innehåller IPSAS eller andra eventuella ramverk inte standarder som påverkar utformningen av statens budget, utan budgeten kan vara kassamässig eller mer eller mindre anpassad till bokföringsmässiga

grunder och uppställd på olika sätt. Det finns inga standarder för hur måluppfyllelsen för den ekonomiska politiken ska presenteras och ESV lämnar inga förslag till förändring av de uppföljningsmetoder som finns i dag. Inte heller i övrigt får förslagen konsekvenser för målen för den ekonomiska politiken.

1.3 Jämförelse med internationella standarder

Den standard som är mest lämplig att göra jämförelser med är IPSAS – International Public Sector Accounting Standards. ESV konstaterar att det statliga regelverket och tillämpningen i årsredovisningen för staten till största delen överensstämmer med IPSAS när det gäller grundläggande principer och definitioner. Det statliga regelverket bygger på principerna från privat sektor i Sverige, vilka i sin tur bygger på internationella redovisningsprinciper och den internationella utvecklingen. ESV har noterat både generella och sakliga skillnader mellan regelverken.

Viktiga generella skillnader mellan det statliga regelverket och IPSAS:

- IPSAS ställer betydligt högre krav på tilläggsupplysningar än det statliga regelverket.
- Det statliga regelverket har en annan struktur: det är ett sammanhållet regelverk medan IPSAS reglerar de enskilda företagens i redovisningen i separata standarder och därför ofta upprepar liknande principer på flera ställen.

Viktiga sakliga skillnader mellan det statliga regelverket och IPSAS:

- Det statliga regelverket skiljer inte på lång- och kortfristiga skulder och endast delvis på lång- och kortfristiga fordringar.
- Vid konsolideringen av statligt ägda bolag tillämpas kapitalandelsmetoden som är en summarisk form av konsolidering. IPSAS ställer krav på fullständig konsolidering enligt förvärvsmetoden, vilket kräver mer detaljerad rapportering från alla enheter. Den statliga tillämpningen skiljer sig också från standarden när det gäller att alla kontrollerade enheter ska konsolideras. Det viktigaste undantaget är att AP-fonderna inte ingår i ÅRS.
- Staten har inte någon uppdelning i rörelsegrenar, så kallade segment, vilket krävs enligt IPSAS.
- Ett IPSAS-införande fullt ut skulle ställa krav på förändring av försäkringsmodellen för de statliga tjänstepensionerna.
- I staten används anskaffningsvärde för anläggningstillgångar medan IPSAS tillåter värdering till verkligt värde med avdrag för avskrivningar.
- En viktig principiell fråga är att Sverige valt att ha en mer långsiktig syn på långsiktiga åtaganden av typen statens tjänstepensionsåtagande eller långfristiga fordringar av typen studiemedelsfordringar, än vad IPSAS medger.

Det finns också några standarder som är så komplicerade att ESV inte i nuläget kan bedöma hela konsekvensen av ett fullt införande utan en fördjupad utredning. Främst gäller det standarderna om finansiella instrument.

ESV:s slutsats är att ett införande av IPSAS fullt ut kan bli kostnadskrävande och ta lång tid samtidigt som det på flera punkter skiljer sig från den grad av styrning som regeringen och riksdagen tillämpar idag. Förutom att en del av skillnaderna i sak är motiverade, anser ESV att tilläggsupplysningarna enligt IPSAS är alltför omfattande. Det motsäger inte att många principer och tillämpningar bör fortsätta utvecklas i den riktning som IPSAS har. ESV lämnar därför flera förslag till regeländringar och pekar på områden där fortsatt utvecklingsarbete och utredningsarbete kan väntas leda fram till ytterligare närmanden mot IPSAS regler.

1.4 ESV:s förslag till regeländringar

ESV föreslår följande förändringar av det statliga regelverket och av tillämpningen i ÅRS:

- Reglerna om beskrivning av redovisningsprinciper och om tilläggsupplysningar bör utvecklas i riktning mot IPSAS-standarderna.
- Definitionerna av vissa begrepp bör utvecklas.
- En fullständig åtskillnad mellan lång- och kortfristiga fordringar och skulder bör göras såväl för myndigheterna som i ÅRS.
- En regel om att nuvärdesberäkna fordringar och skulder som har längre löptid än ett år införs i fall där nuvärdesberäkning ger en väsentlig skillnad mot att inte nuvärdesberäkna.
- En generell regel införs om att i de fall finansiella tillgångar anskaffas för att generera avkastning eller värdestegring, ska de värderas till verkligt värde.
- En mer detaljerad rapportering från myndigheterna avseende materiella anläggningstillgångar införs vilket gör det möjligt att upprätta mer informativa noter i ÅRS för främst materiella anläggningstillgångar.
- Komponentavskrivningsmetoden för anläggningstillgångar bör tas in i regelverket.
- Reglerna om att vissa lånekostnader ska aktiveras i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar tas bort.
- En regel som föreskriver en rapport över förändring i myndighetskapitalet bör införas för myndigheter. För ÅRS bör motsvarande information tas in som en specifikation i anslutning till balansräkningen.
- En regel om redovisning av transaktioner i utländsk valuta bör införas och det kan också finnas behov av att förtydliga begreppet balansdagens kurs.
- En regel bör införas som tydliggör att upplupet anskaffningsvärde och effektivräntemetoden bör användas vid värderingen av finansiella instrument som innehas till förfall.

- Tilläggsupplysningarna och beskrivningen av tillämpade principer i ÅRS bör fortsätta utvecklas. Det bör framgå i ÅRS att redovisningsprinciperna i stora delar liknar IPSAS och de viktigaste undantagen från IPSAS bör anges. Utöver det bör beskrivningen av konkreta tillämpningar som är väsentliga för förståelsen av redovisningsinformationen fortsätta utvecklas.
- Noten för Personalkostnader i ÅRS bör kompletteras med ytterligare information om kostnaden för förändringen av tjänstepensionsskulden.
- Noterna för främst materiella anläggningstillgångar struktureras om i ÅRS, så att anskaffningsvärde, årets anskaffning, årets avskrivningar, ackumulerade avskrivningar och uttrangeringar framgår per typ av tillgång.

ESV föreslår att följande frågor utreds vidare:

- Aktivering i ökad utsträckning av tillgångar med kortare livslängd än tre år.
- Behovet av regler eller förändrade regler om redovisning av eventualtillgångar, leasing och joint ventures.
- Hur man kan förtydliga definitionen av begreppet intäkt och när intäkten ska redovisas. Även förtydligande rörande klassificering, redovisning och värdering av entreprenadkontrakt bör utredas.
- Utveckling av reglerna om hantering av oförbrukade och återbetalda bidrag.
- Utveckling av processen för att identifiera händelser efter balansdagen.
- Ett eventuellt införande av regler för nedskrivning av kassagenererande tillgångar.
- Eventuella förslag om värdering av finansiella instrument till verkligt värde i vissa fall.

1.5 Jämförelse med andra OECD-länder

ESV har översiktligt studerat årsredovisning för staten och liknande dokument för sju olika länder: Storbritannien, Kanada, Nya Zeeland, Finland, Tyskland, Spanien och Frankrike. Det ger en i sammanhanget rimlig överblick, dels över anglosaxiska länder som ofta varit väl framme i utvecklingen av redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, dels med ett nordiskt land som har en likartad förvaltningsstruktur som den svenska och dels utöver dessa med några av de viktigaste EU-länderna.

Alla länderna har någon form av årsredovisning för staten eller den offentliga sektorn. Avgränsningen av den konsoliderade enheten skiljer sig dock åt mellan länderna. Storbritannien gör exempelvis konsoliderade finansiella rapporter, balans- och resultaträkning, för hela den offentliga sektorn, men rapporter över budgetens utfall endast per ministerium. I Tyskland å andra sidan har redovisningen på federal nivå sitt fokus på den kassamässiga budgeten, medan balansräkningen inte är fullständig och resultaträkning på den nivån saknas.

Redovisningsprinciperna skiljer sig åt. De flesta länderna har en bokförings-

mässig redovisning, vilket bland annat innebär intäkts- och kostnads- mässig redovisning. ESV har inte sett att något land i genomgången tillämpar IPSAS eller något annat internationellt ramverk fullt ut. De flesta länder har, på likartat sätt som Sverige, ett eget regelverk som har mycket gemensamt med IPSAS och IFRS (International Financial Reporting Standards) men som har anpassats eller som bygger på egna principer som utvecklats inom landet. Man kan konstatera att Tyskland har kassamässig redovisning och alltså inte alls tillämpar IPSAS eller IFRS, att Storbritannien har antagit IFRS men inte innehållsmässigt gjort alla de anpassningar som krävs, att Nya Zeeland tillämpar anpassade IFRS, att Finland har egna principer som delvis liknar IPSAS, att Kanada har principer som beslutas av ett oberoende organ samtidigt som ett arbete med IPSAS-införande pågår, att Frankrike har egna principer som har stora likheter med IPSAS och att Spanien tillämpar stora delar av IPSAS.

Under 2012 har ESV deltagit i arbetsgrupper och seminarier inom det europeiska statistikorganet Eurostat och besvarat flera enkäter från Eurostat och olika revisionsbyråer som syftar till att kartlägga läget i utvecklingsarbetet i medlemsländerna, främst med inriktning på tillämpningen av IPSAS. Där framgår att det finns en vilja att närma sig IPSAS hos många länder inom EU, men att det också finns motstånd på många enskilda punkter.

ESV:s slutsats är att det i dag inte går att säga att IPSAS är vedertaget som norm, men att det pågår ett internationellt utvecklingsarbete i den riktningen. Däremot kan man inte dra slutsatsen att slutstationen för det arbetet är ett fullständigt IPSAS-införande. Något annat ramverk som tillämpas brett finns inte. IFRS används, men inte generellt.

Vidare finns det inte, utifrån ESV:s undersökning, någon grund för att säga att annan anslutande information i årsredovisningen för staten lämnas på något enhetligt sätt i dokument av denna typ i de olika länderna. Det avser till exempel redovisning av åtaganden vid sidan av balansräkningen, beskrivning av risker i garanti- och kreditgivning eller andra statsfinansiella risker eller redovisning mot målen för den ekonomiska politiken.

1.6 Tillgångsredovisning enligt nationalräkenskapsprinciper

Redovisning av statens tillgångar i ÅRS enligt nationalräkenskapsprinciper skulle i första hand syfta till att undanröja skillnaderna mellan ÅRS och de balansräkningsuppgifter, och särskilt uppgifter om statens nettoförmögenhet, som i andra sammanhang publiceras enligt nationalräkenskapsprinciper. ESV ser dock flera stora nackdelar med en sådan omläggning.

Grundläggande definitioner av tillgångarna är i huvudsak likartade i nationalräkenskaperna (NR) och i årsredovisningen för staten (ÅRS). Däremot skiljer sig principerna för värdering och klassificering relativt kraftigt åt.

Materiella tillgångar värderas till återanskaffningsvärde i NR, medan de

värderas till anskaffningsvärde hos myndigheterna och i ÅRS. En övergång till NR-principer skulle innebära behov av ökad tillförsel av medel (i första hand anslagsmedel) för finansiering av myndigheternas ökade avskrivningar. Gjordes förändringen enbart på konsoliderad nivå i ÅRS, skulle det innebära att resultaträkningens saldo inte motsvarar summan av myndigheternas saldo eller att ett alternativt resultat skulle behöva visas vid sidan av den egentliga resultaträkningen.

Värderingen av lånefordringar och andra fordringar är högre i NR, eftersom man där inte skriver ned fordringar för befarade förluster. Det vore, enligt ESV:s bedömning, inte ändamålsenligt ur styrningssynpunkt med en sådan värderingsprincip på myndighetsnivå. Det står även i konflikt med principen att sätta av medel för förväntade förluster enligt budgetlagen. Även i ÅRS vore det olämpligt att redovisa framför allt studiemedelsfordringarna till ett betydligt högre belopp än vad som beräknas inflyta om man presenterar en balansräkning i företagsekonomiska termer.

Benämningar och klassificering av balansräkningens poster och delar av poster skiljer sig åt. Regeringen kan naturligtvis välja att presentera en balansräkning med en helt annan innebörd än i dag i ÅRS, men då förlorar man fördelen av finansiell rapportering i företagsekonomiska termer.

Det är olämpligt att redovisa tillgångar och skulder med skilda utgångspunkter – NR-principer för tillgångar och företagsekonomiska metoder för skulder – eftersom tillgångarna och skulderna hänger ihop och det endast är nettot dem emellan som ger förmögenheten (kapitalet). Några väsentliga fördelar med omläggningen skulle då inte uppnås. Det är också olämpligt att redovisa balansräkning i NR-termer och resultaträkning i företagsekonomiska termer (till exempel enligt IPSAS) eftersom resultaträkningens saldo då kraftigt kommer att skilja sig från det saldo som uppkommer i NR-termer och som redovisas i balansräkningen.

I NR saknas principer eller regler på mer detaljerad nivå för redovisning av ekonomiska händelser i en enskild organisation. Myndigheternas ekonomipersonal är och måste vara utbildad i företagsekonomiska metoder för redovisning och det skulle därför i praktiken vara närmast omöjligt att skapa förståelse för detaljerade NR-principer hos myndighetspersonalen. Därför bedömer ESV att ett införande av nationalräkenskapsprinciper för redovisningen på myndighetsnivå i praktiken är orimligt.

Balans- och resultaträkningen i ÅRS infördes efter det att den gällande redovisningsmodellen i staten infördes generellt på 1990-talet. Då blev det möjligt att ta fram en balans- och resultaträkning som utgjorde summan av myndigheternas rapporter enligt vedertagna principer för koncernredovisning. Syftet med de konsoliderade dokumenten får anses vara just att de ska vara en konsolidering av myndigheterna. Ett generellt införande av NR-principer för tillgångarna enbart på konsoliderad nivå, skulle innebära att Sverige i stort sett lämnade detta synsätt. ESV ifrågasätter om balansräkningen i ÅRS då har något värde i den mening den hittills givits.

Om tillgångsredovisning enligt NR-termer införs i ÅRS, skulle tillgångarnas värde i NR och ÅRS ändå skilja sig åt eftersom avgränsningen av staten enligt NR inte överensstämmer med avgränsningen av staten enligt ÅRS.

Från och med 2013 har ESV uppgiften att ta fram en fullständig balansräkning för staten i nationalräkenskapstermer. Redan tidigare har en jämförelse mellan förmögenheten i ÅRS och i NR-termer presenterats som tilläggsinformation i ÅRS fast med ett års eftersläpning. Med ESV:s nya uppgift förutses det bli möjligt att ta fram denna information snabbare, för aktuellt år och med högre kvalitet. Vid analysen av skillnaden i förmögenhet och avstämning mellan en beräkning enligt NR-principer och balansräkningen i ÅRS, bör man i fortsättningen utgå från den beräkning som ESV kommer att göra av statens totala balansräkning enligt NR-principer. En överskådlig avstämningstabell med aktuellt år bör då kunna tas fram och finnas med i ÅRS vilket minskar problemet med olika förmögenhetsuppgifter.

NR är ett system för att analysera samhällsekonomin, medan balans- och resultaträkning enligt IPSAS eller enligt likartade bokföringsmässiga redovisningsprinciper syftar till att styra verksamheter och utvärdera och utkräva ansvar för resultatet i verksamheter. Detta leder till olika slutsatser i många fall. De båda systemen ersätter inte varandra, utan kompletterar varandra.

ESV bedömer mot bakgrund av det som redovisats här att det inte är lämpligt att införa tillgångsredovisning enligt nationalräkenskapernas tillämpade principer i årsredovisningen för staten.

2 Inledning

2.1 Uppdraget till Ekonomistyrningsverket

Regeringen gav i beslut den 29 september 2011 (ändring av regleringsbrev för 2011) Ekonomistyrningsverket (ESV) i uppdrag att göra en jämförelse mellan de redovisningsregler som tillämpas i årsredovisningen för staten (ÅRS) och internationella redovisningsstandarder (IPSAS och IFRS). ESV ska redogöra för väsentliga avvikelser mellan dessa regelverk och där det bedöms lämpligt lämna förslag till kompletteringar av det statliga regelverket. ESV ska också översiktligt bedöma de budgetmässiga konsekvenserna av en sådan anpassning och bedöma vad anpassningen får för konsekvenser för budgetsaldot eller målen för den ekonomiska politiken och hur en sådan anpassning avviker från de principer som tillämpas i nationalräkenskaperna.

ESV ska vidare belysa hur redovisningen byggs upp och hur annan anslutande information presenteras i årsredovisningen för staten eller motsvarande dokument i några för Sverige relevanta OECD-länder samt slutligen utreda förutsättningarna och lämpligheten av en anpassning av tillgångsredovisningen i årsredovisningen för staten till de principer som nationalräkenskaperna tillämpar och bedöma konsekvenserna av en sådan anpassning.

En lägesrapport lämnades till regeringen (Finansdepartementet) den 15 februari 2012. Med denna rapport slutredovisar ESV uppdraget till regeringen.

2.2 Genomförande

ESV har översiktligt gått igenom redovisningsstandarder 1–31 utgivna av International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), benämnda IPSAS (se bilaga 1), och jämfört dessa med det statliga regelverket. IPSASB beslutar om redovisningsstandarder som man föreslår ska tillämpas i offentlig sektor. Dessa bygger till stora delar på de internationella redovisningsstandarder som getts ut för den privata sektorn av International Accounting Standards Board (IASB) benämnda International Accounting Standards (IAS) och International Financial Reporting Standards (IFRS).

Vid jämförelsen har ESV utgått i första hand från de statliga redovisningsregler som gäller för myndigheter under regeringen. Årsredovisningen för staten bygger på myndigheternas redovisningar och därför är de redovisningsregler som är beslutade för myndigheterna en grund även för ÅRS. När principer eller tillämpning i ÅRS avviker från vad som gäller för myndigheter har detta lyfts fram. De redovisningsregler som gäller för myndigheter finns främst i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) och förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring (FBF) med ESV:s föreskrifter och allmänna råd. Som komplement till dessa regler finns stöd för tolkning i form av

handledningar och svar på principiella frågor avseende redovisningsprinciper från ESV till myndigheter. Redovisningsregler för årsredovisningen för staten finns i budgetlagen (2011:203) och i förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten.

I jämförelsen med andra OECD-länder har information till stor del inhämtats via webbplatser. ESV har under 2012 också deltagit i några internationella konferenser och medverkat i en arbetsgrupp inom det europeiska statistikorganet Eurostat som på uppdrag av EU-kommissionen arbetar med att bedöma lämpligheten av att införa redovisningskrav enligt IPSAS regelverk i alla EU:s medlemsstater. I dessa internationella sammanhang har ESV fått kontakt med representanter från olika länder och via dem fått hjälp med insamlandet av material.

I den tredje delen av uppdraget, att utreda förutsättningarna och lämpligheten av att redovisa tillgångarna i ÅRS enligt nationalräkenskapsprinciper, har ESV dels studerat det regelverk som gäller för nationalräkenskaperna och dels haft möten med Statistiska centralbyrån för att få djupare kunskap om vilka regler som tillämpas avseende tillgångar inom nationalräkenskaperna. ESV har sedan jämfört regelverket enligt nationalräkenskaperna med de regler och principer som i dag tillämpas i ÅRS, i vissa fall även redovisningsreglerna enligt IPSAS, och gjort bedömningar av lämpligheten att ersätta de nuvarande redovisningsreglerna för tillgångar med nationalräkenskapsregler i ÅRS.

2.3 Avgränsning och inriktning

Det går inte att entydigt göra jämförelser med de internationella redovisningsnormerna eftersom det pågår en ständig utveckling inom området. Både IASB och IPSASB utvecklar nya områden och uppdaterar de gamla standarderna med jämna mellanrum. IASB tog till exempel i mars 2012 fram ett förslag om uppdatering av flera redovisningsstandarder och förslag till nya standarder bland annat om leasing och intäkter har tagits fram. Här kan konstateras att vissa redovisningsföreteelser nu föreslås påverka enbart företagets rapport över det så kallade totalresultatet och alltså inte årets resultat i resultaträkningen. Inom IPSASB pågår arbete med att ta fram en föreställningsram. IPSASB har också under 2012 föreslagit en plan för arbetet under 2013 och 2014, främst avseende hittills utvecklade områden som specifikt berör offentlig sektor. I planen ingår bland annat att ta fram rekommendationer för långsiktig hållbarhetsredovisning för offentliga finanser, en vidareutveckling av IPSAS 1, Utformning av finansiella rapporter, en standard för resultatredovisning och en standard för redovisning i samband med sammanslagning av offentliga verksamheter.

För att avgränsa uppdraget har ESV därför valt att främst jämföra det statliga regelverket med de internationella redovisningsstandarder 1–31 som är beslutade av IPSASB och som fanns publicerade vid ingången av 2011. IPSAS-standarderna har utformats direkt för offentlig sektor och därför är det i första hand dessa

som kan användas vid jämförelsen med de statliga reglerna. ESV har i arbetet inte tagit hänsyn till senare beslut av IPSASB (till exempel har IPSAS 32 tillkommit). Vissa företeelser finns dock hittills reglerade endast av IASB, det vill säga att IPSASB ännu inte har tagit in dem i sitt regelverk. För vissa redovisningsföreteelser i staten som inte regleras av någon IPSAS har jämförelsen kompletterats med relevanta bestämmelser eller ytterligare vägledning från IASB:s rekommendationer.

I uppdraget till ESV ingår att redogöra för *väsentliga avvikelser* mellan det statliga regelverket och internationella redovisningsstandarder. Jämförelsen har därför inriktats främst på skillnader i definitioner, redovisningsprinciper och värderingsprinciper, medan skillnader i upplysningskrav har behandlats mer översiktligt. Denna avgränsning har också varit nödvändig eftersom den tid ESV haft till förfogande för uppdraget inte lämnat något utrymme för att i detta avseende göra en fullständig och detaljerad genomgång och analys av skillnaderna mellan internationella redovisningsstandarder och det statliga regelverket. I denna slutrapport pekar ESV istället på områden eller företeelser där en djupare utredning behöver göras.

