

Innehållsförteckning till Ekonomistyrnings- verkets föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning och budgetunderlag;

ESVFA 2022:1

1 kap. Inledande bestämmelser	5
Till vilka årsredovisning och budgetunderlag ska lämnas.....	5
Hur handlingarna ska lämnas.....	5
Offentlig spridning av årsredovisningen	5
Redovisningsområdets avgränsning	6
Konsekvenser på grund av inflytande i juridisk person.....	6
2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning	6
Årsredovisningens avlämnande	6
Underlag till Ekonomistyrningsverket	6
Årsredovisningens innehåll	8
Rapportperiod och måttenhet	8
Jämförelsetal	9
Finansieringsanalys.....	9
Sammanställning över väsentliga uppgifter	9
Information av väsentlig betydelse för regeringens uppföljning och prövning	10
Väsentlighetsprincipen	11
Krav på överskådlighet.....	11
Oväsentliga poster	11
God redovisningssed.....	11
Helhetskravet	11
Rättvisande bild.....	12
Rimlig försiktighet.....	12
Byte av redovisningsprinciper	12
Rättelse av fel.....	13
Händelser efter balansdagen	13
Årsredovisningens undertecknande	14
Avvikande mening	15
Underskriftsmening	15
Bedömning av intern styrning och kontroll.....	15
3 kap. Resultatredovisning.....	16
Resultatredovisningens innehåll.....	16
Redovisning av antal ärenden och styckkostnader	16
Individbaserad statistik	17
Jämförbarhet	17
Tillförlitlighet och transparens.....	17

Intäkter och kostnader per verksamhet och år	17
Investeringsbudget.....	18
Avgiftsbelagd verksamhet	18
Kompetensförsörjning	18
4 kap. Resultaträkning och balansräkning	19
Särskilda bestämmelser för affärsverk	19
Resultaträkningens innehåll	19
Balansräkningens innehåll	23
5 kap. Värderingsregler	30
Anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	30
Immateriella anläggningstillgångar	33
Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar	35
Avskrivningar av anläggningstillgångar	37
Nedskrivningar av anläggningstillgångar	38
Uppskrivning av anläggningstillgångar	39
Aktier och andelar i hel- och delägda företag	40
Värdering av omsättningstillgångar	40
Värdering av pågående arbete	41
Varulagrets anskaffningsvärde	42
Redovisning till bestämd mängd och fast värde	42
Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.....	42
Definition av finansiellt instrument, finansiell tillgång och finansiell skuld.....	43
Tidpunkt för redovisning av finansiella instrument.....	44
Fastställande av verkligt värde	44
Vilka finansiella instrument som värderas till verkligt värde.....	44
Klassificering av finansiella instrument	44
Finansiella instrument som inte ska värderas till verkligt värde	45
6 kap. Anslagsredovisning och finansieringsanalys.....	50
Uppställningsform.....	50
Redovisning mot anslag	50
Bruttoredovisning av inkomster och utgifter	50
Särredovisning av överskridande och indragning.....	50
Kommentarer till anslagsutfall	51
Redovisning mot inkomstitlar	51
Beställningsbemyndiganden	51
Kommentarer till redovisning av beställningsbemyndiganden	52
Äldre beställningsbemyndiganden.....	52
Kommentarer till redovisning av äldre beställningsbemyndiganden	52
Finansieringsanalys.....	52
7 kap. Tilläggsupplysningar	53
Allmänt om tilläggsupplysningar	53
Beskrivning av redovisningsprinciper	54
Upplysning om avvikelser från generella ekonomiadministrativa regler	54
Sammanställning av garantiverksamhet och sammanställning av utlåningsverksamhet.....	54

Resulträkningen	55
Balansräkningen.....	58
Övriga poster i resulträkningen och balansräkningen m.m.....	66
Finansieringsanalysen.....	66
Allmänt om specifikation av poster i noter	66
Ersättningar m.m. till styrelseledamöter och ledande befattningshavare.....	66
Sjukfrånvaro	67
Ordinarie arbetstid.....	67
Långtidssjukfrånvaro	68
Grupprelaterad sjukfrånvaro.....	68
Jämförelsetal	68
Särskilda bestämmelser för affärsverk	69
Allmänt	69
Jämförelsetal	69
Utfall och prognoser	69
Kommentarer till utfall.....	69
Finansiella villkor	69
Delårsrapportens undertecknande	70
Avvikande mening	70
Underskriftsmening	70
Avlämnad handling.....	70
9 kap. Budgetunderlag och underlag för fördjupad prövning.....	70
Gemensamma bestämmelser om budgetunderlag och underlag för fördjupad prövning	70
Budgetunderlag.....	71
Verksamhetens finansiering	71
Räntekonto med kredit och annan kredit i Riksgäldskontoret.....	71
Anslagskredit på ramanslag	71
Avgiftsbelagd verksamhet	72
Beställningsbemyndiganden	72
Uppgifter om investeringar	73
Uppgifter om finansiella befogenheter	75
Underlag för fördjupad prövning	75
Omvärldsanalys och resursanalys.....	76
10 kap. Särskilda bestämmelser för affärsverken.....	76
Allmänt om årsredovisning för affärsverk	76
Tilläggsupplysningar.....	76
Förvaltningsberättelse	76
Anslagsredovisning	79
Resulträkning	79
Balansräkning.....	80
Finansieringsanalys.....	81
Avstämning	82
Koncernredovisning.....	83