Jämförelsen med andra länder har ESV begränsat till en översiktlig bedömning av hur ländernas årsredovisning för staten ser ut och vilka principer som gäller för den.

2.4 Disposition

Rapporten är disponerad efter de tre huvuddelarna i uppdraget. Den första delen är en jämförelse mellan tillämpade statliga principer och internationella standarder. Förslag till anpassningar av regler och tillämpningar lämnas därefter i ett särskilt delavsnitt. Den andra delen är en jämförelse med några andra OECD-länder. Den tredje delen är en beskrivning av skillnader mellan årsredovisningen för staten och nationalräkenskapernas principer när det gäller tillgångsredovisningen och konsekvenser av en eventuell förändring. I ett särskilt avsnitt lämnar ESV slutligen bedömningar av om förslagen påverkar saldot på statens budget och målen för den ekonomiska politiken.

3 Jämförelse mellan redovisningsreglerna i staten och internationella standarder

3.1 Allmänt

Som framgått av inledningen är International Public Sector Accounting Standards, IPSAS, internationella standarder som är anpassade till offentlig sektor. IPSAS saknar dock rekommendationer eller vägledning inom flera områden som är centrala för offentlig sektor, till exempel vad som ska redovisas som förpliktelser och vad som är den förpliktande händelsen vid redovisning av transfereringar och avsättningar.

IPSAS bygger på International Financial Reporting Standards, IFRS, för stora företagskoncerner som använder internationella börser för sin kapitalförsörjning. IPSAS är därför i de flesta avseenden mycket lika IFRS (som ges ut av IASB). IFRS är naturligtvis inte anpassade för offentlig sektor, men inte heller i de beslutade IPSAS-standarderna har man enligt ESV:s bedömning tagit tillräcklig hänsyn till de särskilda förhållanden som råder i offentlig sektor.

IPSAS ställer mycket omfattande krav på tilläggsupplysningar. ESV bedömer att dessa krav i många fall är mer omfattande än vad som kan vara intressant för regeringen och riksdagen som mottagare av ekonomisk information och som underlag för styrning. Med den tid som stått till förfogande för uppdraget har det dessutom inte varit praktiskt möjligt att gå igenom kraven på tilläggsupplysningar i detalj. Därför begränsas jämförelsen i huvudsak till frågor om definitioner, redovisningsprinciper och värderingsprinciper. Frågor om tilläggsupplysningar nämns endast när de är särskilt väsentliga i en viss standard eller när det finns tydliga möjligheter att närma sig standarden med rimliga förändringar. I sammanhanget kan nämnas att det förekommer en diskussion inom IFRS-världen, för den privata sektorn, där vissa ifrågasätter de omfattande kraven på tilläggsupplysningar. Vart denna diskussion leder på några års sikt är dock inte möjligt att bedöma i nuläget.

En viktig fråga som skulle behöva avgöras om IPSAS eventuellt skulle införas är i vilken omfattning standarderna måste tillämpas i myndigheterna eller om de endast skulle tillämpas på den konsoliderade nivån, staten som helhet, i ÅRS. Det anges i standarderna att de ska tillämpas i alla enheter, men enheterna definieras inte så att det är uppenbart i det svenska fallet om det måste avse myndigheterna eller enbart staten som helhet. Staten är en enda juridisk enhet. Regeringen styr myndigheterna och även om självständigheten är större än i många andra länder och större än vad som gäller för ministerier eller motsvarande i andra länder, är den begränsad. Myndigheternas årsredovisningar ställs till regeringen. Även om de är offentliga och i den meningen kan fylla en uppgift för utkrävande av ansvar via till exempel media eller att riksdagsledamöter läser dem på eget initiativ, är de

inte ställda till riksdagen, allmänheten eller någon annan ”ägare” eller tänkt ägare. Det finns även poster i redovisningen som behandlas olika på myndighetsnivån och den konsoliderade nivån.

Sådana poster som kan nämnas är att skatteintäkter redovisas kassamässigt eller enligt modifierade bokföringsmässiga principer hos Skatteverket men periodiserat i ÅRS, och att kapitalandelsmetoden tillämpas så att Kammarkollegiet redovisar statens bolag med kapital efter tre kvartal medan omräkning till fjärde kvartalet görs i ÅRS. Det har även förekommit att transfereringar periodiseras i ÅRS, medan myndigheten redovisar kassamässigt av främst förenklingskäl. Detta understryker ytterligare att det finns inslag av koncernperspektiv redan i redovisningen på myndighetsnivå och att tillämpningen av standarder i flera fall bör ses utifrån kraven på konsoliderad nivå. Det gäller framförallt för transaktioner och händelser som myndigheten främst redovisar för statens räkning, en tänkt modermyndighets räkning.

Därför utgår bedömningarna i det följande i första hand från att IPSAS, om de skulle införas, skulle tillämpas fullt ut endast på den konsoliderade nivån. Det skulle även påverka myndighetsnivån, men i första hand när det är nödvändigt för att göra det möjligt att uppfylla standarderna på den konsoliderade nivån. Samtidigt är det viktigt att konstatera att de regler som IPSAS går att jämföra mot i huvudsak utgörs av regler som avser myndigheternas redovisning men som också tillämpas i ÅRS. Det är då fråga om FÅB och FBF.

Om IPSAS endast skulle införas på den konsoliderade nivån kommer det att finnas flera resultattransaktioner som redovisas enbart i ÅRS. Det skulle exempelvis kunna avse omvärdering till verkligt värde och transaktioner som rör tjänstepensionssystemet. Den här typen av händelser skulle kunna motivera ett införande av en rapport över totalresultatet, likt den som finns för privata börsbolag. Någon rapport över totalresultatet är dock inte reglerad i IPSAS. Informationen skulle därför som alternativ även kunna finnas i en rapport över förändring av nettoförmögenheten eller i noter.

3.2 Skillnad i uppbyggnaden av regelverken

Det statliga regelverket är annorlunda uppbyggt än de internationella regelverken, men reglerna baserar sig i stora delar på internationella redovisningsnormer.

I IPSAS-standarderna tar man till exempel upp olika avgränsade områden och för varje område upprepas generella texter och definitioner. Det bidrar till att standarderna blir mycket detaljerade och reglerar många enskilda företeelser. De statliga reglerna är mycket mer kortfattade och utformade som en sammahållen enhet. Detta beror delvis på att författningssamlingsförordningen begränsat möjligheterna att låta de statliga reglerna vara beskrivande och innehålla exempel. Huvuddelen av de statliga reglerna har utformats som generella principer och regler som hållits kortfattade istället för att vara detaljreglerande på varje enskilt

område. Undersökningen har visat att i en del fall är de statliga reglerna alltför kortfattade.

I det statliga regelverket anges också att redovisningsreglerna på vissa punkter är allmänt hållna och att i de fall när det saknas redovisningsregler eller utfyllande tolkning av reglerna inom staten, kan vägledning hämtas från relevanta rekommendationer från nationella och internationella normeringsorgan inom redovisningsområdet. Därtill finns vissa redovisningsföreteelser som förekommer endast hos en eller några få myndigheter. Regler för sådana företeelser har inte tagits in i det generella regelverket eftersom de berör få myndigheter.

De statliga redovisningsreglerna i främst FÅB och FBF bygger till stor del på redovisningsreglerna för privata företag i Sverige. Såväl struktur som innehåll i FBF hämtades från bokföringslagen och avsnitten om redovisning i FÅB bygger till stor del på årsredovisningslagen. De instanser på privata sidan som tolkar och är normgivande för redovisningsreglerna är Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Rådet för finansiell rapportering och tidigare även Redovisningsrådet. De föreskrifter och allmänna råd som finns till FBF och FÅB bygger till stor del på Bokföringsnämndens och Redovisningsrådets rekommendationer vilka i sin tur byggde och bygger på de internationella redovisningsnormerna för privata företag, International Accounting Standards (IAS) och IFRS. Det innebär att det statliga regelverket redan idag till stor del bygger på internationella redovisningsstandarder.

De internationella redovisningsreglerna som finns för offentlig sektor, IPSAS, är starkt påverkade av redovisningsnormerna IAS/IFRS och under den senaste tioårsperioden har utvecklingen av det statliga regelverket till stor del även påverkats av IPSAS, till exempel i utvecklingen av principer för redovisning av tillgångar och skatteintäkter.

Som redan framgått är den största skillnaden mellan det statliga regelverket och de internationella regelverken vilka tilläggsupplysningar som krävs. Kraven på upplysningar i IPSAS är mycket långtgående och detaljerade medan kraven på tilläggsupplysningar i staten har utgått från en bedömning av användarnas informationsbehov och varit inriktade på väsentlig information. De krav på tilläggsinformation som finns i IPSAS utgår i stor utsträckning från behovet av information för företag. Inriktningen i regelarbetet har varit att i det statliga regelverket inte ta in alla detaljerade krav på tilläggsupplysningar som finns i standarderna, eftersom det hittills har bedömts att det skulle bli svåröverskådligt och att det är information som inte är efterfrågad. Det hindrar inte att det finns information som skulle vara intressant om den presenterades. Utvecklingen måste därför fortsätta och ESV lämnar också flera förslag i denna rapport om utvidgade tilläggsupplysningar som ligger i linje med IPSAS.

När man diskuterar omfattningen av tilläggsupplysningar i ÅRS och för myndigheterna ska man samtidigt vara medveten om att det är budgeten som är den

mest centrala delen av redovisningen för statsmakternas styrning och uppföljning. Resultat- och balansräkningen med tillhörande upplysningar är ett viktigt komplement, men inte det mest centrala.

3.3 Iakttagelser som berör flera standarder

Kort- och långfristiga fordringar och skulder

Regelverket i Sverige skiljer inte generellt på kort- och långfristiga fordringar och skulder. På fordringssidan särskiljs vissa långfristiga fordringar vilka redovisas som anläggningstillgångar, men posten utlåning innehåller både lång- och kortfristig utlåning. Bland de långfristiga fordringarna särredovisas inte den del som ska regleras inom ett år. På skuldsidan skiljer man inte på kort- och långfristiga skulder. Bakgrunden är förenklingskäl och att det inte bedömts viktigt på myndighetsnivå, främst eftersom myndighetens långfristiga skulder i de allra flesta fall enbart består av lån i Riksgäldskontoret. En anpassning till IPSAS skulle tillföra information och framförallt göra det lättare för den som är van vid redovisning i företag att tolka och upprätta balansräkningen.

Långsiktigt perspektiv

IPSAS utgår, liksom IFRS, från ett balansperspektiv. Det innebär att flertalet definitioner och beskrivningar kopplas till begrepp som hänför sig till balansposter. Detta är påfallande ifråga om utgångspunkten då redovisningens huvudkomponenter definieras, dvs. tillgångar, skulder, kostnader och intäkter. IPSAS 1 om presentation av finansiella dokument definierar dessa begrepp, liksom även ESV gör i den föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten som togs fram 2002. Följande definitioner finns:

Tillgångar: En tillgång är en resurs som kontrolleras av en redovisningsenhet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge enheten ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden.

Skulder: En skuld är en befintlig förpliktelse för en redovisningsenhet till följd av inträffade händelser, vars infriande förväntas föranleda ett utflöde från enheten av resurser som innebär ekonomiska fördelar eller servicepotential.

Kostnad: En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar eller servicepotential under en redovisningsperiod i form av utbetalningar, minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulder med en minskning av nettotillgångar som följd. Sådana minskningar av nettotillgångar som utgörs av återföring av kapitaltillskott utgör dock inte en kostnad.

Intäkt: En intäkt är en ökning av ekonomiska fördelar eller servicepotential under en redovisningsperiod i form av inbetalningar, ökning av tillgångars värde eller

minskning av skulders värde med en ökning av nettotillgångar som följd. Sådana öknings av nettotillgångar som utgörs av återföring av kapitaltillskott utgör dock inte en intäkt.

Definitionerna överensstämmer i stort med hur dessa begrepp definieras i den föreställningsram som International Accounting Standards Board (IASB) utarbetat för utformning av finansiella rapporter (avseende företag). Definitionerna för kostnader och intäkter utgår således från förändringen av tillgångar och skulder.

För närvarande saknas föreställningsram för IPSAS. I ESV:s föreställningsram som ESV utgått från i sitt normeringsarbete, definieras kostnader och intäkter på samma sätt som i IASB:s föreställningsram, med utgångspunkt från förändringen av fordringar och skulder. ESV har dock framhållit att värderingen inte i första hand syftar till att värdera balansposterna utifrån antaganden på balansdagen, vilket skulle få till följd att kostnader och intäkter underordnas den värderingen. Det ställningstagandet har haft betydelse när det gäller värderingen av långsiktiga skulder och fordringar i staten, i huvudsak studielånefordringar men i viss mån också pensionsskuld. För dessa har ESV fört ett resonemang som innebär att värderingen av skulderna och fordringarna vid bokslut inte bör styras av räntenivån vid detta tillfälle vilket skulle medföra kraftiga fluktuationer i redovisade kostnader mellan åren. Denna typ av långsiktiga poster kommer att finnas kvar under många år, till stor del mer än 30 år, och de ska inte överlätas så som kan vara fallet i företagsvärlden. Det finns därför inte behov av att redovisa kortsiktiga värdeförändringar i de fall dessa inte bedöms varaktiga. Sådant kan snarare ge sämre information till beslutsfattarna.

ESV bedömer mot denna bakgrund att det inte är lämpligt att gå över till det kortsiktiga perspektiv som ett fullt införande av IPSAS skulle innebära för denna typ av poster med särskilt lång varaktighet.

Definitioner av alla begrepp

Generellt har ESV konstaterat att de definitioner som finns i IPSAS-standarderna till stora delar saknas i det statliga regelverket. Till stor del beror detta på att många begrepp i regelverket ansetts som självklara. IPSAS definierar till exempel ord som valutakursdifferens, utbytestransaktioner, ersättningar vid uppsägning med mera. Det finns ändå behov av att utveckla vissa definitioner i det statliga regelverket.

Standarder saknas för delar av ÅRS

Det finns inga standarder som tar upp avsnitt i ÅRS eller redovisningskrav som är specifika utifrån den svenska budgetlagen. Det gäller exempelvis redovisning kopplat till överskottsmålet, hur risker redovisas mer i detalj i det särskilda avsnittet för garantier och krediter, hur man redovisar statskuldens utveckling och hur man redovisar EU-medel inklusive det nationella intygandet. Det är till stor del naturligt att internationella standarder saknas eftersom målen för den ekonomiska

politiken skiljer sig åt mellan länder och det nationella intygandet för EU-medel är en redovisning som utvecklats i Sverige. Den garanti- och kreditmodell som regleras i budgetlagen ligger också delvis utanför det direkta område som standarderna reglerar.

3.4 Genomgång av standarderna, IPSAS

I detta avsnitt redovisas kort de viktigaste iakttagelserna och kommentarerna för samtliga standarder utgivna av IPSASB som jämförts inom ramen för uppdraget.

IPSAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Denna standard uppfylls med relativt få undantag i ÅRS och till största delen även på myndighetsnivån. På den konsoliderade nivån finns inte detaljerade regler utöver uppställningsformerna i budgetlagen och anslutande förordning. De skillnader mellan IPSAS och ÅRS som gäller i tillämpningen är att det inte finns en fullständig uppdelning av tillgångar och ingen uppdelning alls av skulder för poster med förfallotid längre eller kortare än tolv månader i ÅRS. Det finns inte heller en särskild rapport över förändring i nettoresultat/kapital, däremot finns en not med motsvarande innehåll.

För myndighetsnivån gäller att det statliga regelverket saknar krav på finansieringsanalys för många myndigheter. Därutöver är kraven på tilläggsinformation betydligt mindre preciserade än i standarden. I många fall har det i stället ansetts underförstått eller överlåtit åt praxis att uppgifter lämnas bland redovisningsprinciperna, andra tilläggsupplysningar, noter till specifika poster eller direkt i de finansiella dokumenten. Till exempel saknas uttryckliga regler om att rapporteringsdatum eller redovisningsperiod ska anges på de finansiella rapporterna, att det ska anges tydligt att beloppen anges i tusental kronor, att separata noter ska finnas för väsentliga intäkts- och kostnadsposter, att det inte finns krav på omräkning av jämförelseuppgifter när det inte är praktiskt genomförbart, att lämna ”relevant tilläggsinformation”, att explicit ange bedömningar som gjorts vid tillämpning av principerna och att lämna information om viktiga källor för att uppskatta osäkerhet på rapportdagen.

Inte heller på myndighetsnivå delas tillgångar och skulder upp på förfallotid längre eller kortare än ett år och kortfristiga skulder särredovisas inte, som framgått i avsnitt 3.3 ovan.

Definition av kostnad och intäkt saknas i regelverket, men finns i den föreställningsram som ESV tagit fram för redovisning i staten.

Förslag om ändrade regler avseende rapport över förändring i kapital/nettoförmögenhet, uppdelning på kort- och långfristiga fordringar och skulder liksom för förbättring av tilläggsinformationen lämnas i avsnitt 4. För en del av detta finns ytterligare utredningsbehov.

IPSAS 2 Rapport över kassaflöden

Denna standard uppfylls i huvudsak i ÅRS. Avgränsningen av finansieringsanalysens olika avsnitt för verksamhet, finansiering och investeringar skiljer sig dock från standarden och slutraden i finansieringsanalysen är statens nettoupplåning i stället för förändringen av likvida medel som standarden anger. Det saknas även upplysningar om sammansättningen av likvida medel och avstämning av dessa mot balansräkningen. För avsnittens avgränsning bör det finnas ett visst utrymme för anpassning inom standarden, men några förändringar skulle troligen behöva göras vid en IPSAS-anpassning. När det gäller slutraden i finansieringsanalysen bedömer ESV att kopplingen till lånebehovet som finns i ÅRS är mer relevant för styrning i staten än förändringen av likvida medel som ska anges enligt IPSAS. Skulle IPSAS införas generellt bör det vara möjligt att göra uppställningen enligt IPSAS. Budgetlagen skulle troligen behöva ändras eftersom avsnitten, inklusive statens nettoupplåning som är slutraden, anges i lag.

Kassaflödesrapporter saknas på många myndigheter och standarden uppfylls därför inte på myndighetsnivån. ESV står fast vid tidigare bedömningar att det informationsmässigt inte finns behov av sådana för flertalet myndigheter.

ESV föreslår inga regeländringar som rör denna standard eftersom ESV ser den slutrad som anges i budgetlagen som mer relevant för att bedöma finanspolitiken.

IPSAS 3 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och fel

I staten saknas definition av begreppet redovisningsprinciper. Däremot tar budgetlagen och, mer detaljerat för myndigheterna, FÅB 2 kap. upp vilka grundläggande principer som ska tillämpas.

Det statliga regelverket har regler med samma innebörd som standarden när det gäller byte av redovisningsprincip. Detsamma gäller ifråga om ändring i uppskattningar och bedömningar samt för redovisning av fel. Det finns ytterligare anpassade beskrivningar i en handledning som ESV publicerat. ESV bedömer sammanfattningsvis att denna standard följs i det statliga regelverket men att det kan finnas behov kompletterande reglering i FÅB för att ytterligare förbättra reglerna för myndigheter. Detta tas upp i avsnitt 4.

För ÅRS finns ett behov av att utveckla beskrivningen av tillämpade principer. Det utvecklingsarbetet handlar i första hand om att kontinuerligt vidareutveckla den beskrivning av redovisningsprinciper som finns. Det är svårt att utforma regler på ett klokt sätt, eftersom det knappast kan bli aktuellt att beskriva den typen av detaljer i lag. I den förordning som reglerar ESV:s och Riksgäldskontorets underlag skulle man i första hand få skapa regler om inriktningen på utformningen av principer. Även detta tas upp i avsnitt 4 under rubriken noter och tilläggsupplysningar i ÅRS.

IPSAS 4 Effekter av ändrade valutakurser

I denna standard anges hur transaktioner i utländsk valuta och utlandsverksamheter ska redovisas i en enhets finansiella rapporter och hur finansiella rapporter ska räknas om till en rapporteringsvaluta.

Det statliga regelverket idag är knapphändigt om redovisning av utlandsverksamhet och transaktioner i utländsk valuta. En förbättring (om nu inte hela IPSAS 4 ska införas) vore att införa anvisningar om den löpande bokföringen av transaktioner i utländsk valuta. Enligt IPSAS gäller att när en transaktion i utländsk valuta ska tas in i redovisningen första gången ska den omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. Av praktiska skäl är det tillåtet enligt IPSAS att exempelvis använda en genomsnittlig kurs för en vecka eller månad för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om valutakurserna varierar betydande är det dock olämpligt att använda den genomsnittliga kursen.

Det finns några myndigheter som bedriver verksamhet i utlandet och några fler som har en verksamhet som löpande innebär att transaktioner i utländsk valuta görs.

En regel om hur myndigheterna löpande ska redovisa transaktioner i utländsk valuta bör införas och det kan också finnas behov av att förtydliga vilken balansdagskurs som ska tillämpas. Förslag om detta lämnas i avsnitt 4.

IPSAS 5 Lånekostnader

Det statliga regelverket saknar definition av lånekostnad. Inte heller används begreppet kvalificerad tillgång. Staten avviker från den alternativregel som finns i standarden genom att tillåta aktivering av räntor som inte hänför sig till lån som är specifika för en tillgång utan som kalkyleras från lån och krediter i Riksgäldskontoret. Det gäller myndighetsnivån, men om standarden skulle kunna tillämpas i ÅRS på denna punkt skulle lån för enskilda tillgångar behöva tas på myndighetsnivån.

ESV bedömer att det är lämpligt att ta bort möjligheten att aktivera lånekostnader i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. Förslag till regeländring lämnas i avsnitt 4.

IPSAS 6 Konsoliderade och separata finansiella rapporter

I ÅRS konsolideras statens intäkter, kostnader, tillgångar och skulder samt betalningar som påverkar statens nettoupplåning. Regeringen kan besluta om undantag för viss verksamhet, vissa tillgångar etc. Av budgetlagen och dess förarbeten framgår att med staten förstås den juridiska avgränsningen, och inte en avgränsning utifrån kontrollerade enheter. AP-fonderna och Riksbanken ingår inte i konsolideringen, vilket framgår av förordningen om årsredovisning för staten som anknyter till budgetlagens förarbeten.

Alla *kontrollerade enheter* ska konsolideras enligt den så kallade förvärvsmetoden enligt IPSAS. I ÅRS och hos myndigheterna konsolideras hel- och delägda företag med kapitalandelsmetoden, som är en summarisk konsolideringsmetod. Det här innebär en väsentlig skillnad gentemot standarden både när det gäller vilka enheter som konsolideras och vilken metod som används.

Om standarden tillämpas fullt ut ska även AP-fonderna ingå i konsolideringen i ÅRS. Alla bolag med en statlig ägarandel på mer än 50 % och AP-fonderna skulle behöva konsolideras fullständigt vid en tillämpning av denna standard. Det innebär att kapitalandelsmetoden inte kan användas.

Vidare kan konstateras att det statliga regelverket saknar en entydig definition av vad som är en kontrollerad enhet. Det får betydelse i de mindre uppenbara fallen – där bör nämnas Riksbanken, bolag med en statlig ägarandel på under 50 % men med väsentligt inflytande, vissa stiftelser och andra organisationer med statligt inflytande. Inflytande kan finnas på annat sätt än genom ägande och även i dessa fall ska full konsolidering göras. Vid tillämpning av IPSAS fullt ut skulle en fördjupad utredning behöva göras om detta. I både IPSAS och det statliga regelverket anges bestämmande inflytande som kriterium, men i IPSAS ska man i resonemang om bestämmande inflytande ta hänsyn till ett gynnandevillkor.

Det finns många praktiska omständigheter som rör rapporteringstidpunkter och anpassning av redovisningsprinciper som skulle försvåra ett genomförande av denna standard redan med en smalare tolkning av begreppet kontrollerad enhet. Det finns även principiella argument för att hålla AP-fonderna utanför. Med en bredare tolkning som inkluderar stiftelser, Riksbanken etc. blir de praktiska svårigheterna ännu större. Redan om AP-fonderna och bolagen konsolideras i ÅRS bör budgetlagen ändras. Det framgår av budgetlagen att kapitalandelsmetoden ska användas för bolagen (balansposten hel- och delägda företag). ESV bedömer också att det för närvarande inte finns en sådan efterfrågan på den information som full konsolidering skulle ge, att det skulle ge ett mervärde som motsvarar kostnaden för dessa förändringar. Mot bakgrund av det som beskrivits här har ESV inga förslag om regeländringar för denna standard.

Det finns dock sakliga skäl som talar för att ändra avgränsningen och konsolidera bolagen och AP-fonderna i staten. Förutom att anpassningen till standarderna rent principiellt har ett värde kan det finnas intresse av att var för sig se vilka tillgångar och skulder som staten har kontroll över och vilka intäkter och kostnader som brutto ingår i det område som staten har kontroll över. Om IPSAS skulle genomföras generellt eller om regeringen oavsett det skulle bedöma att detta är lämpligt, skulle en sådan förändring kräva lång förberedelsestid med lagändringar, omfattande utredningar och ökade kostnader för rapportering och datainsamling.

Vid en eventuell övergång till full konsolidering enligt förvärvsmetoden skulle de statliga bolagens rapporteringstidpunkter behöva tidigareläggas, så att all viktig bokslutsinformation finns tillgänglig i början av februari månad för konsolideringsarbetet. Detsamma skulle gälla AP-fonderna. Motpartsavstämning skulle

behöva införas, för att eliminera transaktioner, fordringar och skulder mellan statliga bolag, myndigheter och AP-fonder i de konsoliderade finansiella rapporterna. Det skulle i praktiken innebära krav på att bolagen och AP-fonderna rapporterar till Hermes i någon form, även om det sannolikt borde kunna göras med lägre frekvens och möjligen även med lägre detaljeringsgrad än vad som gäller för myndigheterna. Allt detta visar att en förändring skulle kräva en mer detaljerad styrning av bolagens och AP-fondernas rapportering från regeringen än vad som gäller i dag.

Den förändrade rapporteringen skulle i sin tur ställa krav på en omfattande genomgång av vilka redovisningsprinciper som tillämpas, och kanske framför allt hur information klassificeras och benämns hos de berörda enheterna, för att informationen ska kunna hänföras till rätt rader (S-koder) i det statliga rapporteringssystemet. Omräkning av vissa poster kan förväntas bli nödvändig när skilda principer tillämpas och detta behov måste kartläggas. Här bör särskilt noteras att ESV i dag saknar närmare kunskap om de statliga bolagens verksamhet och inte har några kontakter med bolagen och att det därför skulle krävas uppbyggnad av ny kompetens och en helt ny verksamhet. Det skulle också behöva utredas om informationen på något sätt skulle processas via Kammarkollegiet som i dag är ansvarigt för redovisningen av bolagen.

IPSAS 7 Intresseföretag

Grundprincipen att kapitalandelsmetoden ska användas som konsolideringsmetod för delägda företag som man inte kontrollerar är lika i IPSAS och i de statliga reglerna.

Om andra redovisningsprinciper än i moderenheten tillämpas i den associerade enheten, ska justeringar göras för att få en enhetlig redovisning enligt IPSAS, vilket dock för närvarande inte görs i ÅRS eller hos myndigheterna. Det skulle till exempel betyda att för vissa statligt delägda företag (intresseföretag) skulle tillgångsvärdena behöva justeras till anskaffningsvärden när företagen enligt IFRS tar upp vissa tillgångar till marknadsvärden (verkligt värde). De poster för vilka redovisningen i väsentlig utsträckning skiljer sig från staten är huvudsakligen finansiella instrument (IPSAS 28–30), förvaltningsfastigheter (IPSAS 16) och skogs- och jordbrukstillgångar (IPSAS 27). Företag värderar vanligtvis dessa tillgångar till verkligt värde. Inom staten är däremot syftet med innehavet att tillgångarna ska användas i verksamheten. Att redovisningen skiljer sig mellan staten och bolag beror i dessa fall alltså inte främst på skillnader i regler utan på att staten inte har någon motsvarande verksamhet, se nedan under respektive IPSAS.

Eftersom förändringskraven i IPSAS 6 om konsolidering av bolag har betydligt större betydelse har ESV i nuläget inte något förslag till regeländringar avseende denna standard.

IPSAS 8 Joint ventures

I det statliga regelverket är joint ventures reglerat endast för affärsverken. Den här typen av samarbeten förekommer dock även i andra typer av myndigheter, till exempel inom universitet och högskolor. Det är troligt att samarbeten mellan olika parter kommer att bli vanligare eftersom regeringen enligt budgetpropositionen ska satsa mer på infrastruktur. Då kan så kallade OPS-lösningar (Offentlig-Privat samverkan) bli en alternativ finansieringsform. Ett annat område där rekommendationen är tillämplig är samfinansierade krigsmateriel inom EU. Det har utvecklats en praxis att värdera vissa konsortier med mera i staten enligt reglerna för joint ventures. I dag finns dock inga bestämmelser i det statliga regelverket utan vägledning har hämtats från internationella redovisningsregler. ESV bedömer att området behöver utredas innan nya regler eventuellt kan införas.

IPSAS 9 Intäkter från bytestransaktioner

Av standarden framgår att vid utförande av tjänsteuppdrag ska periodens uppdragsinkomster redovisas i förhållande till färdigställandegraden på balansdagen. Uppdragsinkomster och uppdragsutgifter ska med andra ord redovisas som intäkter respektive kostnader i den redovisningsperiod då arbetet utförs. Denna huvudprincip innebär att periodens kostnader avseende tjänsteavtal som löper över flera år inte får balanseras mot balansposten pågående arbeten. Värderingsreglerna i 5 kap. 9 § FÅB medger, i motsats till IPSAS 9 och 11, att utgifter avseende entreprenadkontrakt och tjänsteuppdrag får periodiseras i balansräkningen.

Nuvärdesberäkning tillämpas enligt standarden vid överenskommelser där köparen erhåller en finansiering genom exempelvis räntefrihet. Den skillnad som uppstår mellan en betalnings verkliga värde och nominella värde som ett resultat av en överenskommelse ska fastställas genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas. Skillnaden redovisas som en ränteintäkt.

Det statliga regelverket behandlar inte barter (när varor och tjänster byts mot varor och tjänster) vilket IPSAS 9 gör.

ESV bedömer att det statliga regelverket bör förtydligas genom att definiera vad en intäkt är och när och hur den ska redovisas.

IPSAS 11 Entreprenadkontrakt

Definition saknas i det statliga regelverket om vad som utgör och avgränsar ett entreprenadkontrakt. Specifika kriterier och metoder för när och hur intäkter avseende entreprenadkontrakt ska redovisas i resultaträkningen saknas.

De statliga bestämmelserna för värdering av pågående arbeten för annans räkning, inklusive tjänsteavtal i 5 kap. 9 § FÅB, medger att successiv vinstavräkning tillämpas utifrån balansmetoden. Det innebär att nedlagda kostnader plus upparbetad vinst på oavslutade arbeten får aktiveras som en omsättningstillgång

tills arbetet slutfakturerats. Erhållna delbetalningar redovisas som skuld. Först när tjänsteuppdrag och byggprojekt slutförts redovisas de i resultaträkningen.

Ansatsen i IPSAS 11 är att successiv vinstavräkning ska tillämpas med användande av resultatmetoden, vilket innebär att när utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad. Uppdragsutgifter under perioden, som avser framtida arbete på uppdraget, redovisas som en fordran på beställaren och klassificeras då som pågående arbeten.

I dag finns endast vissa bestämmelser om entreprenadskontrakt i regelverket. ESV bedömer att reglerna om redovisning, klassificering och värdering behöver tydliggöras.

IPSAS 12 Varulager

Denna standard innehåller definition av varulager, vilket det statliga regelverket saknar.

Beredskapstillgångar är enligt denna standard ofta en typ av varulager, men de exempel som ges avser tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk. I det statliga regelverket betraktas beredskapstillgångarna normalt som anläggningstillgångar eftersom de är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav. Om tillgångar inte längre lagerförs för beredskap bör de enligt regelverket omklassificeras till varulager. ESV bedömer att den statliga tillämpningen inte strider mot standarden.

Av standarden framgår vidare att kostnader och intäkter ska möta varandra i varulagerredovisningen. Den finns ingen sådan specifik regel i det statliga regelverket. Däremot framgår det av FÅB 2 kap. 7 § som grundläggande redovisningsprincip att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

ESV bedömer att reglerna om varulager i staten inte behöver ändras.

IPSAS 13 Leasingavtal

I det statliga regelverket saknas regler om redovisning av sale and lease back. Med nya lösningar för att finansiera infrastruktur kan denna finansieringstyp komma att bli vanligare.

Inom staten ska finansiella leasingavtal där staten är leasegivare redovisas som utlåning, som är ett begrepp som inte finns i IPSAS. Ytterligare en skillnad är att det i staten saknas upplysningskrav för operationella leasingavtal (där man ska ange hur mycket man bundit upp sig att betala i leasingavgifter de kommande åren).

ESV bedömer att regler om sale and lease back och regler för leasegivare i staten behöver utvecklas.

IPSAS 14 Händelser efter balansdagen

Här ser ESV inga väsentliga skillnader mellan regelverken. Tillämpningen rent principiellt är sannolikt inte heller något problem. Däremot kan man se ett praktiskt problem att identifiera eventuella väsentliga händelser som inträffar under de nära två månaderna från det att myndigheternas årsredovisningar färdigställts till dess ÅRS ska lämnas till riksdagen.

Här kan således finnas behov av att utveckla processen. Detta behöver utredas vidare.

IPSAS 16 Förvaltningsfastigheter

ESV konstaterar att det i princip inte finns några förvaltningsfastigheter i staten som huvudsakligen innehas för att generera avkastning och värdestegringar. Därför finns inte heller några regler om sådana. Det förekommer att enstaka fastigheter i vissa delar eller kortsiktigt kan ha ett syfte att generera avkastning eller värdestegringar men dessa bör inte betraktas som förvaltningsfastigheter.

ESV föreslår därför inga regeländringar avseende denna standard.

IPSAS 17 Materiella anläggningstillgångar

En skillnad mellan denna standard och det statliga regelverket är att enligt IPSAS-standarderna ska en anläggningstillgång redovisas om livslängden överstiger ett år. I det statliga regelverket har vi för vissa tillgångsslag uttryckligen en treårsgräns och i andra fall tillämpas denna gräns i praktiken i de allra flesta fall (aktivering av tillgångar med kortare livslängd nämns som undantagsmöjlighet i en handledning). I standarden finns heller inget skrivet om något lägsta värde för att redovisa en tillgång medan myndigheterna enligt det statliga regelverket får kostnadsföra anläggningstillgångar av mindre värde. Troligen kan dock ett allmänt väsentlighetskriterium leda till att en beloppsgräns tillämpas även vid tillämpning av IPSAS.

I praktiken tillämpas således i de allra flesta fall en treårsgräns i staten. Det skulle vara en relativt stor praktisk förändring i de statliga myndigheterna om man generellt skulle gå över till en ettårsgräns för aktivering, med eventuellt ökade administrativa kostnader. Det skulle dock i så fall vara rimligt med någon slags beloppsgräns utifrån ett väsentlighetskriterium, som skulle minska den praktiska betydelsen.

Om staten inför en ettårsgräns, skulle det leda till ett högre värde på de redovisade tillgångarna och i vissa fall ett ökat behov av lån i Riksgäldskontoret. Det kan inte med säkerhet bedömas hur stora belopp det rör sig om. I ett försök att uppskatta omfattningen har ESV använt rapporteringskoden för så kallade korttidsinvesteringar, vilket är en kod som används för rapporteringen till nationalräkenskaperna där ettårsgränsen ska tillämpas. Utfallet för denna kod under 2011 var knappt 1,4 miljarder kronor. Om man antar att detta avser tillgångar med en nyttjandeperiod om mellan ett och tre år, innebär det att ökningen av tillgångs-

stocken sannolikt skulle uppgå till mellan 2,5 och 3 miljarder kronor. Det är dock rimligt att ha en beloppsgräns för tillgångar av mindre värde utifrån det allmänna väsentlighetskriteriet. Om gränsen ett halvt prisbasbelopp, som är vanlig i dag, tillämpas bör en relativt stor del avse tillgångar av mindre värde och man kan anta att omfattningen av ökade redovisade tillgångar är i storleksordningen en miljard kronor.

Till detta kan komma specialinvesteringar hos i första hand Försvarssektorn (beredskapstillgångar) och eventuellt Trafikverket (med koppling till infrastruktur) med en livslängd på mellan ett och tre år, men dessa omfattas vanligen inte av krav på lån i Riksgäldskontoret. ESV kan inte bedöma hur stora dessa tillkommande tillgångar av särskild natur skulle kunna bli utan en fördjupad utredning.

IPSAS tillåter två värderingsmetoder vid bokslut. Vid anskaffningstidpunkten tas anläggningstillgången upp till anskaffningsvärde (som alltid anses stämma överens med verkligt värde vid förvärvet) men vid bokslut används antingen anskaffningsvärde minus ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar eller den så kallade omvärderingsmetoden. Enligt omvärderingsmetoden gäller att när en materiell anläggningstillgång, vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande avskrivningar och nedskrivningar. Det statliga regelverket föreskriver anskaffningsvärdemetoden vilken alltså är en tillåten metod enligt IPSAS.

Avskrivningar ska enligt IPSAS göras under nyttjandeperioden medan det statliga regelverket talar om avskrivningsperioden som den ekonomiska livslängden. Här finns dock en formulering i handledningen om materiella anläggningstillgångar om vad som gäller när nyttjandeperioden understiger den ekonomiska livslängden.

Komponentavskrivningsmetoden är inte angiven i det statliga regelverket men har beskrivits i en handledning och tillämpas i begränsad omfattning i staten.

I avsnitt 4 lämnas flera förslag på anpassningar till denna standard och andra förbättringar i anslutning till standarden. Dessutom finns anledning att utreda om och hur aktivering av tillgångar med kortare livslängd än tre år bör tillämpas i högre utsträckning än i dag.

IPSAS 18 Segmentrapportering

ÅRS innehåller ingen segmentrapportering, liksom inte heller myndigheternas årsredovisningar. Segmentsredovisning innebär indelning i rörelsegrenar eller för staten kanske snarare verksamhetsgrenar. IPSAS-standarderna är inte tydliga om hur man bör tänka vid indelning av verksamheten, men vid jämförelse med IFRS 8 får man intrycket att det lämpligen bör röra sig om ett tiotal rörelsegrenar. För respektive segment ska kostnader, intäkter, tillgångar och skulder redovisas och transaktioner mellan segment ska särredovisas. En departementsvis indelning är

därför det som vore mest naturligt i staten. Utgiftsområdesindelning är i princip rimlig som alternativ men 27 segment är som nämnts alltför många. Det finns i dag inga beräkningar av kostnader, intäkter eller balansposter för någon av dessa indelningar. Tekniskt är det troligen enklast att ta fram kostnader och intäkter enligt en tredje indelningsgrund, nämligen den internationella statistiska indelningen Cofog, dock utan avstämningar som krävs och utan redovisning av tillgångar och skulder. Detta vore dock mindre lämpligt, eftersom Cofog inte används för styrning vilket är ett syfte i denna standard.

Det finns i standarden en del detaljerade regler om klassificering, mätning och upplysningar, men eftersom redan huvudkraven är långt ifrån uppfyllda har de inte analyserats närmare.

På myndighetsnivå förekommer det indelning i verksamhetsgrenar, främst i myndigheternas resultatredovisningar. Där redovisas normalt kostnader och intäkter men redovisningen är inte heltäckande. Balansräkningar per verksamhetsgren förekommer sannolikt inte.

ESV:s bedömning är att det i dag saknas efterfrågan på denna information och att det skulle vara en kostnadskrävande förändring att införa denna standard. Standarden bör också ses i relation till att IPSASB ännu inte infört regler om motsvarighet till myndigheternas resultatredovisningar, vilket vore ett mer angeläget steg att ta. Några förslag till regeländringar lämnas därför inte.

Om en fullständig anpassning till IPSAS skulle bli aktuell eller om regeringen ändå skulle bedöma att segmentrapportering är viktig, handlar det om att hitta en indelning som är anpassad till någon form av styrning från statsmakterna. ESV bedömer här att detta i första hand skulle kunna bli aktuellt om IPSAS 6 införs fullt ut, dvs. att alla statliga bolag tas in med full konsolidering. Då är gruppen statliga bolag som sådan ett segment som det finns intresse av att särredovisa. Alla myndigheter skulle då utgöra det andra segmentet. Ett exempel på sådan förenklad segmentredovisning, finns i Nya Zeeland där man dock även har ett tredje segment för vissa enheter som inte ingår i den egentliga staten. Skulle man gå längre än att enbart skilja bolagen och myndigheterna som två segment, är universitets- och högskolesektorn en av få sektorer med många myndigheter som det sannolikt är av intresse att få en helhetsbild för. Det behovet kanske skulle bli ännu större om fler universitet görs till stiftelser och ändå ska ingå i årsredovisningen för staten, vilket de enligt ESV:s bedömning borde göra utifrån kontrollkriteriet (jämför IPSAS 6). Att gå ytterligare längre skulle innebära att man väljer segment av typen socialförsäkringen, försvaret, rättsväsendet, infrastruktur etc., men dessa har tyngdpunkten i en eller ett litet antal myndigheter, som vanligen hanteras i ett departement, och det är tveksamt om den typen av information skulle tillföra något väsentligt utöver vad som i dag finns i de berörda myndigheternas årsredovisningar. Det är också i praktiken svårt att tänka sig en indelning som tar ut delar av en myndighet till ett segment. I stället kan allt som inte hänförs till ett av de avgränsade segmenten, hänföras till en grupp för övriga.

IPSAS 19 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar

I det statliga regelverket saknas definitioner på eventaltillgång, förlustkontrakt, legal förpliktelse, informell förpliktelse, förpliktande händelser och det finns inga regler alls om eventaltillgångar. Dessutom saknas regler för hur en avsättning ska beräknas. I IPSAS-standardens anges att ”En avsättning ska göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen”. I mer förklarande text anges vidare att i den bästa uppskattningen ingår att beakta varje tillkommande omständighet i form av händelser efter rapportperiodens slut och av eventuella förväntade framtida händelser som kan vara viktiga vid beräkningen av avsättningen. I standarden tas dock inte upp hur avsättningar ska tolkas inom offentliga sektorn där staten både kan vara lagstiftare och utförare av den verksamhet som statsmakterna reglerar. Det innebär att det finns oklarheter vad gäller uppkomst av förpliktelse och den förpliktande händelsen.

I standarden är vidare reglerat att om effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig ska avsättningen göras till nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen. I det statliga regelverket finns inte någon generell regel om nuvärdesberäkning. Nuvärdesberäkning förekommer för pensionsförpliktelser eftersom det ingår i de försäkringstekniska beräkningar som SPV använder och för finansiella leasingavtal. Av vissa handledningar framgår också att nuvärdesberäkning bör användas vid beräkning av förluster.

ESV bedömer att det i statliga regelverket bör tas in en beskrivning av hur en avsättning ska beräknas och att en generell regel om nuvärdesberäkning enligt samma princip som IPSAS bör införas.

Det statliga regelverket saknar helt regler om eventaltillgångar. ESV bedömer att ett eventuellt införande av regler på detta område bör utredas.

IPSAS 20 Upplysningar om närstående

Varken i ÅRS eller i myndigheternas årsredovisningar förekommer upplysningar om närstående.

Reglerna på myndighetsnivån har dock krav på att i årsredovisningen redovisa skattepliktiga ersättningar och andra förmåner som betalats ut under året till ledamöter i styrelser, i råd och för ledande befattningshavare som utsetts av regeringen. Myndigheten ska även redovisa de framtida åtaganden som avtalats för dessa och ange vilka uppdrag som styrelse- eller rådsledamot i andra statliga myndigheter eller aktiebolag som dessa ledande befattningshavare har. Inga motsvarande regler finns i dag för ÅRS.

Enligt IPSAS-standardens är upplysningskraven mycket mer långtgående och upplysningar ska lämnas om en betydligt större krets, till exempel för hela ledningsgrupper inklusive deras familjemedlemmar och för övriga personer inom myndigheten som har ett bestämmande inflytande.

För ÅRS bedömer ESV att hela regeringen skulle behöva ingå i den krets som omfattas. Utöver regeringen skulle även statssekreterare och vissa andra högre tjänstemän med viktigt inflytande över beslut behöva övervägas. Här behöver dock tolkningen av kretsens avgränsning utredas närmare om denna standard ska tillämpas. Standarden ställer då krav på att alla närstående till hela den bestämda kretsen omfattas, det vill säga maka/make/partner/sambo, syskon, föräldrar, far- och morföräldrar, barn och svärföräldrar och alla dessa senare kategorier med makar etc.

För de personer som omfattas ska uppgifter lämnas om utbetalda löner, arvoden och övriga ersättningar under året. Uppgifter kan också behöva lämnas om eventuella lån, garantier och säkerheter och vissa inköp eller försäljningar till/från dessa personer.

ESV bedömer att en anpassning till denna standard i ÅRS i första hand bör vara en fråga för regeringens ställningstagande. Det kan dock konstateras att uppgifter skulle behöva hämtas från många olika håll för en vid krets av personer och det finns idag inte något systematiskt sätt att samla in dessa uppgifter på. ESV lämnar inget förslag till regeländringar kopplat till denna standard.

IPSAS 21 Nedskrivning av icke kassagenererande tillgångar

Det finns inte så mycket uttryckliga regler kring nedskrivningar av icke kassagenererande tillgångar i det statliga regelverket, trots att flertalet statliga tillgångar tillhör denna kategori. I 5 kap. 5 § förordningen om årsredovisning och budgetunderlag finns övergripande regler för när anläggningstillgångar skrivs ned. Beskrivningar finns dessutom i ESV:s handledningar om materiella och immateriella anläggningstillgångar. Eftersom reglerna till stor del beskrivs endast i handledningar, bedömer ESV att förtydliganden i regelverket behöver övervägas och här finns en koppling till motsvarande behov av regeländring knutet till IPSAS 26, Nedskrivning av kassagenererande tillgångar. ESV har dock i nuläget inte tagit fram något förslag på denna punkt.

IPSAS 22 Presentation av budgetinformation i finansiella rapporter

Standarden reglerar att de enheter som tillämpar bokföringsmässiga grunder för sina finansiella rapporter och som gör sina budgetar offentligt tillgängliga ska redovisa uppgifter om budget och verkligt utfall i sina finansiella rapporter. ESV bedömer att på den konsoliderade nivån, i ÅRS, så uppfylls kraven i denna standard i allt väsentligt i nuläget.

De regler om kommentarer till avvikelser från budget i not som ESV nyligen beslutat för myndigheterna, är i linje med denna standard. På myndighetsnivån är det dock tveksamt om de tilldelade anslagen är att betrakta som en sådan budget som avses i denna standard även om man i övrigt skulle välja att betrakta myndigheterna som sådana enheter som ska följa standarderna.

ESV föreslår i nuläget inga ytterligare förändringar av regler som kopplar till denna standard.

IPSAS 23 Intäkter från icke utbytestransaktioner (inkl. skatter och transfereringar)

Enligt denna standard ska intäkter redovisas när en redovisande enhet redovisar en ökning i nettokapitalet annan än sådana som hänför sig till ”tillskott från ägare” det vill säga standarden utgår från en tillgångs- och skuldutgångspunkt för att bestämma redovisning och värdering av intäkter. För att pröva om ett erhållit bidrag ska redovisas som en tillgång eller inte ska den redovisande enheten se om det finns förpliktelser mot givaren som uppfyller definitionen av en skuld. Vid avgörande om en skuld föreligger eller inte utgår man från två kriterier, nämligen restriktioner respektive villkor. En restriktion begränsar användningen av tillgången men kräver inte återlämnande i händelse av överträdelse. Ett villkor begränsar användningen och kräver återlämnande vid överträdelse.

Bestämmelser avseende bidrag och transfereringar finns i FÅB 4 kap. 1 och 2 §§. För redovisning av erhållna bidrag i staten tillämpas den så kallade periodiseringsmodellen som innebär att under perioden outnyttjade bidrag vid periodens slut redovisas som en periodavgränsningspost på balansräkningens skuldsida (Oförbrukade bidrag).

Det kan vara lämpligt att det statliga regelverket förtydligas med denna standard som utgångspunkt speciellt vad avser kriterierna för när ett bidrag får redovisas som skuld respektive påverka årets kapitalförändring. Regelverket bör även kompletteras, på föreskriftsnivå, med hur återbetalda bidrag ska redovisas (som minskade intäkter eller som en kostnad).

Redovisning av skatter i årsredovisningen för staten följer väsentligen standarden men ingen definition eller andra specifika bestämmelser finns i regelverket avseende skatter. I ÅRS finns en beskrivning av vilka principer som finns för redovisning av skatter och hur de tillämpas. Den har utvecklats och bearbetats nyligen och ESV ser i nuläget inget väsentligt utvecklingsbehov på detta område.

IPSAS 24 Presentation av finansiell information om den offentliga sektorn

Denna standard ska tillämpas om en regering redovisar finansiella rapporter för den offentliga sektorn. Det är viktigt att notera att standarden inte ställer krav på att ta fram sådan finansiell information. Sverige redovisar inte finansiell information för hela offentliga sektorn någon annanstans än i nationalräkenskaperna och dessa avses inte i standarden. Däremot ska avgränsningen av sektorer överensstämma med nationalräkenskaperna medan rapporterna ska upprättas enligt IPSAS-regelverket. Eftersom bland annat kommunerna inte kontrolleras av staten kan finansiella rapporter för hela den offentliga sektorn inte tas fram på det sätt som standarden beskriver. Inte heller för staten tas finansiella rapporter fram med

nationalräkenskapernas avgränsning, vilket annars sannolikt skulle vara en möjlig tillämpning av standarden. ESV bedömer därför att denna standard inte är tillämplig i Sverige.

IPSAS 25 Ersättningar till anställda

Den största skillnaden mellan det statliga regelverket och denna IPSAS finns i hur man ska värdera tjänstepensionsåtagandet. Statens PA 03-avtal är till stor del ett förmånsbaserat avtal och här används en annan beräkningsmetod än i IPSAS.

Enligt IPSAS ska den förmånsbaserade tjänstepensionsavsättningen beräknas enligt den så kallade Projected Unit Credit Method (PUCM-metoden) vilket bland annat innebär att åtagandet ska beräknas på den förväntade slutlönen och hänsyn ska tas till förväntad framtida personalomsättning. I SPV:s försäkringstekniska modell för att beräkna tjänstepensionsåtagandet använder man den aktuella lönen. Åtagandet nuvärdesberäknas sedan med realräntan för den längsta realobligationen och ingen hänsyn tas till framtida personalomsättning.

En annan stor skillnad är att det statliga regelverket inte skiljer på lång- och kortfristiga skulder vilket denna standard kräver. Här föreslår ESV en regeländring, se vidare avsnitt 4. De redovisningsföreteelser som standarden räknar upp som kort- respektive långfristiga skulder till anställda finns dock även i staten och redovisas enligt standarden. Vidare saknar det statliga regelverket en hel del definitioner som finns i denna standard. Det gäller till exempel avgiftsbestämda och förmånsbestämda planer, nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse, aktuariella vinster och förluster samt kostnader avseende tjänstgöring under tidigare år.

Företeelsen förvaltningstillgångar saknas också i den statliga tjänstepensionsrörelsen.

När det gäller reglerna kring de förmånsbaserade pensionerna finns redan i dag i SPV:s årsredovisning en analys av den försäkringstekniska avsättningen för tjänstepensioner och de uppgifter som här redovisas överensstämmer till stor del med de upplysningar som standarden kräver. Skillnaden är att SPV inte redovisar något antagande om kommande löneutveckling eller personalomsättning, eftersom beräkningsmetoden inte är densamma.

Den beräkningsmetod som är fastställd av IPSAS (PUCM-metoden) överensstämmer inte med den intjänandemodell som är beslutad i kollektivavtal och som tillämpas i staten av SPV. Denna intjänandemodell tillämpas också av privata företag i Sverige eftersom även ITP-planen innehåller den. Skillnaden består troligtvis i att utanför Sverige kanske man bara har avtalat om en pensionsförmån, det vill säga den anställde är lovad x procent av sin slutlön i pension. I Sverige innebär avtalen även att man tjänar in till sin pension successivt, vilket betyder att pensionsavsättningen vid varje bokslutstidpunkt beräknas på det som hittills tjänats in och beräknas utifrån aktuell lön. Någon hänsyn till personalomsättning görs därför inte heller vid SPV:s beräkning av tjänstepensionsskulden. Den statliga

försäkringsmodellen är beslutad i förhållande till den här intjänandemodellen och modellen för premiesättning skulle behöva omprövas om staten skulle gå över till IPSAS fullt ut och PUCM-modellen.

Mot bakgrund av att PUCM-metoden dessutom innebär att varje stat/ myndighet/företag ska göra många egna antaganden för till exempel räntor och livslängdsantaganden ställer sig ESV frågande till att en övergång till standardens beräkningsmetod skulle ge en mer transparent och jämförbar redovisning av förmånsbaserade pensionsåtaganden. Någon anpassning till denna beräkningsmetod bör därför inte göras. ESV bedömer dock att regeringen bör överväga att ta in mer tilläggsinformation kring tjänstepensionsåtagandet från SPV:s årsredovisning i ÅRS.

IPSAS 26 Nedskrivningar av kassagenererande tillgångar

Den största delen av myndigheters tillgångar innehas inte för att generera framtida kassaflöden utan för att ge service och tjänster till medborgarna. Det statliga regelverket har därför inga regler för hur kassagenererande tillgångar ska skrivas ned. Dock finns ett par väsentliga kategorier av tillgångar som innehas främst för att generera kassaflöden. Den första avser de finansiella tillgångarna i statliga fonder, främst Kärnavfallsfonden, Insättningsgarantifonden och Stabilitetsfonden. Fondmedlen är till stor del placerade i statspapper eller i inlåning i Riksgäldskontoret som elimineras i ÅRS. Andra delar är dock placerade i bostadsobligationer och aktier. Eftersom dessa omfattas av värderingsreglerna för finansiella instrument påverkas ändå inte redovisningen för dem av denna standard.

Den andra kategorin avser tillgångar som enbart används i helt avgiftsfinansierad verksamhet. Det handlar om exempelvis IT-system som producerar statistik eller annan information enbart avsedd för försäljning i uppdragsverksamhet, och i princip med nuvarande avgränsning av staten även till exempel det allmänna pensionssystemet som finansieras med avgifter från AP-fonderna. Här kan därför finnas ett behov av att för dessa typer av tillgångar komplettera regelverket så att det blir tydligt att värderingen är beroende av de framtida förväntade kassaflödena.

En del av innehållet kan dock täckas av generella regler om nedskrivning och en hänvisning i handledningen om materiella anläggningstillgångar finns till IAS 36, vilken till stor del överensstämmer med denna IPSAS.

Eventuella regelförändringar behöver övervägas ytterligare i fråga om denna standard.

IPSAS 27 Jord- och skogsbruk

Denna redovisningsstandard ska tillämpas på biologiska tillgångar och på jord- och skogsprodukter vid skörd. ESV har bedömt att det inte finns någon verksamhet som primärt syftar till att inneha biologiska tillgångar för försäljning i staten. I vissa utsträckning kan Sveriges lantbruksuniversitet, Naturvårdsverket och Läns-

styrelser sälja biologiska tillgångar men det kan inte anses vara deras huvudsakliga verksamhet och torde därmed inte klassificeras som tillgångar som ska värderas enligt denna rekommendation. Det primära syftet med anskaffning och innehav av tillgångarna 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 klassificering av tillgångar. Det finns inga särskilda statliga redovisningsregler inom detta område. Tillgångar kan allmänt sett inte värderas till verkligt värde enligt FÅB vilket i detta fall beror på att det har bedömts att staten inte har någon verksamhet som primärt syftar till att inneha biologiska tillgångar för försäljning. Statliga bolag kan inneha denna typ av tillgångar för försäljning eller för att ge avkastning, men bolagen omfattas inte av det specifika statliga regelverket.

Eftersom denna standard knappast är tillämplig för myndigheter eller i ÅRS ser ESV inget behov av någon regeländring.

IPSAS 28–30 Finansiella instrument

Dessa redovisningsstandarder 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. Derivat¹ ska dock alltid värderas till verkligt värde. Utlåning ska enligt IPSAS initialt värderas till verkligt värde och löpande enligt en så kallad *incurred loss model* som bygger på att nedskrivning inte får ske för kreditförluster som följd av förväntade framtida händelser, till exempel dödsfall. Däremot saknas vägledning om hur utlåning som inte görs på kommersiella grunder ska värderas initialt.

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 hålls till förfall, lånefordringar och aktier samt andelar i dotter- och intresseföretag.

Det statliga regelverket har få specifika regler om finansiella instrument, förutom regeln att finansiella anläggningstillgångar ska värderas till anskaffningsvärde och regler för nedskrivning. Därutöver finns en regel om att utlåning ska redovisas under en egen post i balansräkningen och regler om valutasäkring av utländska fordringar och skulder. Men som framgått för andra standarder så finns ingen möjlighet enligt FÅB att värdera tillgångar till verkligt värde. Bakgrunden är att

¹ Ett derivat är kortfattat ett finansiellt instrument vars värde ändras till följd t.ex. ändrade räntesatser, råvarupriser och valutakurser och som regleras i en framtida tidpunkt.

det normalt är ovanligt att staten innehar finansiella instrument. De myndigheter som använder olika former av derivat är framförallt Riksgäldskontoret och vissa affärsverk.

Det förekommer att staten innehar finansiella tillgångar som endast syftar till att generera avkastning och värdestegringar, till exempel att myndigheter har fått medgivande från regeringen att placera inkomster i aktier eller obligationer fram till det att de ska användas i verksamheten. Det kan till exempel gälla donationer eller Kärnavfallsfondens placeringar av avgifter med mera i obligationer eller andra värdepapper. Därutöver kan det finnas derivat som anskaffas utöver dem som direkt behövs i verksamheten, det vill säga om de anskaffas i syfte att ge avkastning och värdestegring. Eftersom syftet med innehavet i dessa fall är detsamma för staten som för företaget kan det vara lämpligt att värdera tillgångarna på samma sätt.

Riksgäldskontoret redovisar statsskuldsväxlar och obligationer till upplupet anskaffningsvärde, vilket även är den metod som IPSAS anger. I Riksgäldskontorets redovisning och i ÅRS sker detta dock lite annorlunda i förhållande till standarden. Redovisningen görs brutto genom att man redovisar statsskuldsväxeln till det nominella värdet och skillnaden mellan det nominella värdet och det upplupna anskaffningsvärdet redovisas som en periodavgränsningspost.

Redovisning av utlåning skiljer sig väsentligt från IPSAS eftersom staten även som förlust tar upp förväntade förluster för icke inträffade händelser. De viktigaste förväntade förlusterna är hänförliga till trygghetssystemet och dödsfall i studiemedelssystemet. ESV bedömer att denna metod inte är förenlig med IPSAS. Att gå över till att tillämpa en så kallad *incurred loss model* enligt IPSAS skulle sannolikt innebära att statens utlåning skulle redovisas till ett för högt värde. IASB har även uttalat att de planerar att gå över till en så kallad *expected loss model*. Det ligger närmare den tillämpning som används för studiemedelsfordringarna och det understryker att det skulle vara olämpligt att gå över till den metod som finns i IPSAS i nuläget.

Standarderna om finansiella instrument är mycket komplicerade och alla konsekvenser av en fullständig tillämpning kan inte överblickas. Dock kan noteras att en del av de instrument som beskrivs och är komplicerade knappast förekommer i staten, exempelvis vissa eget kapitalinstrument.

ESV föreslår att FÅB ändras så att finansiella instrument inom staten kan värderas till verkligt värde. Det gäller för finansiella instrument som innehas på motsvarande sätt som ett företag, för att generera avkastning eller värdestegringar.

Därutöver bedömer ESV att det är lämpligt att tydliggöra att upplupet anskaffningsvärde och effektivräntemetoden bör användas vid värdering av finansiella instrument som innehas till förfall. Det är även lämpligt att tydliggöra att framförallt utlåning och garantier bör nuvärdesberäknas på motsvarande sätt som andra långfristiga fordringar och skulder.

IPSAS 31 Immateriella tillgångar

Reglerna i denna standard gäller för alla typer av immateriella tillgångar, det vill säga i det här fallet även för immateriella *omsättningstillgångar*. Det statliga regelverket tar bara upp immateriella *anläggningstillgångar*, vilket beror på bedömningen att det inte förekommer några immateriella omsättningstillgångar i staten.

Det är inte angivet i reglerna för statliga myndigheter, men i handledningen om immateriella anläggningstillgångar anges, att ”såväl treårsregeln som en beloppsgräns för ringa värde kan vara en utgångspunkt för förvärvade immateriella anläggningstillgångar. För internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar kan gränsen för vad som aktiveras vara högre”. Treårskriteriet syftar på att det för maskiner, inventarier m.m. i föreskrifter till FÅB är angivet att dessa betraktas som anläggningstillgångar om den ekonomiska livslängden uppgår till lägst tre år. IPSAS-standarderna har endast en ettårsregel och ingen regel alls om mindre värde. I det statliga regelverket anges också att endast utgifter för utveckling som är av *väsentligt värde* för myndighetens verksamhet ska redovisas som immateriell anläggningstillgång. Något väsentlighetskriterium finns inte explicit i denna standard.

Avskrivningstiden ska styras av den ekonomiska livslängden enligt det statliga regelverket men av nyttjandeperioden enligt IPSAS. Det statliga regelverket föreskriver också att *avskrivning* ska göras med *minst en femtedel per år* om det inte på grund av särskilda omständigheter och enligt god redovisningssed bör vara en längre avskrivningstid.

Även här finns i IPSAS två möjliga värderingsmetoder, anskaffningsvärdemetoden och omvärderingsmetoden (se Materiella anläggningstillgångar) och i staten används anskaffningsvärdemetoden.

ESV bedömer att reglerna i staten avseende immateriella anläggningstillgångar inte ska ändras. De statliga reglerna är mer formulerade utifrån ett behov av försiktighet och ESV bedömer att dessa försiktiga regler är ändamålsenliga.

4 Sammanfattande slutsatser från genomgången av IPSAS

ESV ser stora svårigheter och sakliga nackdelar med ett fullständigt införande av IPSAS och någon annan standard som är lämplig finns inte. Just fullständigheten bör betonas, eftersom IPSAS anger att tillämpning innebär att man tillämpar standarderna fullständigt och i sin helhet. Annars har man inte infört dem.

Den genomgång som presenterats i kapitel 3 visar att det statliga regelverket till mycket stor del motsvarar IPSAS när det gäller principer och definitioner. Undersökningen visar också att det på vissa områden finns skäl till en ytterligare ökad anpassning och komplettering av det statliga regelverket. Utredningsarbetet har resulterat både i konkreta regelförslag och i förslag till områden där det krävs ytterligare utredningsarbete.

De viktigaste svårigheterna eller argumenten mot en fullständig anpassning är sammanfattningsvis

- De omfattande kraven på tilläggsupplysningar som, samtidigt som de är kostsamma att tillämpa, i en del fall bedöms kräva vad ESV skulle beteckna som överinformation som inte efterfrågas och som skymmer väsentligheter.
- Den omfattande förändring av styrningen i staten som det skulle innebära att införa segmentrapportering.
- Kostnaderna och de ökade kraven på styrning av de statliga bolagens och AP-fondernas rapportering som det skulle innebära att fullständigt konsolidera dessa enligt IPSAS 6.
- Den enligt ESV:s bedömning olämpliga fokuseringen på kortsiktiga värdeförändringar som skulle påverka exempelvis studielånsfordringarna och tjänstepensionsskulden på ett ur styrnings- och informationssynpunkt olyckligt sätt.
- Att försäkringsmodellen i SPV:s tjänstepensionsrörelse skulle behöva förändras med konsekvenser för budgethanteringen.
- Ett eventuellt kommande krav på övergång till värdering till verkligt värde (återanskaffningsvärden) för materiella anläggningstillgångar som skulle påverka styrningen av investeringar och budgeten på ett icke önskvärt sätt.
- Strukturen på regelverket som är helt annorlunda. IPSAS detaljreglering i stället för det statliga regelverkets mer kortfattade reglering gör en fullständig regelanpassning rent tekniskt komplicerad och tidskrävande samtidigt som en förändring skulle upplevas främmande inom statsförvaltningen.
- Att möjligheterna att hämta vägledning även från andra normgivare än IPSASB därmed skulle försvinna. Den möjligheten måste finnas även i framtiden. Det tar exempelvis ofta lång tid från det att reglerna införs i näringslivet till att det finns en IPSAS-standard.

Det bör också betonas att en fullständig övergång skulle kräva att regelverket skrivs om i grunden och den skulle därför ta lång tid.

Det finns samtidigt ett egenvärde i anpassa de statliga reglerna till IPSAS i de fall det inte finns tydliga skäl emot. Dels underlättar detta förståelsen av de finansiella rapporterna för användare som är vana vid att läsa finansiella rapporter från andra organisationer, dels underlättar det kompetensförsörjningen i staten och arbetet för ekonomipersonalen genom att de som rekryteras från näringslivet eller från högskolan känner till reglerna.

Mot den här bakgrunden bedömer ESV att en begränsad anpassning av regelverk och tillämpning i sak är den rätta metoden och att reglerna bör anpassas stegvis i konkreta fall och utgå från statsmakternas behov av styrning i första hand.

4.1 Förslag till regeländringar och fortsatt utveckling

Klassificeringen av fordringar och skulder bör ändras, så att myndigheterna och därmed även ÅRS skiljer mellan långfristiga och kortfristiga fordringar och skulder på det sätt som framgår av IPSAS. Detta är också den regel som gäller i näringslivet sedan många år. Ändringen bör göras genom att uppställningsformerna för balansräkningen i föreskrifter till FÅB ändras och att reglerna om balansräkningen utvecklas för att beskriva definitioner och hur omklassificering ska göras av kortfristig del av långfristig fordran respektive skuld. Därmed kommer samma principer att även tillämpas i ÅRS när myndigheternas uppgifter konsolideras.

En regel om att nuvärdesberäkna fordringar och skulder som har längre löptid än ett år bör införas. Det ska dock endast röra fall där nuvärdesberäkning ger en väsentlig skillnad mot att inte nuvärdesberäkna. Regeln bör sannolikt tas in som föreskrift till FÅB och påverkar därmed ÅRS på samma sätt.

En generell regel bör införas om att finansiella tillgångar som anskaffas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. Regeln ska därmed inte gälla tillgångar som anskaffas till verksamheten, för att myndigheten ska kunna bedriva den verksamhet som regeringen ålägger den.

Regler om en mer detaljerad rapportering avseende materiella anläggningstillgångar från myndigheterna bör införas. Myndigheterna bör lämna specifikationer av hur det utgående värdet av tillgången bildats, till exempel med uppgift om årets anskaffning, årets avskrivningar, ackumulerade avskrivningar och årets försäljning/utrangeringar. Här ingår även att överväga att underindelning av posten Maskiner/inventarier/ installationer för att ge bättre information. Regeländringarna bör göras främst i ESV:s föreskrifter om rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen (S-koder), men kan också behöva kompletteras något i föreskrifter eller allmänna råd till FÅB. Därigenom blir det möjligt att upprätta noter i ÅRS för främst materiella anläggningstillgångar med ett högre informationsvärde och i bättre överensstämmelse med standarderna och med vad som är vanligt i näringslivet.

Komponentavskrivningsmetoden för anläggningstillgångar är lämplig i vissa fall och förekommer redan i begränsad omfattning i staten. En regel om detta bör lyftas fram i allmänna råd och eventuellt föreskrifter till FÅB.

Frågan om aktivering i ökad utsträckning av tillgångar med en bedömd nyttjandeperiod på mellan ett och tre år bör utredas.

Reglerna om att vissa lånekostnader ska aktiveras i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar är inkonsekventa genom att de tillämpas olika för tillgångar som finansieras från anslag (främst infrastruktur och beredskapstillgångar) och övriga anläggningstillgångar. När räntor aktiveras för övriga anläggningstillgångar grundas det inte på lånekostnader som uppkommit genom specifik upplåning för att bygga upp dessa tillgångar, vilket är en förutsättning för aktivering enligt IPSAS. Dessa förhållanden sammantaget leder till slutsatsen att en enhetlig tillämpning bör införas. ESV bedömer att det är lämpligt att ta bort möjligheten att aktivera lånekostnader i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. ESV föreslår därför att bestämmelsen härom i ESV:s föreskrifter till 1 stycket 5 kap. 3 § förordningen om årsredovisning och budgetunderlag tas bort.

Genom en regel i FÅB bör det införas krav för myndigheter att ta fram en särskild rapport över förändringen i myndighetskapitalet. En sådan rapport skulle underlätta förståelsen av kapitalet i myndigheternas årsredovisningar och även kunna fungera som en slags avstämning. Ändringen bör troligen göras på förordningsnivå. Även i ÅRS bör en rapport över förändring i nettoförmögenheten införas. En sådan ny rapport kan kräva förändring i budgetlagen. Det bör dock vara möjligt att hantera frågan på motsvarande sätt som dagens reglering om information om sambandet mellan budgetens saldo och resultaträkningens saldo. Den är reglerad som särskild information i anslutning till finansieringsanalysen i förordningen om underlag till årsredovisning för staten. Det skulle innebära att man i denna förordning reglerar att en specifikation över förändringen av nettoförmögenheten ska lämnas i anslutning till balansräkningen. Uppgifterna som sådana finns i allt väsentligt redan i dag i ÅRS, men i not och mer detaljerat än vad som är lämpligt i denna typ av specifikation eller rapport.

En regel om hur myndigheterna löpande ska redovisa transaktioner i utländsk valuta bör införas och det kan också finnas behov av att förtydliga vilken balansdagskurs som ska tillämpas.

Behovet av ett införande av regler om redovisning av eventualtillgångar bör utredas.

Behovet av nya regler för joint ventures bör utredas.

En utredning om utveckling av reglerna om redovisning av leasing bör göras.

Utveckling av reglerna om skuldredovisning och påverkan på kapitalet för oförbrukade bidrag behöver utredas och reglerna om redovisning av återbetalda bidrag bör kompletteras.

Det statliga regelverket bör förtydligas avseende intäkter genom att utredning görs för att definiera vad en intäkt är och när och hur den ska redovisas. Även

förttydliganden rörande redovisning, klassificering och värdering av entreprenadkontrakt bör utredas.

Utredningsbehov finns även när det gäller nedskrivning av kassagenererande tillgångar.

Även för finansiella instrument finns ytterligare behov av utredning som grund för eventuella förslag utöver det nämnda om värdering till verkligt värde i vissa fall.

Bland annat är det lämpligt att tydliggöra att upplupet anskaffningsvärde och effektivräntemetoden bör användas vid värdering av finansiella instrument som innehas till förfall.

4.2 Noter och tilläggsupplysningar i ÅRS

Redovisningsprinciper och tilläggsupplysningar

Tilläggsupplysningarna och beskrivningen av tillämpade principer i ÅRS bör fortsätta utvecklas. ESV har i utredningsarbetet inte kommit fram till konkreta förslag om och hur detta skulle kunna regleras utan det finns ett behov av ett fortsatt utvecklingsarbete och överväganden i samverkan mellan bland annat ESV, Finansdepartementet och Riksrevisionen. Utformningen och utvecklingen av ÅRS under 2000-talet har när det gäller den detaljerade nivån, präglats av ett samspel mellan organisationer som lett till att en praxis skapats som sedan kommit att gälla som norm. I vissa fall pekar Finansutskottet eller Riksrevisionen på förbättringsbehov och då vidareutvecklas redovisningen på den punkten. Detta samspel och detta löpande förbättringsarbete måste finnas kvar som komplement till konkreta ändringar i budgetlagen eller förordningen om underlag till årsredovisningen för staten. ESV har dock redan nu två huvudsakliga förslag till inriktning på förändringar.

Det första förslaget är att ange i ÅRS att redovisningsprinciper som i stora delar liknar IPSAS (och dess föregångare) ligger till grund för utformningen av redovisningsprinciperna i staten. Därmed tydliggörs att på områden där inga statliga regler finns att tillämpa, används IPSAS-principerna som underlag och huvudsaklig källa för utfyllande tolkning. Viktiga avvikelser och undantag från IPSAS bör då särskilt anges bland tilläggsupplysningarna i ÅRS.

Det andra förslaget till förbättring av tilläggsupplysningarna innebär att konkreta tillämpningar som är väsentliga för förståelsen av redovisningsinformationen förbättras och beskrivs i större utsträckning än tidigare. En del förbättringar genomfördes 2011, men förbättringsarbete måste ständigt pågå. Exempelvis tillkommer nya företeelser i den statliga verksamheten och enskilda ekonomiska händelser som ska beskrivas.

Det finns vidare ett utvecklingsbehov för processen att fånga viktiga händelser efter räkenskapsårets utgång. Här har ESV i nuläget inte något konkret förslag.

Noter

Noten för Personalkostnader bör byggas ut med ytterligare information om kostnaden för förändringen av tjänstepensionsskulden. De viktigaste delposterna anges redan i dag och uppgifterna hämtas från SPV:s årsredovisning. Med utgångspunkt i IPSAS-standarderna, bedömer dock ESV att denna specifikation bör göras mer fullständig. Vid en översyn av denna information kan även noten till posten Avsättning för pensioner och liknande förpliktelser beröras.

Noterna för främst materiella anläggningstillgångar bör struktureras om i ÅRS, så att anskaffningsvärde, årets avskrivningar, ackumulerade avskrivningar och utrangeringar framgår per typ av tillgång. Ur informationssynpunkt kan det vara särskilt viktigt för de stora balansposterna Väg- och järnvägsanläggningar, Beredskapstillgångar och Pågående nyanläggningar, men det bör sannolikt göras även för myndigheternas maskiner och inventarier, fastigheter och immateriella tillgångar. Det ställer krav på den förändring av myndigheternas rapportering som föreslagits ovan.

Det bör påpekas att den föreslagna omstruktureringen av noterna för anläggningstillgångar inte ersätter den redovisning av balansvärdet per myndighet som hittills presenterats i ÅRS. Denna information är också intressant, särskilt för poster med många rapporterande myndigheter som exempelvis Maskiner, inventarier och anläggningar.

5 Jämförelse med andra OECD-länder

5.1 Inriktning och urval

ESV har översiktligt studerat årsredovisning för staten och liknande dokument för sju länder: Storbritannien, Kanada, Nya Zeeland, Finland, Tyskland, Spanien och Frankrike. Storbritannien, Kanada och Nya Zeeland har valts som exempel på anglosaxiska länder som ESV sedan många år haft visst utbyte med och vet att det är länder som legat väl framme i utvecklingen av bokföringsmässiga grunder för statens redovisning.

Utöver dessa länder har ESV bedömt det lämpligt att göra jämförelser med några EU-länder utöver Storbritannien, eftersom den nu mest intensiva diskussionen om införande av IPSAS kopplar till den Europeiska unionen. Att välja ett nordiskt land kan också vara av särskilt intresse eftersom de på många sätt mest liknar Sverige. Finland har valts då man har en förvaltningsstruktur som liknar Sveriges. Tyskland, Spanien och Frankrike är ledande EU-länder med mycket stor påverkan på EU:s ekonomi och ESV har därför valt dessa.

Förutom diskussioner i samband med internationella arbetsgrupper, har studien begränsats till handlingar som finns på webbplatser för de olika länderna.

Inriktningen har varit att se om det finns en årsredovisning för staten i någon form som liknar den svenska, att se vilka redovisningsprinciper som tillämpas och särskilt om IPSAS eller något annat internationellt ramverk tillämpas. Syftet har också varit att se om det finns någon gemensam inriktning när det gäller redovisning av risker och åtaganden i den statliga eller offentliga verksamheten och annan särskild information motsvarande den som anges i budgetlagen för den svenska ÅRS.

5.2 Genomgång av länderna

Storbritannien

Storbritannien har infört en konsoliderad redovisning för hela den offentliga sektorn som benämns Whole of Government Accounts (WGA), alltså inklusive den lokala förvaltningen och även offentligt ägda företag. WGA innehåller de finansiella rapporterna balansräkning, resultaträkning och kassaflödesanalys. WGA har upprättats endast en gång, för räkenskapsåret 2009/2010 och arbetet med den andra pågår.

Syftet med WGA är att möjliggöra för parlamentet och allmänheten att förstå och få information om hur skattebetalarnas medel har använts. Redovisningen bygger på IFRS för privata börsföretag.

De konsoliderade finansiella rapporterna bygger på IFRS rekommendationer för privata sektorn och således inte IPSAS. På lokal nivå har dock IFRS börja tillämpas först från och med det budgetår som började 1 april 2010. Det är därför tydligt att

det åtminstone i den första årgången av rapporten finns många punkter där anpassning inte gjorts fullständigt eller där man gjort undantag. Därmed finns mycket utvecklingsarbete kvar att göra. WGA innehåller inte budgetinformation, utan redovisningen mot statens budget görs i årsredovisningar för de olika ministerierna.

I WGA delas verksamheten upp i tre överordnade segment:

- den centrala statsförvaltningen,
- lokal förvaltning och
- offentliga bolag.

I årsredovisningen betonas att den konsoliderade årsredovisningen inte ersätter nationalräkenskaperna utan är ett komplement till denna redovisning. I WGA finns också en sammanställning av skillnader mellan nationalräkenskaperna och WGA.

Storbritanniens riksrevisor har kritiserat WGA, bland annat när det gäller principer för avgränsning av redovisningsenheten och för att olika räkenskapsår tillämpas för olika ingående enheter. Man får därför förutsätta att dokumentet kommer att förändras och utvecklas på flera punkter under de närmaste åren.

Storbritannien framställer inte någon årsredovisning för den del av den offentliga sektorn som utgörs av staten. Däremot lägger man fram departementsvisa årsredovisningar för parlamentet. I dessa presenteras finansiella dokument och utfall mot givna anlag (estimates). I noter till sin årsredovisning presenterar Treasury Department riskanalys avseende finansiella dokument och data avseende garantier.

ESV har inte funnit något av regeringen utgivet dokument avseende utfall i förhållande till finanspolitiska mål. Däremot finns årliga rapporter från Office for National Statistics som innehåller en del sådan information.

Kanada

Kanadas årsredovisning är omfattande och upprättas enligt the Financial Administration Act (Ekonomiadministrativa förvaltningslagen).

Årsredovisningen inleds med en kort introduktion och fyra övergripande punkter:

1. budgetsaldot jämförs med föregående år,
2. budgetsaldot jämförs med prognos,
3. utvecklingen av det ackumulerade budgetunderskottet anges som andel av BNP och
4. Kanadas totala offentliga sektors lånebehov i förhållande till BNP och G7-länderna redovisas.

Årsredovisningen omfattar alla statliga organisationer som ingår i den juridiska personen staten och andra statliga organisationer, inklusive de specifikt statliga företagen, som är separata legala enheter men styrs av regeringen. Alla organisa-

tioner som i den Ekonomiadministrativa förvaltningslagen definieras som departement och som specifikt statliga företag ingår i den rapporterade enheten. Den finansiella verksamheten vid alla dessa enheter, utom vid de nämnda företagen och andra statliga affärsdrivande företag, konsolideras i bokslutet enligt en enhetlig uppställningsform och enhetliga redovisningsprinciper efter eliminering av betydande mellanstatliga mellanhavanden. De speciella statliga företagen och andra statliga affärsföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Den kanadensiska "Pensionsplanen" ingår inte eftersom provinserna har stort inflytande och den därmed inte bedöms kontrolleras av regeringen.

De finansiella dokumenten är upprättade enligt regeringens redovisningsprinciper, vilka bygger på redovisningsstandarder som tillämpas i den kanadensiska offentliga sektorn. I förra årets uttalande uppmärksammade revisorn parlamentet på det faktum att många enheter under regeringen konverterat till antingen International Financial Reporting Standards eller Public Sector Accounting Standards för räkenskapsår som börjar på eller efter den 1 januari 2011. Alla dessa enheter fortsätter övergången till de nya standarderna och motsvarande anpassningar måste återspeglas i Kanadas årsredovisning per den 31 mars 2012. De principer som tillämpas innebär att både kostnader och intäkter redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. För transfereringar finns regler som vid en översiktlig bedömning synes väl utvecklade och även skatteintäkterna redovisas periodiserat med grundtankar som tycks ligga nära det svenska sättet att se på dessa.

Oberoende normgivare har rollen att utveckla och utfärda redovisningsstandarder. De följer en etablerad och transparent process med överläggningar och hänsyn till synpunkter från ett brett spektrum av aktörer. I Kanada ligger denna uppgift på The Public Sector Accounting Board (PSAB) of The Canadian Institute of Chartered Accountants. PSAB har upprättat kompletta redovisningsprinciper för offentlig sektor. Dessa redovisningsprinciper, tillämpas på övergripande nivå för de finansiella dokumenten för staten som helhet, inklusive alla nivåer under regeringen och statliga organisationer.

Kanadas regering hade en plan för införande av kostnadsmässig budgetering i etapper och att utvärdera kostnaderna och fördelarna med kostnadsmässiga anslag under 2012-13. Denna plan har inte fullföljts ännu.

Nya Zeeland

För Nya Zeeland finns en motsvarighet i flera avseenden till den svenska budgetlagen i The Public Finance Act 1989. Där krävs bland annat att Treasury framställer ett dokument om statens långsiktiga finansiella situation åtminstone vart fjärde år. Krav finns också att årsredovisningar upprättas och lämnas och enligt vilka principer de ska upprättas. Treasury publicerar månadsvisa och årsvisa finansiella dokument för staten som redovisningsenhet. Dessa lämnar information om statens tillgångar och skulder, intäkter och kostnader och kassaflöden.

Årsredovisningen inleds med finansministerns uttalande varpå följer ansvarsdeklaration från chefen för Treasury följt av Kommentar, Revisionsrapport, Reviderade finansiella dokument, Kompletterande dokument, Ytterligare finansiell information och Ordlista. De finansiella dokumenten utgörs av Resultaträkning, Analys av kostnader efter funktion, Rapport över totalresultat, Kassaflödesrapport, Rapport över förändringar i nettokapital, Balansräkning, Segmentsredovisning och Noter.

Varje departement ska upprätta en rapport över sin verksamhet i slutet av varje verksamhetsår. Den består av allmän information om verksamheten inklusive jämförelse med obligatoriskt fastställda mål, mått och standarder, en resultatredovisning, finansiella dokument, en ansvarsdeklaration och en revisionsrapport.

I 2011 års årsredovisning för staten (Financial Statements of the Government of New Zealand) finns en sammanfattning av redovisningsprinciperna. Där anges att de finansiella dokumenten har upprättats i enlighet med 1989 års lag om offentliga finanser och enligt god redovisningssed i Nya Zeeland. Staten har behandlats som en så kallad samhällsnyttig enhet (public benefit entity, PBE). De finansiella dokumenten iakttar Nya Zeelands motsvarighet till International Financial Reporting Standards (NZ IFRS) på ett sätt som lämpar sig för samhällsnyttiga enheter.

NZ IFRS har stor överensstämmelse med de internationella standarderna för privata företag (IFRS och IAS). De har beslutats av Accounting Standards Review Board (ASRB) som gav ut standarder som skulle tillämpas i både offentlig och privat sektor. Den 1 juli 2011 ändrades ansvaret för att ge ut redovisningsstandarder i Nya Zeeland genom att ASRB organiserades om och namnändrades till External Reporting Board (XRB). I den nya formen ska standarder ges ut separat för privat och offentlig sektor.

Annan information än resultat- och balansräkningsinformation

I 2011 års årsredovisning för nya zeeländska staten finns ett inledande avsnitt med kommentarer och sammanfattning av en mängd data hämtade från de olika redovisningsdokumenten. Bland annat sammanställs data under rubriken Fiscal Strategy som bryts ned på mått och där de finansiella resultat som uppnåtts det berörda räkenskapsåret och året före detta anges. Alla mått hänför sig till balans- och resultatposter i årsredovisningen. Det innebär att det endast är ekonomiska mål för staten som behandlas, ibland inkluderat de företag som staten driver. Några av måtten beräknas som procentandelar av BNP. Det finns inga finanspolitiska mål för samhället i presentationen utan målen är kopplade till staten som redovisningsenhet. Denna redovisning har gjorts på annat sätt för 2012 och man kan således se att den är under utveckling. Av Riksrevisornas uttalande framgår att annan information än den som lämnats i de finansiella dokumenten inte har reviderats.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) har publi-

cerat ett utkast till en standard som till stora delar behandlar motsvarigheten till de nämnda avsnitten som finns i 2011 och 2012 års årsredovisning för den Nya Zeeländska staten. IPSASB benämner ett sådant dokument Financial Statement Discussion and Analysis. Inte heller i detta utkast behandlas analyser av budgetpolitiska mål som går utöver mått som kan härledas från den berörda redovisningsenhetens redovisningsdokument.

I den Nya Zeeländska årsredovisningen 2012 redovisas eventalförpliktelse och eventaltillgångar. Eventalförpliktelse redovisas uppdelat på kvantifierbara och inte kvantifierbara. Bland kvantifierbara eventalförpliktelse särredovisas garantier och skadegarantier. Det finns inget tecken på att landet tillämpar något avgiftsbelagt garantisystem av den svenska typen.

En analyskommentar behandlar finansiella instrument. Redogörelsen består av dels en analys och dels en redogörelse för riskhantering. Den behandlar riskprinciper för de olika organisationer som konsolideras i årsredovisningen inklusive motsvarigheten till Riksgäldskontoret. Vidare behandlas de olika risker som finns för de finansiella instrumenten, fördelat på marknadsrisk (räntor och valutor), kreditrisk och likviditetsrisk.

Båda dessa noter är fristående i den meningen att de inte relateras till poster i de finansiella instrumenten.

Utfallet mot anslag presenteras i departementsvisa årsredovisningar som föreläggs parlamentet och alltså inte i den för staten konsoliderade årsredovisningen.

Finland

Finland har en årsredovisning för staten – statens bokslutsberättelse – som innehåller motsvarigheter till de viktigaste delarna i den svenska. Där finns redogörelse för budgetens utfall, där finns resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Årsredovisningen innehåller även text- och kommentarsavsnitt med uppföljning av den ekonomiska politiken och med beskrivning över garantier, utlåning och risker. Uppställningsformerna för de finansiella rapporterna är mer utförliga än de svenska är och vissa specifikationer av poster finns dessutom i bilagor. Noter för varje post av den typ som används i svenska ÅRS saknas däremot. Bokslutsberättelsen innehåller även en slags resultatredovisning per ministerium med redogörelse för olika prestationer inom ministeriets ansvarsområde, utvecklingen och speciella projekt.

På underordnad nivå finns ämbetsverk med mera som gör egna bokslut. Regelverket är främst en lag om statsbudgeten och en förordning om statsbudgeten. Vid sidan av detta finns föreskrifter från Finansministeriet och Statskontoret.

Principerna för budgeten är delvis bokföringsmässiga, men delvis kontantmässiga eller en mellanform. Principerna för redovisningen i övrigt – affärsbokföringen – är till stor del bokföringsmässiga, men synes i högre grad än i Sverige vara kontantmässiga, ”desamma som för budgeten”. Värderingsprinciper och principer

för att ta upp poster synes likna de svenska, men preciseras till stor del med egna definitioner.

Finland tillämpar inte IPSAS eller något annat liknande ramverk. I en enkätundersökning som Eurostat gjort nyligen har Finland angivit att åtta–tio av de 32 IPSAS-standarderna är alltför komplicerade att genomföra. Det ska jämföras med två för Sverige. Ett svarsalternativ var ”genomförande med viss anpassning” och svaren tyder därför på att man bedömt skillnaderna mot IPSAS som relativt stora.

Jämfört med Sverige kan exempelvis nämnas att Finland skiljer tydligare på kort- och långfristiga poster i balansräkningen, men att däremot eliminering av interna mellanhavanden görs endast i begränsad omfattning. Även avgränsningen av staten synes mindre fullständig då poster utanför budgeten som vissa fonder samt affärsverken inte ingår i de konsoliderade finansiella rapporterna.

ESV har inte funnit några särskilda principer som beskriver hur redovisningen mot målen för den ekonomiska politiken ska göras eller hur risker i garanti- eller utlåningsverksamhet ska mätas, utan regleringen av detta är helt kortfattad.

Tyskland

Den största skillnaden mellan den svenska och den tyska statliga redovisningen är att Tyskland valt att behålla kassamässig redovisning med stort fokus på budgetens utfall.

Utgångspunkten för statsredovisningen regleras i grundlagen. Mer detaljerade regler finns angivna i budgetprinciplagen som tillsammans med budgetförordningarna kan liknas den svenska budgetlagen. Budgetförordningarna är antagna per förbundsland och en separat på federal nivå men alla baseras på budgetprinciplagen som tillsammans med grundlagen reglerar redovisningen både federalt och på förbundslandsnivå. Redovisningsprinciper för värdering av tillgångar och skulder regleras även i *utkastet till Redovisningsstandarder för tillgångar i Förbundsrepubliken från 1953*.

I Tyskland finns två dokument som motsvarar den svenska årsredovisningen för staten (ÅRS). Dels budgetens utfall, Haushaltsrechnung, och dels en sammanställning av vissa av statens tillgångar och skulder, dvs. en form av balansräkning, Vermögensrechnung. I redovisningen av budgetens utfall ingår även motsvarande information som i finansieringsanalysen i ÅRS och i balansräkningen beskrivs garantier och utlåning om än i begränsad omfattning. I och med att Tyskland tillämpar kassamässig redovisning finns det inte som i Sverige någon resultaträkning.

Innehållet i redovisningen av budgetens utfall är mycket utförligt beskrivet med såväl noter som olika former av uppställningar. Balansräkningen är däremot begränsad till omfattningen och innehåller till exempel inte värdet av materiella och immateriella anläggningstillgångar. De poster som finns med är dock väl beskrivna.

Den anslutande informationen i redovisningen av budgeten inkluderar i huvudsak en kort makroekonomisk översikt, information om avvikelser mot bud-

get, inkomster andra än skatter och informationen om federala fonder. En stor del av denna information presenteras i tabeller som är specificerade på verksamhetsnivå när det gäller avvikelser eller beskrivande text exempelvis när det gäller de fonderade medlen.

Ett större projekt för att utvärdera olika möjligheter att modernisera redovisningen i staten startade 2006 vilket resulterat i ett arbete med att utveckla redovisningen av tillgångar och skulder. Projektet har dock inte resulterat i att Tyskland börjat använda internationella redovisningsstandarder såsom IPSAS på federal nivå och intresset för IPSAS är inte stort. Under 2010 gjordes lagförändringar som öppnade för avvikande principer i förbundsländerna. I några av dem tillämpas sedan dess kostnadsmässig redovisning, dock främst med den tyska privata sektorns redovisningsstandarder som utgångspunkt, inte IPSAS.

Spanien

Spanien är en decentraliserad stat med tre nivåer: central, regional och lokal nivå. På det finansiella området är den administrativa decentraliseringen baserad på principerna finansiell autonomi, samordning och solidaritet vilka är inskrivna i den spanska grundlagen från 1978.

Statens budget regleras i konstitutionen och i Lagen om statens budget. Kompletterande bestämmelser avseende Lagen om statens budget utfärdas av "Finansdepartementet" och därutöver finns en lag om budgetstabilitet. Finansdepartementet överlämnar, efter att ha fått underlag från myndigheterna, ett budgetförslag till kongressen som godkänner den årliga budgeten. När budgeten antagits tar den formen av en lag. Kassamässig redovisning tillämpas för redovisningen mot statens budget.

Inom Finansdepartementet ligger ansvaret för den offentliga redovisningen på regeringens kontrollorgan, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). IGAE är verkställande organ för de offentliga räkenskaperna och tillhandahåller bland annat finansiell information avseende den offentliga förvaltningen och utfärdar de nödvändiga bestämmelser som behövs för att genomföra denna uppgift. Det innefattar enligt budgetlagen bland annat att utveckla redovisningen, utforma kontoplanen, utfärda cirkulär och instruktioner om redovisning och finansiella dokument. En annan uppgift som IGAE har är att sammanställa den konsoliderade årsredovisningen för staten och avge rapporter till nationalräkenskaperna i enlighet med ENS95.

Det finns även en redovisningskommitté (Comision de Contabilidad publica).

Redovisningen i den offentliga sektorn ska enligt budgetlagen ge en rättvisande bild av eget kapital, finansiell ställning, resultat och budgetgenomförande. Där finns också bestämmelser om grundläggande redovisningsprinciper samt att redovisningsskyldiga enheter i den offentliga sektorn ska upprätta och lämna årsredovisning på bokföringsmässiga grunder som lämnas till revisionsrätten (Tribunal de cuentas).

Vilka redovisningsregelverk som ska tillämpas framgår av samma avsnitt i budgetlagen. Redovisade enheter i den statliga sektorn ska tillämpa den nya generella kontoplanen - PGCP. Begreppet kontoplan är mycket vidare än vad ordet anger eftersom kontoplanen innehåller så mycket mer än bara kontoklasser och konton. Publika företag tillämpar bestämmelser för affärsredovisning sedan 2008 (baserade på IAS-IFRS). Den nya PGCP från 2010 är ett heltäckande regelverk som följer IPSAS men inte har antagit dess struktur och inte heller alla tilläggsupplysningar. Precis som i IPSAS aktiveras anläggningstillgångar som har en ekonomisk livslängd mer än ett år. Kortfristiga respektive långsiktiga tillgångar och skulder visas i balansräkningen. De nya redovisningsbestämmelserna ska tillämpas för första gången för årsredovisningen 2011. Tidigare motsvarande kontoplan byggde mer på redovisningen i privata företag. Förutom regler för redovisningen innehåller PGCP även en föreställningsram för offentlig redovisning.

Årsredovisningen för myndigheter och andra organ består av balansräkning, resultaträkning, rapport över förändringar i eget kapital, finansieringsanalys, anslagsredovisning (utgifter/inkomster) samt tilläggsupplysningar.

Årsredovisningen för staten (el cuenta general del estado)

Enligt budgetlagen ska IGAE upprätta en årsredovisning för "staten". Ytterligare regler finns i en förordning ("Orden"). Årsredovisningen består av 3 finansiella dokument:

- årsredovisning för den statliga sektorn (Cuenta General del sector público administrativo)
- årsredovisning för de statliga företagen (aktiebolag)
- årsredovisning för de statliga fonderna

I den allmänna statliga administrationen ingår förutom den egentliga statsförvaltningen även socialförsäkringssystemet, vissa självständiga organisationer, offentliga företag och publika organisationer samt vissa konsortier och fonder.

De konsoliderade finansiella dokumenten är balansräkning, resultaträkning, rapport över förändringar i eget kapital, finansieringsanalys och anslagsredovisning (utgifter/inkomster). Till detta finns tilläggsupplysningar.

Årsredovisningen för de statliga företagen följer redovisningsprinciper och kontoplanen för den privata sektorn. De konsoliderade finansiella rapporter som upprättats för dessa utgörs av en balansräkning, förlust- och vinstrapport, intäkter och kostnader, rapport över förändringar i eget kapital och en kassaflödesanalys. För de statligt ägda fonderna konsolideras balansräkning och resultaträkning med tilläggsupplysningar.

På Finansdepartementets webbplats och i en särskild offentlig publikation offentliggörs sammandrag av den konsoliderade årsredovisningen för staten. I det publicerade sammandraget ingår dock inte tilläggsupplysningarna.

Årsredovisningen för staten granskas av revisionsrätten som lämnar revisionsyttrande.

Frankrike

Av den franska motsvarigheten till den svenska budgetlagen, La Loi organique relative aux lois de finances, framgår att de finansiella dokumenten ska upprättas enligt bokföringsmässiga grunder och utgå från redovisningsnormerna för de privata företagen där så är möjligt. Statsbudgetens inkomster och utgifter ska däremot redovisas utifrån kassamässiga principer.

Det samlade statliga regelverket är en publikation som inleds med en föreställningsram. Föreställningsramen, som är ett vägledande dokument, har utformats utifrån regler utvecklade för den privata sektorn i Frankrike (Plan Comptable General), internationella standarder för privata sektorn (IFRS) och den offentliga sektorn (IPSAS). Publikationen innehåller de 16 redovisningsstandarder som har publicerats. Dessa regler utarbetas av Redovisningsrådet för offentlig redovisning (Conseil de normalisation des Comptes publics). Det statliga regelverket är i stora delar förenligt med IPSAS men standarderna som sådana har inte införts.

Årsredovisningen för staten består av en balansräkning, en resultaträkning, finansieringsanalys och omfattande noter samt tilläggsupplysningar som belyser olika finansiella företeelser inom staten under det gångna räkenskapsåret.

Årsredovisningen granskas av revisionsrätten (Cour de Comptes). Det dokument som motsvarar den svenska redovisningen av utfallet för statens budget ingår inte i årsredovisningen för staten utan upprättas och lämnas vid ett separat tillfälle till parlamentet. Revisionsuttalandet innehåller uttalande om att räkenskaperna är lagenliga, tillförlitliga och rättvisande.

Andra länder inom EU

Inom EU pågår ett utvecklingsarbete avseende både nationalräkenskaper och finansiell redovisning. I det sammanhanget nämns ibland uppgiften att nya EU-länder i främst östra Europa fullt ut har antagit de nu gällande principerna för nationalräkenskaperna och internationella redovisningsstandarder, främst IPSAS. Internationella jämförelser som gjorts i enkätform visar dock att anpassningen inte är så långt gången.

Många av de aktuella länderna verkar dock ha kommit ganska långt när det gäller anpassning till dessa principer. ESV har inte haft möjlighet att närmare studera hur dessa länder har löst olika problem, men ser ändå en viss tendens till att länder som tidigare haft ett mindre utvecklat system för offentlig redovisning och statistik eller som har gjort en genomgripande omvandling av sin förvaltning efter 1989 tycks ha lättare att göra denna typ av anpassning. Skälet till det kan vara att man byggt sina principer och standarder från början efter det regelverk som finns, i stället för att ha en etablerad struktur som behöver ändras i många detaljer

och där ändringar leder till nya problem att lösa. Det sistnämnda gäller i Sverige, men blir också tydligt när man exempelvis studerar Tyskland som inte har infört bokföringsmässiga principer för sin redovisning.

ESV:s deltagande i internationellt arbete under året

Vid sidan av arbetet med denna utredning har ESV under 2012 deltagit i internationellt samarbete kring redovisning och näraliggande frågor. En del har en direkt koppling till arbetet med nationalräkenskaper och förfarandet vid stora underskott, där ESV tillsammans med Statistiska centralbyrån och i viss mån Finansdepartementet haft kontakter med och deltagit i arbetsgrupper vid det europeiska statistikorganet Eurostat.

Under året har Eurostat även fått ett särskilt uppdrag av EU-kommissionen att bedöma om införande av IPSAS är lämpligt för EU-länderna. Att ett statistikorgan fått denna uppgift bör ha att göra med att en gemensam grund för bokföringen skulle kunna göra det lättare att ta fram nationalräkenskaper och anslutande information på ett enhetligt sätt och på likartade grunder.

Det internationella arbetet har varit värdefullt och gett kunskap som har kunnat användas i utredningsarbetet. En enkätundersökning som genomfördes av Eurostat under sommaren visar hur olika EU-länder ser på ett eventuellt införande av IPSAS och vilka större svårigheter som finns. Det kan konstateras att de standarder som andra länder ser som svåra i flera fall överensstämmer med ESV:s bedömning. Flera länder, inklusive Sverige, har gett uttryck för att det krävs viss anpassning och begränsning för ett IPSAS-införande.

5.3 Slutsatser

Alla de studerade länderna har någon form av årsredovisning för staten eller den offentliga sektorn. Eftersom förvaltningsstrukturen skiljer sig åt väsentligt, samtidigt som länderna gjort olika val för inriktning på redovisningen, skiljer sig avgränsningen av den konsoliderade enheten åt mellan länderna.

Redovisningsprinciperna skiljer sig åt. De flesta länderna har en bokföringsmässig redovisning. ESV har inte sett att något land i genomgången tillämpar IPSAS eller något annat internationellt ramverk fullt ut. De flesta länder har, på motsvarande sätt som Sverige, ett eget regelverk som har mycket gemensamt med IPSAS och IFRS men som har anpassats eller som bygger på egna principer som utvecklats inom landet.

Under 2012 har ESV deltagit i arbetsgrupper och seminarier inom Eurostat och besvarat flera enkäter från Eurostat och olika revisionsbyråer som syftar till att kartlägga läget i utvecklingsarbetet, främst med inriktning på tillämpningen av IPSAS. Där framgår att det finns en vilja att närma sig hos många länder inom EU, men att det också finns motstånd på många enskilda punkter. Här kan också nämnas att det pågår diskussioner inom arbetsgruppen i Eurostat om att IPSAS

anpassat till EU, en så kallad EPSAS, skulle kunna vara ett alternativ till IPSAS inom medlemsstaterna.

ESV:s slutsats är att det inte går att i dag säga att IPSAS är vedertaget som norm, men att det pågår ett internationellt utvecklingsarbete i den riktningen. Om det kommer att leda till att man fullt ut tillämpar IPSAS eller om det snarast är som i Sverige i dag, att principer och definitioner i stora delar överensstämmer men att det också finns både förenklingar och undantag, går inte att säga i nuläget. Något annat ramverk som tillämpas brett finns inte. IFRS används, men inte generellt.

Det finns inte, utifrån ESV:s undersökning, någon grund för att säga att redovisning av åtaganden vid sidan av balansräkningen, risker i garanti- och kreditgivning eller andra statsfinansiella risker eller redovisning mot målen för den ekonomiska politiken görs på något enhetligt sätt i dokument av typen årsredovisning för staten i de olika länderna.

6 Tillgångsredovisning enligt nationalräkenskapsprinciper

En del av ESV:s uppdrag är att utreda förutsättningarna och lämpligheten av en anpassning av tillgångsredovisningen i årsredovisningen för staten (ÅRS) till de principer som nationalräkenskaperna (NR) tillämpar (enligt Europeiska nationalräkenskapssystemet, ENS) samt bedöma konsekvenserna av en sådan anpassning.

Den grundläggande fördelen med en sådan anpassning skulle kunna vara en ökad samstämmighet mellan olika sätt att redovisa statens tillgångar och förmögenhet. Det kan minska behovet av att förklara skillnader och minska risken för att balansräkningen i årsredovisningen för staten, liksom sammanställningar i nationalräkenskapstermer, ifrågasätts. Svagheter med en sådan anpassning kan vara att de många anpassningar som behövs är svåra att genomföra eller har olika icke önskvärda konsekvenser samt att skillnader ändå kommer att finnas. I detta avsnitt kartlägger och bedömer ESV de olika faktorerna.

Genomgången grundas på intervjuer med experter inom Statistiska centralbyrån (SCB) samt studium av regelverket för nationalräkenskaper som det publicerats i boken Europeiska nationalräkenskapssystemet ENS 1995, kompletterat med praktisk erfarenhet av ESV:s arbete med underlag till nationalräkenskaperna. Detta har jämförts med det statliga regelverket för redovisning och tillämpningen för myndigheterna och i årsredovisningen för staten, vilket är områden där ESV har detaljerad kunskap.

6.1 Struktur

Vid jämförelse mellan balansräkningarna ska noteras att Sverige genom SCB inte publicerat fullständiga balansräkningar eller fullständiga beräkningar av tillgångarna under den senaste 15-årsperioden. De beräkningar av samtliga tillgångar och av nettoförmögenhet som förekommit har i stället varit sammanställningar av främst Finansdepartementet som grundas på NR-regelverket. I nuläget bedömer dock SCB att det nya ENS-regelverket ställer ökade krav på att ta fram fullständiga balansräkningar men att det dröjer innan ett sådant arbete är färdigt. Beräkningar av finansiella tillgångar och skulder har publicerats löpande av SCB under perioden. Eftersom fullständiga balansräkningar inte publicerats, utgår jämförelsen av strukturen från klassifikationen i boken ENS 1995.

Strukturen har flera likheter i ENS och ÅRS. Det finns en tillgångssida och en skuldsida. Skillnaden utgör nettoförmögenheten. Här begränsar vi oss i stort sett till tillgångssidan, men skuldsidan enligt ENS är i princip en ren spegling eftersom alla finansiella tillgångar motsvaras av en skuld i en annan sektor och omvänt.

Indelningen enligt ENS är på övergripande nivå en åtskillnad mellan icke finansiella och finansiella tillgångar.

Icke finansiella tillgångar delas in i producerade tillgångar och icke producerade tillgångar. De producerade tillgångarna består främst av så kallade fasta tillgångar som innefattar byggnader, anläggningar samt maskiner och inventarier, men även immateriella tillgångar, dvs. en indelning som liknar den i ÅRS med materiella och immateriella anläggningstillgångar. För staten består de icke producerade tillgångarna främst av mark, men det finns även andra naturtillgångar med mera samt vissa icke producerade immateriella tillgångar. Lager redovisas enligt ENS bland producerade tillgångar, men utgör inte fasta tillgångar.

De finansiella tillgångarna enligt ENS är främst värdepapper, inklusive aktier, lån samt krediter och förskott, vilka alla har motsvarigheter i balansräkningen i ÅRS, men i annan ordning och med delvis annan benämning.

I nedanstående tabell görs en sammanfattande jämförelse mellan tillgångarna enligt NR-struktur och tillgångarna i ÅRS. Detta beskrivs därefter mer i detalj i den följande redogörelsen för olika tillgångsslag. Uppgifterna avser huvudsaklig klassificering. Undantag finns kopplat till det mer detaljerade NR-regelverket.

BENÄMNING I ÅRS	BENÄMNING I NR	KOMMENTAR
Immateriella anläggningstillgångar	Icke finansiella/Producerade/Fasta/Immateriella tillgångar resp. Icke producerade/ Immateriella tillgångar	Skilda principer för datafångst, värdering och avskrivningar
Materiella anläggningstillgångar	Icke finansiella	Skilda värderings- och avskrivningsprinciper
Statliga väg- resp. järnvägsanläggningar	Producerade/Fasta/Materiella/Anläggningar	
Byggnader, mark och annan fast egendom	Producerade/Fasta/Materiella/Övriga byggnader och anläggningar resp. Icke producerade/Materiella/ Mark	Mark särredovisas som icke producerade tillgångar i NR
Förbättringsutgifter på annans fastighet	Del av producerade materiella	
Maskiner, inventarier, installationer m.m.	I huvudsak producerade...anläggningar	
Pågående nyanläggningar	I huvudsak producerade...anläggningar	
Beredskapstillgångar	(Ingår inte i NR i dag.)	Införs i NR enligt ESA 2010
Förskott avs. materiella anläggningstillgångar	Finansiella/Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter/Handelskrediter och förskott	
Finansiella anläggningstillgångar	Finansiella tillgångar	
Andelar i hel- och delägda företag	Aktier och andra ägarandelar/Noterade resp. icke noterade aktier	Skilda värderingsprinciper och stor värdeskillnad för noterade aktier
Andra långfristiga värdepappersinnehav	Flera olika poster (främst lån och värdepapper andra än aktier samt fondandelar)	Skilda värderingsprinciper
Långfristiga fordringar	Främst lån	

BENÄMNING I ÅRS	BENÄMNING I NR	KOMMENTAR
Utlåning	Finansiella/Lån/Långfristiga lån	Stora värderings-skillnader
Varulager m. m.	Icke finansiella/(främst) Lagerstockar/Insatsvaror, varor i arbete resp. handelsvaror	
Fordringar	Finansiella tillgångar	Skilda värderings-principer
Kundfordringar	Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter/Handelskrediter och förskott	Ingår till stor del inte i NR i dag av praktiska skäl, men tas troligen in under 2013
Övriga fordringar	Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter/Övriga obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter	Ingår till stor del inte i NR i dag av praktiska skäl, men tas troligen in under 2013
Periodavgränsningsposter	Finansiella tillgångar	
Förutbetalda kostnader	Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter/Övriga obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter (Ingår endast delvis i NR)	Poster kopplade till främst transfereringar och löner ingår inte i NR
Upplupna bidragsintäkter	(Ingår inte i NR)	
Övriga upplupna intäkter	Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter/Övriga obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter (Ingår endast delvis i NR)	Poster kopplade till främst transfereringar och löner ingår inte i NR
Kortfristiga placeringar	Finansiella tillgångar/ Värdepapper andra än aktier/ kortfristiga värdepapper resp. Finansiella derivat, resp. Kortfristiga lån resp. Aktier och andra ägarandelar/Noterade resp. onoterade aktier resp. Fondandelar	Skilda värderings-principer
Kassa och bank	Finansiella tillgångar/Sedlar, mynt och inlåning/Överförbar inlåning	

Bedömning

Strukturen i sig är inte ett hinder för NR-anpassning av principerna för tillgångsredovisning. Det är knappast lämpligt att redovisa en balansräkning enligt NR-strukturen (samma uppställningsform) i ÅRS, eftersom det skulle uppfattas som främmande av nästan alla läsare som är vana vid företags balansräkning, men principerna för att ta upp poster och värdera poster skulle kunna anpassas oavsett detta. Endast ordningen och benämningen på rubriker och poster skulle då avvika.

Det finns dock generellt anledning att peka på svårigheten med att redovisa tillgångar men inte skulder i NR-termer. Förmögenheten utgör skillnaden mellan tillgångar och skulder, som då inte skulle mätas på ett enhetligt sätt. Att mäta tillgångarna eller hela balansräkningen i NR-termer, men inte resultaträkningen, skulle leda till att resultaträkningens saldo inte överensstämmer med årets resultat

som är den viktigaste förändringsposten i balansräkningens förmögenhet. Detta innebär sammantaget att det bör bedömas olämpligt att redovisa endast delar av balansräkningen eller endast balansräkningen i NR-termer.

6.2 Vad som tas upp och hur det mäts och värderas

ESV har inte funnit väsentliga skillnader ifråga om vilka tillgångar som tas upp i redovisningen (recognition). En översiktlig bedömning leder till att principerna är likartade. Inom vissa utvecklingsområden kan fortfarande oklarheter finnas, så som utsläppsrätter eller radiofrekvensutrymme, och det kan även finnas på mer detaljerad nivå för mer traditionella poster. Även om det alltså kan finnas vissa skillnader i fråga om vilka tillgångar som tas upp i redovisningen, har ESV inte närmare gått in på denna fråga, utan koncentrerat kartläggningen på skillnader och likheter som avser mätning, värdering och datafångst. Den jämförelsen görs i det följande enligt den struktur som balansräkningen i ÅRS har i dag enligt budgetlagen.

Generellt gäller marknadsvärden eller återanskaffningsvärden i nationalräken-skaperna, men hur detta tillämpas framgår mer detaljerat i den fortsatta beskrivningen. I ÅRS används historiska anskaffningsvärden eller i vissa fall verkligt värde.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Immateriella anläggningstillgångar i ÅRS avser främst egenutvecklade och köpta IT-system. Materiella anläggningstillgångar är beloppsmässigt främst väg- och järnvägsanläggningar samt beredskapstillgångar i försvarssektorn. Om man ser till antalet berörda myndigheter är de vanligaste tillgångsslagen byggnader och mark, maskiner och inventarier samt pågående nyanläggningar.

Dessa olika tillgångsslag motsvaras i huvudsak i nationalräken-skaperna av så kallade fasta tillgångar, som är en del av kategorin producerade tillgångar. Mark, vissa naturtillgångar och vissa immateriella tillgångar ingår dock inte i denna kategori.

De fasta tillgångarna i NR är investeringar som används för produktiva ändamål och som ger avkastning. Det finns inga relativt höga beloppsgränser så som i redovisningen på myndigheter eller i ÅRS, utan tillgångar som används i produktionen och som har en livslängd över ett år enligt den praxis som tillämpas och som har ett värde överstigande 500 euro i 1995 års penningvärde tas upp som fasta tillgångar. För att ta in information i staten har detta lösts genom att en särskild rapporteringskod används för så kallade förbrukningsinventarier, där till exempel mindre kontorsmaskiner och datorer samt många möbler tas upp.

För alla dessa tillgångar gäller att det är återanskaffningsvärdet med avdrag för kapitalförslitning (avskrivningar) som ska redovisas i NR. Principerna för vad som ingår i investeringars anskaffningsvärde synes likna det som gäller i ÅRS,

genom att kostnader för transporter och installation etc. ska ingå i investeringsbeloppet medan underhåll inte ingår. Om en åtgärd inte förändrar tillgångens livslängd ses den i princip som underhåll. Avvecklingskostnader ska i vissa fall ingå.

Återanskaffningsvärdet beräknas i praktiken med hjälp av olika index, med hänsyn till vilken bransch tillgången används i. Även för sektorn staten används skilda prisindex, så att kontorsmaskiner inte räknas om med samma faktor som till exempel byggnader, maskininvesteringar i en industriliknande verksamhet eller väginvesteringar.

Kapitalförslitningen beräknas enligt antagen medellivslängd för tillgångar av en viss typ eller en viss bransch. Det innebär att även avskrivningstiden är differentierad inom staten med hänsyn till typ av tillgång och användningsområde.

Det bör alltså noteras att både de beräknade återanskaffningsvärdena och kapitalförslitningen bygger på index, antaganden och schabloner.

Beredskapstillgångar som är en stor post i årsredovisningen för staten, redovisas i dag inte som tillgång i nationalräkenskaperna. Enligt det nya regelverket som ska gälla senast för redovisning under 2014, kommer de dock att ingå bland tillgångarna. Då kommer skillnaderna på den punkten att minska. Ändring kommer att göras retroaktivt och kan eventuellt göras något tidigare än vad som krävs. Som en preliminär bedömning kommer det att bli relativt enkelt att få fram det värde som ska användas, eftersom investeringsbeloppen finns särredovisade som utgift för ”försvarets varaktiga varor” i ESV:s underlag till nationalräkenskaperna redan i dag. Därefter får de index eller andra schabloner, för omräkning till återanskaffningsvärde och kapitalförslitning, användas som SCB bestämmer.

För immateriella tillgångar finns ett problem med att SCB redovisar högre investeringsbelopp än myndigheterna, utifrån synsättet att dataprogram inte alltid tas upp som anläggningstillgång av myndigheterna. Därför använder SCB särskilda modeller där en del av myndigheternas driftkostnader ses som utveckling av mjukvara, som tas upp som investering och sedan räknas om till återanskaffningsvärde med index som till stor del avser lönekostnader. Metoden gör att tillgångarna i NR på den här punkten inte har direkt samband med myndigheternas rapportering.

Knappast rimligt att införa NR-redovisning på myndighetsnivå

Det är svårt att tänka sig att myndigheterna skulle kunna gå över till NR-principer för materiella och immateriella anläggningstillgångar under överskådlig tid. Det är nog teoretiskt tänkbart, men skulle kräva mycket omfattande utredningsarbete och omlägningsarbete och få negativa konsekvenser.

Frågan bör delas upp dels i hur tillgångarna ska identifieras för att tas upp i balansräkningen, dels i hur avskrivningarna hanteras och vilka konsekvenser detta får.

För att myndigheterna skulle kunna ta upp tillgångarna i balansräkningen enligt NR-principer krävs först att SCB sammanställer tydliga kriterier, index och

avskrivningstider för olika typer av tillgångar och olika myndigheter. Detta måste därefter skrivas om som redovisningsregler och rapporteringsregler och föras ut till myndigheterna. Det bör observeras att reglerna för myndigheterna då skulle avvika kraftigt från vad som lärs ut i utbildning i redovisning och vad som tillämpas i företag och andra organisationer. Det gäller exempelvis beloppsgränser för tillgångsredovisning, avskrivningstider och schablonmässiga överföringar mellan kostnader. Det skulle därför bli svårt att kommunicera med myndigheternas ekonomipersonal. En övergång till NR-redovisning skulle inte heller stödja myndigheternas interna styrning eller rapportering av genomförd verksamhet till regeringen. För sådana ändamål är det inte rimligt att ha andra kriterier för tillgångar än vad som normalt används i investeringskalkyler och övriga företagsekonomiska metoder. ESV bedömer därför inte detta som lämpligt.

Därefter kommer frågan om hur avskrivningarna ska hanteras. Om anläggningstillgångarna värderas till återanskaffningsvärde, måste avskrivningar göras på återanskaffningsvärdet så att tillgångens värde minskar med förslitningen. I NR läggs avskrivningarna tillbaka vid beräkning av det finansiella sparandet, och påverkar således inte periodens saldo. Det finansiella sparandet blir i den delen i stället snarast ett lånebehov eller ett kassamässigt sparande (jämför den engelska termen *net lending/net borrowing* för finansiellt sparande). Så kan man inte göra i resultaträkningen utan att den skulle få en helt annan innebörd än vad begreppet resultaträkning normalt har. I stället skulle avskrivningarna på återanskaffningsvärde utgöra kostnader där myndighetens avskrivningskostnad skulle öka över tid och anslagen behöva höjas för avskrivningar på gamla investeringar, oavsett om man gör nya. Alternativet skulle vara någon form av uppdelad avskrivning, där man skiljer på avskrivningar på historiskt anskaffningsvärde och på omvärdering, och endast den del som avser historiskt värde skulle belasta anslag. Det måste dock bedömas vara en omständlig och därför olämplig metod. Skillnader i avskrivningstider skulle komplicera ytterligare.

NR- redovisning endast i ÅRS medför också problem

Om man därmed utesluter tanken att myndigheterna skulle rapportera anläggningstillgångar i NR-struktur, bör frågan ställas om det är lämpligt att ha andra värden än myndigheternas i årsredovisningen för staten. Det är teoretiskt möjligt. Investeringarna rapporteras i dag löpande av alla myndigheter och läggs in i SCB:s system, varefter de räknas om till återanskaffningsvärde efter någon form av gruppering.

Det vore tänkbart att helt enkelt lyfta in tillgångarna enligt NR:s kapitalstocksberäkningar i balansräkningen i ÅRS. Det är sannolikt så ESV åtminstone på kort eller medellång sikt kommer att göra för att uppfylla regeringsuppdraget om finansräkenskaper för staten, där uppdraget även innehåller en mening om att ESV ska ta fram ”en fullständig balansräkning för staten” (i NR-termer), vilket bör innebära en balansräkning som omfattar även tillgångar av icke finansiell

natur. Efter att ha lyft in NR:s beräknade tillgångar som således är omräknade till återanskaffningsvärde, skulle man kunna räkna avskrivningarna på dessa värden. Kostnaderna skulle då bli högre än i dag och saldot därmed sämre, eftersom det inte heller i resultaträkningen i ÅRS vore rimligt att lägga tillbaka avskrivningarna och ge begreppet resultaträkning en annan innebörd än i allmänt språkbruk.

Detta skulle dock få den negativa konsekvensen att både tillgångarnas värde och vissa kostnader i resultaträkningen skulle sakna nära koppling till redovisningen hos myndigheterna.

Resultat- och balansräkningen i årsredovisningen för staten bygger på principen att det är myndigheternas resultat- och balansräkningar som konsolideras. Noter och specifikationer, hela den bakomliggande kvalitetssäkringsprocessen, vilar på att man kan stämma av myndigheternas beslutade finansiella rapporter och de konkreta justeringar som har gjorts mot det slutliga dokumentet. Undantag finns visserligen, och därför är en annan lösning för enskilda poster inte principiellt otänkbar. Det främsta undantaget gäller redovisningen av skatter, där den redovisade intäkten beräknas på grundval av både faktiskt utfall och prognoser över taxerade och betalda belopp. Det är en mycket komplex rutin, som har fördelen att den ger en mer korrekt periodiserad intäkt, men som samtidigt leder till en mängd avstämningsproblem och pedagogiska problem när det gäller metod och kontroll. Det är ändå fråga om en enda intäktspost och en motsvarande post i balansräkningen.

Om tillgångarna skulle redovisas enligt NR-principer skulle större delen av balansräkningens tillgångssida basera sig på andra underlag än myndigheternas redovisning. Man skulle även påverka resultaträkningen kraftigt, eftersom dels avskrivningar skulle beräknas annorlunda, dels vissa kostnader skulle brytas ut för att hänföras till investeringar i främst dataprogram. Komplexitetsskäl talar således klart emot denna lösning. Den skulle också ge en så stor skillnad mot en ren konsolidering av myndigheternas beslutade balansräkningar, att man knappast längre kan tala om en konsoliderad balansräkning. Det skulle snarare handla om en årsredovisning för staten som bygger på nationalräkenskaperna, med ett rent makroperspektiv, vilket vore något helt annat än en konsoliderad resultat- och balansräkning som i dag i till största delen företagsekonomiska termer, med ett styrperspektiv. Av dessa skäl bör därför detta alternativ avvisas.

Ett tänkbart sätt att komma förbi en del av problemen, vore att redovisa skillnaden i avskrivningar enbart i balansräkningen eller i någon form av så kallat totalresultat som är ett slags tillägg till resultaträkningens resultat. Totalresultat används för vissa omvärderingar enligt IFRS-standarderna men finns inte beskrivet i IPSAS som är den internationella redovisningsstandard som är avsedd för offentlig sektor. Det löser dock inte frågan om att balansposterna inte längre är en summering av myndigheternas redovisning eller att vissa kostnader förs om till investeringar i dataprogram på grundval av modeller i NR. Metoden med totalresultat är dessutom knappast lämplig i nuläget, eftersom den inte beskrivs i IPSAS och i övrigt inte tycks behövas i staten.

Andra icke finansiella tillgångar

Bland tillgångarna enligt nationalräkenskapsreglerna tas utöver dessa så kallade fasta tillgångar upp dels lagerstockar, dels så kallade värdeföremål. Vidare finns icke producerade tillgångar.

Lager synes ha en likartad innebörd som lager i årsredovisningen för staten. Det är en liten post i staten, när man bortser från beredskapslager i Försvarsmakten som redovisas särskilt. De grundläggande definitionerna synes likartade. Tillgångarna ska räknas om till återanskaffningsvärde, vilket är en skillnad, men den är sannolikt inte så väldigt stor. Man skulle på sikt kunna överväga en övergång till återanskaffningsvärde för lager i den ordinarie redovisningen för myndigheterna, eftersom det förekommer en mängd olika lagervärderingsmetoder i den företagsekonomiska litteraturen. ESV har dock inte närmare gått in på detta, eftersom det inte kan bedömas vara en särskilt väsentlig post.

Värdeföremål är sådant som till exempel guld, antikviteter och konst. Det är en mycket liten post i staten i nationalräkenskaperna och det kan antas att i den mån den har beräknats där, finns det skillnader mot myndigheternas redovisning av flera skäl. Den ska omvärderas till ett marknadsvärde (återanskaffningsvärde), medan tillgångarna i myndigheternas redovisning är upptagna till ett historiskt värde eller sannolikt i många fall inte alls. Med hänsyn till postens begränsade betydelse har ESV inte studerat denna post närmare.

Icke producerade tillgångar är främst mark, som tas upp även i ÅRS i den mån den har ett bokfört värde. Här finns även en del andra naturtillgångar och vissa immateriella tillgångar som inte utgör IT-system, bland annat patent. Dessa har liten omfattning i staten.

Finansiella tillgångar

De finansiella tillgångarna i nationalräkenskaperna – med denna avgränsning det som ingår i de finansiella räkenskaperna – motsvaras i ÅRS dels av finansiella anläggningstillgångar samt utlåning, dels av fordringar (sådana som ursprungligen hade en löptid på högst ett år) och periodavgränsningsposter, dels av kortfristiga placeringar och likvida medel.

Obligationer, aktier och andra värdepapper

För finansiella anläggningstillgångar används marknadsvärden i nationalräkenskaperna. Det skiljer sig från ÅRS, där historiska anskaffningsvärden används för många poster och där andelen av det redovisade egna kapitalet används för huvuddelen av statens aktier (andelar i hel- och delägda företag, tidigare benämnt dotter- och intresseföretag). För tillgångar som obligationer och andra värdepapper av olika slag, vore det i princip möjligt att gå över till marknadsvärdering. Den möjligheten finns i IPSAS, den förekommer i många företag i näringslivet och den används i dag för Pensionsmyndighetens redovisning av obligationer.

Det skulle dock krävas en mer omfattande utredning om lämpligheten av att generellt gå över till marknadsvärdering av finansiella instrument (förslagen i avsnitt 4 avser endast finansiella instrument som innehas för att ge avkastning eller värdeökning). För kortfristiga placeringar i obligationer eller aktier, använder myndigheterna det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde, vilket i praktiken innebär anskaffningsvärde i de allra flesta fall. Problematiken är därmed densamma, men posten är vanligen liten i ÅRS.

För aktier i hel- och delägda företag är skillnaden inte så omfattande som man först kan tro, eftersom den största delen av statens aktieinnehav är aktier i icke noterade bolag. Där tillämpar NR samma metod som i redovisningen eftersom det inte finns något känt marknadsvärde. Det innebär att man tar upp andelen av bolagets egna kapital enligt kapitalandelsmetoden, som är en av flera etablerade metoder för konsolidering av bolag. I princip tas dock ett marknadsvärde upp om det är känt. NR:s metod kommer troligen att ändras eftersom Eurostat förordar att onoterade aktier ska värderas enligt samma relation till eget kapital som noterade aktier. ESV har inte nu kunnat bedöma hur detta förändrar värdet. För noterade aktier ska marknadsvärde tillämpas i NR, och det skiljer sig från den kapitalandelsvärdering som används i redovisningen.

Så länge man inte infört marknadsvärden i myndigheternas redovisning, får man samma problem med bristande överensstämmelse mellan en konsolidering av myndigheterna och balansräkningen i statens årsredovisning, som den som gäller för materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Utlåning

Utlåning i staten (motsvaras i huvudsak av Lån i nationalräkenskaperna) består till största delen av studielån med mera hos Centrala studiestödsnämnden och till en mindre del (cirka 10 %) av utlåning till statliga bolag och näraliggande verksamheter hos Riksgäldskontoret. Utlåningen till statliga myndigheter är också omfattande, men den elimineras i ÅRS och elimineras även i NR. Under de senaste två åren har Riksgäldskontoret utöver detta redovisat så kallad vidareutlåning till Riksbanken och Island med ytterligare nära 100 miljarder kronor, vilket innebär att CSN:s utlåning i nuläget omfattar strax under 60 procent av den totala utlåningen till andra än statliga myndigheter.

Det finns ingen marknadsvärdering av utlåning i NR, utan i praktiken tillämpas det nominella värdet och värderingen avviker kraftigt från den som görs av myndigheterna i redovisningen. CSN:s utlånade belopp på 191 miljarder kronor är nedskrivet med 28 miljarder kronor på grund av bedömd förlust som beror på bristande betalningsförmåga och liknande orsaker. Även Riksgäldskontorets utlåning till bolag påverkas av nedskrivningar för befarade förluster. I NR tas däremot det fulla nominella värdet upp och att man därmed inte värderar lånefordringarna till ett marknadsvärde, har rent praktiskt att göra med att samhällssektorernas

fordringar och skulder ska vara lika stora. Det innebär att om en fordran skrivs ned, måste en skuld, i detta fall i hushållen och företagen, skrivas ned med samma belopp. I NR tillämpas då enligt regelverket den så kallade gäldenärsprincipen, som innebär att i ett sådant fall ska fordringen och motsvarande skuld värderas till det belopp som gäldenären tar upp. Det innebär att fordran är cirka 28 miljarder kronor högre i NR än i ÅRS eftersom de återbetalningsskyldiga i laglig mening är skyldiga det högre beloppet. Motsvarande gäller nedskrivna lånefordringar i Riksgäldskontorets utlåningsverksamhet, där nedskrivningar gjorts för befarade förluster för något av de aktuella bolagen.

Det är naturligtvis tänkbart att öka fordran i årsredovisningen för staten så att den stämmer med NR. Det skulle dock innebära att man bryter den relativt grundläggande redovisningsprincip som innebär att fordringar tas upp med det belopp som beräknas inflyta. Det skulle också strida mot principen för värderingen av fordringar enligt IPSAS liksom andra principiella ramverk av likartad typ. Som grund för styrning av verksamheten får det också anses olämpligt att fordringar inte värderas så att det ger anledning för utlånande enhet att vidta åtgärder för att få in hela beloppet eller att låna ut medel endast till mottagare som förväntas kunna återbetala lånen. Det skulle de facto bli följden om förluster inte påverkar det ekonomiska resultatet annat än när de konstateras. Här är det således tydligt att NR-perspektivet, att beskriva samhällsekonomin på makronivå, och redovisningsperspektivet, att utgöra en grund för att styra och utvärdera ledningen av en verksamhet, ger olika slutsatser. I fallet studielån finns självfallet ett viktigt inslag av stöd av sociala skäl, som gör att det är rimligt att förvänta en förlust, och samhällsintressen skulle även kunna ge motsvarande resonemang för utlåning till infrastruktur. Ändå kan detta knappast vara tillräckligt argument för att generellt ha en redovisningsprincip som inte stöder ett styrningsperspektiv på det sätt man förväntar sig av den finansiella redovisningen. Att inte beakta förväntade förluster skulle dessutom strida mot kravet i budgetlagen på att tillföra medel för befarade förluster i utlåningsverksamhet.

Som sammanfattande bedömning är det inte lämpligt att i redovisningen övergå till NR-principer för värdering av utlåning.

Fordringar och periodavgränsningsposter

I årsredovisningen för staten omfattar fordringar och periodavgränsningsposter posterna Långfristiga fordringar, Förskott till materiella respektive immateriella anläggningstillgångar, Kundfordringar och Övriga fordringar samt under rubriken Periodavgränsningsposter Förutbetalda kostnader, Upplupna bidragsintäkter och Övriga upplupna intäkter. Dessa motsvaras i NR av rubriken Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter och under denna dels Handelskrediter och förskott, dels Övriga obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter (exklusive handelskrediter och förskott). En del av posten Långfristiga fordringar kan vara av

sådan karaktär att den inte ska tas upp alls i NR, eller att den ska hänföras till Lån. Beloppen under den posten är dock inte så stora och har inte utretts närmare här.

Rent praktiskt omfattar inte de angivna posterna i NR samtliga poster i balansräkningen i ÅRS. Upplupna bidragsintäkter samt delar av de fordringar i övrigt som avser uppörd och transfereringar (och eventuellt lönekostnader), tas inte med i NR eftersom de intäkter eller i vissa fall återkrävda utbetalningar som fordringarna avser redovisas kassamässigt i NR. Detta görs till stor del av praktiska skäl, eftersom tillämpningen i NR gjorts kassamässig för att göra avstämningar i hela ekonomin möjliga. Principiellt är NR baserat på bokföringsmässiga principer. Ändå gör detta att vissa fordringsposter inte skulle tas upp om man gick över till NR-principer för tillgångar i ÅRS.

Fordringar som avser skatter är modellbaserade i NR, knutet till modellen för att beräkna skatteintäkter, på ett sätt som åtminstone i princip och i huvudsak är detsamma både i NR, balansräkningen i ÅRS och i statens budget. Här skiljer sig därmed fordringarna från vad berörda myndigheter tar upp och från den generella principen att redovisa summan av myndigheternas fordringar i ÅRS, men det är en lösning som redan tillämpats i sex år för just denna post. I princip skulle man således få samma fordran i ÅRS och NR redan nu, men tillämpningen skiljer sig på några punkter och det finns också tekniska detaljer som inte är helt utredda. Den medvetna skillnaden i tillämpning är att NR tar upp en fordran i storleksordningen 100 miljarder kronor som motsvarar en månads skatter. Det görs eftersom skatterna redovisas av företagen först i månaden efter den månad då de intjänas (i vissa fall två eller tre månader). Denna fordran har aldrig redovisats i ÅRS, men skulle med relativt goda motiv kunna tas in som upplupen intäkt. Vid jämförelse med den ”balansräkning” som publiceras i den ekonomiska vårpropositionen, ska man samtidigt notera att denna skattefordran inte ingår. Där har upplupna och förutbetalda poster uteslutits därför att de inte bedömts väsentliga. Där finns dock även andra avvikelser mot de publicerade finansräkenskaperna för staten.

Praktiskt har dessa övrigt-poster hittills inte varit fullständiga i finansräkenskaperna hos SCB. Det gäller generellt och är inte en felaktighet utan ett aktivt val som har att göra med att de inte har bedömts ha så stor påverkan på det redovisade finansiella sparandet, samtidigt som det skulle ha krävts stora resurser för att få in informationen. När fokus på internationella jämförelser nu har ökat i samband med EDP-proceduren finns anledning att ändra på detta. Att ESV får ansvar för att ta fram underlag för finansräkenskaperna i nationalräkenskaperna på likartat sätt som det som gäller för de reala räkenskaperna, är ett led i denna utveckling. Under 2012 arbetar ESV kvartalsvis med en försöksverksamhet på detta område och från 2013 har ESV ansvaret för att, för statliga sektorn, ta fram ett fullständigt underlag även för finansräkenskaperna. SCB har dock kvar helhetsansvaret för nationalräkenskaperna.

Genom ESV:s arbete förväntas posterna för Obetalda/förutbetalda inkomster och utgifter bli i princip fullständiga i finansräkenskaperna. Därmed bör dessa

inom något år användas även i Finansdepartementets förmögenhetsberäkningar för att få konsistens mellan olika publicerade uppgifter.

Det kommer att finnas skillnader i mätning och värdering av dessa övrigt-poster i nationalräkenskaperna och i ÅRS. Dels tas vissa delar av posterna inte upp, som angetts ovan. Dels finns i praktiken motsvarande värderingsskillnad för fordringar som inte har karaktären av lån, som den som gäller för lån. Posterna Kundfordringar och Övriga fordringar skrivs ned av myndigheterna om vissa fordringar inte beräknas inflyta. Avgränsningen mellan krediter och lån är inte exakt densamma i NR som i redovisningen hos myndigheterna och ÅRS, men skillnaderna har inte utretts i detalj här.

Liksom för lån värderas således olika handelskrediter med mera högre i NR än i ÅRS. Om man skulle anpassa värderingen i ÅRS till NR, är ett alternativ att myndigheterna skulle ta upp fordringar som inte beräknas inflyta i balansräkningen, vilket strider mot alla ramverk för redovisning och allt som lärs ut i företagsekonomisk utbildning. Det vore dessutom att ge felaktig styrinformation till ledningen för verksamheterna, eftersom intäkterna och tillgångarna skulle värderas till ett högre värde än de faktiskt har för bedrivande av verksamhet och man skulle även minska incitamentet till åtgärder för att få in fordringarna. Det är därför olämpligt.

Den andra möjligheten för att anpassa värderingen till NR, vore att skilja de fordringar som faktiskt tas upp i ÅRS från de konsoliderade värdena i myndigheternas årsredovisning och i stället ta upp de värden som redovisas i NR. Det är olämpligt av samma skäl som angivits ovan.

Den sammanfattande bedömningen när det gäller fordringar och periodavgränsningsposter är därmed att det är klart olämpligt att anpassa redovisningen i ÅRS till NR. Man skulle värdera vissa fordringar till högre belopp än vad som beräknas inflyta, man skulle avstå från att ta upp vissa fordringar beroende på att de av främst förenklingskäl inte tas upp i NR och beroende på hur konstruktionen byggdes upp skulle man riskera att tappa den direkta kopplingen till de konsoliderade myndigheternas årsredovisningar.

6.3 Avgränsningsskillnader

Skillnader i avgränsningen av staten är ytterligare en av förklaringarna till skillnader i beräknad förmögenhet för staten. I ÅRS tas samtliga statliga myndigheter upp, med de undantag som slagits fast i eller i anslutning till budgetlagen (Riksbanken, AP-fonderna samt premiepensionssystemets tillgångar och skulder). I NR tas de enheter upp som hänförs till staten utifrån regelverket för nationalräkenskaper. De viktigaste skillnaderna är att de affärsdrivande verken hänförs till företagssektorn i NR och att Pensionsmyndigheten hänförs till socialförsäkringssektorn, trots att båda juridiskt är myndigheter under regeringen. ESV bedömer att det inte är möjligt att ändra på detta utan att ändra i budgetlagen och har inte

något förslag till ändring på denna punkt. Det kan dock konstateras att på kort sikt är det därmed inte möjligt att komma fram till samma förmögenhet i statens balansräkning i NR och i ÅRS av detta skäl. ESV anser det dessutom uppenbart olämpligt att göra en ändring som skulle innebära att tillgångarna hos vissa myndigheter under regeringen (affärsverken och Pensionsmyndigheten) togs bort ur årsredovisningen för staten.

6.4 Styrperspektiv och makroperspektiv

Nationalräkenskaperna är en metod att beskriva samhällsekonomin som helhet för makroekonomisk analys och för jämförelser mellan länder. Den finansiella redovisningen i myndigheters resultat- och balansräkning och i ÅRS är ett sätt att beskriva statens ekonomi i företagsekonomiska termer, ur ett perspektiv som syftar till att styra verksamhet och utkräva ansvar av ledningen för verksamheter. De två perspektiven innehåller likartade slutsatser på många punkter, så som att utgifter och inkomster som huvudregel tas upp under den period då resurser förbrukas eller inkomster tjänas in – det som benämns bokföringsmässiga grunder på svenska eller *accrual principles* på engelska. De leder samtidigt till olika slutsatser om avgränsning av redovisningsenheten, om värdering av många poster och i fråga om revideringar i efterhand. ESV:s bedömning är att båda metoderna har ett väsentligt värde, att de kompletterar, snarare än ersätter, varandra och att båda metoderna därför bör finnas kvar vid sidan av varandra. Däremot är det viktigt att skillnader kan klagöras, förklaras och även specificeras.

6.5 ESV:s finansräkenskapsuppdrag

Det finns ett intresse av att de beräkningar av statens förmögenhet som publiceras i olika sammanhang hänger ihop. Regeringen publicerar årligen i den ekonomiska vårpropositionen en beräkning av statens förmögenhet i nationalräkenskapstermer. Den bygger på information från nationalräkenskaperna, men även på annan information och egna beräkningar eftersom SCB inte publicerat någon förmögenhetsberäkning för staten sedan första delen av 1990-talet. Det finns en mängd svårigheter för den som vill jämföra uppgifterna. I propositionens uppgifter ingår inte fordringar och skulder (periodiseringar), vilket bland annat innefattar skattefordringar på omkring 100 miljarder kronor. Samtidigt har pensionskulden för statens anställda lagts till jämfört med NR. I NR redovisas i dag inte tjänstepensionsskulden, men SCB har för avsikt att lägga in den i samband med revideringar av tidsserierna i enlighet med det nya ENS-regelverket 2014. Vidare anges beloppen inte för staten och kommunerna var för sig, utan endast nettorförmögenheten delas upp på den offentliga sektorns olika delar. Slutligen anges beloppen i procent av BNP och inte i (miljoner) kronor som i ÅRS. Det krävs därför i praktiken att den som vill jämföra de olika uppgifterna får tillgång till icke publicerade beräkningsunderlag från Finansdepartementet.

Sådana underlag har använts för att ta fram en särskild jämförelsetabell i ÅRS de senaste åren. I den specificeras skillnaderna i förmögenhet på olika väsentliga poster. Man kan där konstatera att av skillnaden (för 2010) på cirka 600 miljarder kronor, står värderingen av materiella och immateriella anläggningstillgångar för cirka hälften eller drygt 300 miljarder kronor, värderingen av aktier för knappt 100 miljarder kronor, avgränsningsskillnader för omkring 100 miljarder kronor och ofullständigheter i beräkningen enligt NR-principer för ytterligare nära 200 miljarder kronor. Åt motsatt håll går posten beredskapstillgångar med nära 100 miljarder kronor som avgår från förmögenheten enligt NR-principer. I sammanhanget ska även noteras att det faktum att skattefordran och pensionsskuld avviker från faktiska NR-uppgifter påverkar den redovisade förmögenheten negativt med cirka 250 miljarder kronor. Jämförelser är således komplexa och det finns även punkter i denna uppräknings som man kan ha olika uppfattning om.

ESV ska i samband med utgången av 2012 ta fram en beräkning av statens totala balansräkning enligt NR-principer. Under 2012 bedrivs en försöksverksamhet med finansräkenskaper för staten och finansräkenskaperna behöver då kompletteras med så kallade kapitalstockar från SCB samt med tjänstepensionsskulden som hittills inte tagits in i finansräkenskaperna av olika skäl. Det innebär att efter utgången av 2012 bör en beräkning finnas som dessutom inte har lång eftersläpning. För det första året kan dock en icke oväsentlig osäkerhet i beräkningen förväntas.

Om man vill prioritera avstämningen mellan en beräkning enligt NR-principer och balansräkningen i ÅRS, bör man i fortsättningen utgå från den beräkning som ESV kommer att göra. Den bör åtminstone efter utgången av 2013 finnas tillgänglig i början av året (senast i mitten av mars) så att beräkningen kan avse det senaste året, den bör vara avstämbbar mot underlag från myndigheterna och den bör från och med 2013 helt eller åtminstone till övervägande del överensstämma med NR:s publicerade data. Eftersom skillnader i avgränsningen av staten förväntas leda till en skillnad i förmögenhet på 100–200 miljarder kronor, är det svårt att motivera en förändring av redovisningsprinciperna i ÅRS med denna avstämning. Man måste ändå ha en förklaring till skillnaderna. Med hänsyn till de svårigheter med en eventuell övergång till NR-principer i redovisningen som ovan redovisats, är ESV:s bedömning att det är en avstämning mellan ESV:s framtagna underlag och ÅRS tillgångsredovisning som är det bästa sättet att göra jämförelsen.

7 Särskilda konsekvenser av förslagen eller av en långtgående anpassning

I ESV:s uppdrag ingår att översiktligt bedöma de budgetmässiga konsekvenserna av de förslag till kompletteringar av det statliga regelverket som lämnas och även att bedöma vad förändringarna får för konsekvenser för budgetsaldot eller målen för den ekonomiska politiken samt hur en sådan anpassning avviker från de principer som tillämpas i nationalräkenskaperna.

ESV:s förslag påverkar inte utformningen av statens budget eller beräkningen av budgetsaldot. Generellt innehåller IPSAS eller andra eventuella ramverk inte standarder som påverkar utformningen av statens budget, utan budgeten kan vara kassamässig eller mer eller mindre anpassad till bokföringsmässiga grunder och uppställd på olika sätt.

ESV konstaterar dock att om det införs en regel om värdering av materiella och immateriella anläggningstillgångar till återanskaffningsvärde skulle det kunna påverka budgeten. En sådan tillämpning finns som ett alternativ i IPSAS och diskuteras inom EU och skulle även bli följden av en anpassning av tillgångsredovisningen till nationalräkenskaperna. Eftersom man då behöver göra avskrivningar på ett högre värde än anskaffningsvärdet, skulle anslagsbehovet, utgiftstaket och den kassamässiga korrigeringsposten kunna påverkas, medan däremot budgetsaldot får förutsättas vara kassamässigt även i fortsättningen. Hur påverkan skulle bli, beror dock på hur tillämpningen skulle konstrueras och den uppkommer i första hand om förändringen görs på myndigheterna och inte enbart i ÅRS. Om reglerna ändras så att myndigheterna går över till att redovisa tillgångar med en nyttjandeperiod mellan ett och tre år som anläggningstillgångar, kan det påverka behovet av lån i Riksgäldskontoret och även förskjuta behovet av anslag något i tiden. Här bedömer dock ESV att påverkan blir relativt liten.

ESV:s förändringsförslag är inte av sådan omfattning att kostnaderna blir påtagliga och budgeten påverkas i den meningen. Vid ett eventuellt fullständigt införande av IPSAS bedömer dock ESV att kostnaderna blir relativt omfattande. Resursbehov skulle uppkomma både vid ESV och Finansdepartementet och sannolikt även vid myndigheterna. Det är dock i nuläget inte möjligt att bedöma omfattningen på dessa kostnader, utan det beror av vilka tidsramar som sätts, om alla regler ska tillämpas i alla detaljer och andra omständigheter.

Det finns inga standarder för hur måluppfyllelsen för den ekonomiska politiken ska presenteras och ESV lämnar inga förslag till förändring av de uppföljningsmetoder som finns i dag. Inte heller i övrigt får förslagen konsekvenser för målen för den ekonomiska politiken.

Den anpassning av regler till internationella standarder som ESV föreslår är begränsad. ESV föreslår att redovisningen av tillgångar inte anpassas till

nationalräkenskapernas tillämpade principer. Därför leder ESV:s förslag till att redovisningen avviker från nationalräkenskaperna på i allt väsentligt samma sätt som i dag. Dock bör möjligheterna att stämma av och jämföra tillgångarnas och nettoförmögenhetens värde mellan NR och ÅRS komma att förbättras i och med införandet av finansiella räkenskaper som grundas på de statliga myndigheternas löpande inrapportering. Det är dock inte en följd av förändringar som föreslås i denna rapport.

Referenser

Dokumentlista

- Budgetlag (2011:203)*
- Förordning (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten*
- Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring*
- Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag*
- ESV:s handledningar om redovisning, se www.esv.se/Publikationer
- Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten*, ESV 2002:8
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2011 Edition, Volume 1 and 2, by International Federation of Accountants (IFAC)
- Glossary of defined terms*. This Glossary contains all terms defined in the 32 accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) approved up to January 15, 2012.
- IFRS-volymer 2011*, FAR Akademi AB
- Europeiska nationalräkenskapsystemet ENS 1995*. Luxemburg.
Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, 1997.
- Commission regulation (EC) No 1126/2008 of 3 November 2008 Adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council (IFRS English)*
- Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 Om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (IFRS Svenska)*
- BFNAR 2012:1 Bokföringsnämndens vägledning och allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (K3)*
- Ernst & Young, *Overview and comparison of public accounting and audit practices in the 27 EU Member States*, Nov 2012
- Ernst & Young *IFRS Core Tools, IFRS Update of standards and interpretations in issue at March 2012*
- IPSASB Consultation on IPSASB Work Program 2013–2014*, July 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC)

Storbritannien

- www.hm-treasury.gov.uk
- Whole of Government Accounts*, HM Treasury, Year ended 31 March 2012, HC 1601, November 2011

Kanada

– www.canada.gc.ca

Public Accounts of Canada 2011, Volume 1, Summary Report and
Financial Statements

Annual Financial Report of the Government of Canada, Fiscal Year 2011–2012

Nya Zeeland

– <http://www.treasury.govt.nz>

Finland

– www.vm.fi/vm/sv

Statens bokslutsberättelse för 2011

Lag om statsbudgeten 13.5.1988/423

Förordning om statsbudgeten 11.12.1992/1243

Tyskland

– www.bundesfinanzministerium.de, www.bundesrechnungshof.de,
www.haushaltsrechnung.de

Spanien

– www.igae.pap.minhap.gob.es, www.minhap.gob.es a

Resumen de la Cuenta Administracion General del Estado

Cuenta General del Estado

Frankrike

– www.performance-publique.budget.gouv.fr/ressources-documentaires/informations-comptables/les-comptes-de-letat/les-comptes-de-letat-2011.html

La Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) (Budgetlagen)

Intervju- och referenspersoner

Michael Wolf, Marcus Otterström och Mattias Björling, Statistiska centralbyrån

Per-Ola Carlén, chefaktuarie Statens tjänstepensionsverk

Ledamöterna i ESV:s redovisningsråd

Bilaga 1

Standarder utgivna av IPSAS Board i september 2011

- IPSAS 1 Utformning av finansiella rapporter
- IPSAS 2 Rapport över kassaflöden
- IPSAS 3 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
- IPSAS 4 Effekter av ändrade valutakurser
- IPSAS 5 Lånekostnader
- IPSAS 6 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
- IPSAS 7 Intresseföretag
- IPSAS 8 Andelar i joint ventures
- IPSAS 9 Intäkter
- IPSAS 10 Finansiell rapportering i höginflationsländer
- IPSAS 11 Entreprenadavtal
- IPSAS 12 Varulager
- IPSAS 13 Leasingavtal
- IPSAS 14 Händelser efter rapportdagen
- IPSAS 15 Ersatt av IPSAS 28, 29, 30
- IPSAS 16 Förvaltningsfastigheter
- IPSAS 17 Materiella anläggningstillgångar
- IPSAS 18 Rörelsesegment
- IPSAS 19 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar
- IPSAS 20 Upplysningar om närstående
- IPSAS 21 Nedskrivningar av icke kassagenererande tillgångar
- IPSAS 22 Presentation av finansiell information i offentlig sektor
- IPSAS 23 Intäkter utan motprestation
- IPSAS 24 Utformning av budgetinformation i finansiella rapporter
- IPSAS 25 Ersättningar till anställda
- IPSAS 26 Nedskrivningar av kassagenererande tillgångar
- IPSAS 27 Jord- och skogsbruk
- IPSAS 28 Finansiella instrument – Presentation
- IPSAS 29 Finansiella instrument – Redovisningsprinciper och värdering
- IPSAS 30 Finansiella instrument – Upplysningar
- IPSAS 31 Immateriella tillgångar

ESV:s publikationer 2012

- 2012:1 Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2012 om den statliga internrevisionen
- 2012:2 EA-boken 2012
- 2012:3 Avropa tjänster för leverantörsanslutning
- 2012:4 ESV:s årsredovisning 2011
- 2012:5 Prissättning av statistik
- 2012:6 Samverkansuppdraget om utveckling av metoder för och redovisning av resultatet av arbetet mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen
- 2012:7 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska fiskerifonden (EFF)
Operativt program för fiskerinäringen i Sverige 2007–2013
- 2012:8 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF)
Operativt program Botnia Atlantica
- 2012:9 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF)
Operativt program Nord
- 2012:10 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF)
Operativt program Norra Periferin
- 2012:11 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF)
Operativa programmet Öresund Kattegatt Skagerrak
- 2012:12 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF)
Operativt program Sverige Norge
- 2012:13 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Regionala program
- 2012:14 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011
– Europeiska socialfonden (ESF) Nationellt strukturfondsprogram för regional konkurrenskraft och sysselsättning
- 2012:15 Årsrapport 16 oktober 2010 – 15 oktober 2011
– Europeiska garantifonden (EGFJ) och Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling (EJFLU)
- 2012:17 Samarbete om risker i verksamheten
- 2012:18 Ekonomiadministrativa värden för 2011

- 2012:19 Ekonomistyrningsverkets fristående analys inom ramen för Samverkansuppdraget
- 2012:20 Inkomstliggaren 2012
- 2012:21 Utfallet för statens budget
 - del av ESV:s underlag för årsredovisning för staten 2011
- 2012:22 Statens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys m. m.
 - del av ESV:s underlag för årsredovisning för staten 2011
- 2012:23 Prognos mars 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:24 Prognosutvärdering 2011
- 2012:25 Den statliga sektorn 2011
- 2012:27 Prestationer, volymer och kostnader
- 2012:28 Tidsserier, statens budget m.m. 2011
- 2012:29 Särredovisning av tjänsteexport
- 2012:30 Säkerställd intern styrning och kontroll
- 2012:31 Övergång från e-fakturalösning till e-handelstjänst
- 2012:32 Avgifter 2011
- 2012:33 Prognos juni 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:34 Generella beställningsbemyndigandet i anslagsförordningen
- 2012:35 Tidsserier för Årsredovisning för staten 2011
- 2012:36 Momshandledning
- 2012:37 Prognos september 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:38 Grunderna i statlig redovisning
- 2012:39 Svenskt deltagande i PEPPOL
- 2012:41 Resultatindikatorer
- 2012:42 Resultatredovisning
- 2012:43 Programteori och verksamhetslogik
- 2012:44 Prognos december 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna

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.