Verksamhetsplan för affärsverken	88
Uppgifter om finansiella befogenheter	89
11 kap. Undantag	89
Bilaga 1	90
Uppställningsform för resultaträkning	90
Bilaga 2	91
Uppställningsform för balansräkning	91
Bilaga 3	93
Uppställningsform för anslagsredovisning	93
Bilaga 4	96
Uppställningsform för finansieringsanalys	96
Bilaga 5	99
Uppställningsform för resultaträkning - affärsverk/affärsverkskoncerner	99
Bilaga 6	100
Uppställningsform för balansräkning – affärsverk/affärsverkskoncerner	100
Bilaga 7	102
Uppställningsform för finansieringsanalys – affärsverk/affärsverkskoncerner ...	102
Bilaga 8	103
Förändring av myndighetskapitalet	103
Bilaga 9	105
Sammanställning av utlåningsverksamhet	105

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning och budgetunderlag;

ESVFA 2022:1

beslutade den 16 november 2022.

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

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Denna författning innehåller föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Till vilka årsredovisning och budgetunderlag ska lämnas – föreskrifter till 1 kap. 3 § förordningen

2 § Årsredovisning och budgetunderlag ska ställas till regeringen och lämnas till berört fackdepartement.

Handlingarna ska därutöver lämnas till

1. Ekonomistyrningsverket,
2. Finansdepartementet,
3. Riksdagens utredningstjänst,
4. Riksrevisionen, och
5. Statskontoret.

Ifall frågor om totalförsvaret behandlas ska handlingarna även lämnas till

1. Försvarsdepartementet, och
2. Myndigheten för samhällsskydd och beredskap.

Hur handlingarna ska lämnas – föreskrifter till 1 kap. 3 § förordningen

3 § Handlingarna ska lämnas genom elektronisk överföring.

Den elektroniska handlingen ska skickas med e-post som en pdf-fil eller annat vedertaget filformat med motsvarande säkerhet vilket inkluderar skrivskydd. Informationen i den elektroniska handlingen ska vara sökbar.

Om sekretesskäl förhindrar att handlingarna lämnas i elektronisk form får myndigheten i stället lämna dem i pappersform.

Offentlig spridning av årsredovisningen – föreskrifter till 1 kap. 3 § förordningen

4 § Om en myndighet sprider sin årsredovisning i dess helhet, ska årsredovisningen ha den form och den ordalydelse som beslutats av myndighetens ledning och som legat till grund för uttalandet i revisionsberättelsen. Förändringar av rent layoutmässig karaktär är tillåtna. Beteckningen årsredovisning får inte användas för andra handlingar.

Redovisningsområdets avgränsning – föreskrifter till 1 kap. 4 § förordningen

5 § I årsredovisningens resultatredovisning och i budgetunderlaget ska myndigheten utöver den verksamhet som myndigheten bedriver även beskriva verksamhet som finansieras av myndigheten men bedrivs av annan för myndighetens räkning. I de finansiella årsredovisningshandlingarna kommer sådan verksamhet till uttryck främst i poster som Övriga driftkostnader och Lämnade bidrag.

Konsekvenser på grund av inflytande i juridisk person – föreskrifter till 1 kap. 4 § förordningen

6 § I årsredovisningen ska myndigheten lämna information om ekonomiska eller andra för myndighetens verksamhet viktiga konsekvenser som uppstår eller väntas uppstå exempelvis på grund av att myndigheten förvaltar aktier eller andelar i hel- och delägda företag.

2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens avlämnande – föreskrifter till 2 kap. 1 § förordningen

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

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

Allmänna råd till 2 kap. 1 § förordningen

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

Underlag till Ekonomistyrningsverket – föreskrifter till 2 kap. 3 § förordningen

2 § Myndighetens underlag för årsredovisning för staten ska utgöras av de uppgifter myndigheten lämnar till statsredovisningen enligt 15–27 §§ Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESVFA 2022:2) om myndigheters bokföring samt kompletterande uppgifter.

Finansiellt utdrag

3 § Som grund för uppgifterna till statsredovisningen ska de myndigheter som framgår av 4 § senast den 15 februari lämna ett finansiellt utdrag ur det förslag till årsredovisning som upprättats inom myndigheten inför beslut om årsredovisningen. Handlingen ska lämnas till Ekonomistyrningsverket genom elektronisk överföring på sådant sätt som anges i 1 kap. 3 §.

Det finansiella utdraget ska bestå av balans- och resultaträkning, anslagsredovisning samt de noter som i förslaget till årsredovisning upprättats till balansräkning, resultaträkning och anslagsredovisning. Utdraget ska också innehålla en beskrivning av redovisningsprinciper, upplysning om avvikelser från generella ekonomiadministrativa regler och sammanställning av garanti- och utlåningsverksamhet. Utdraget ska vara utformad i enlighet med de bestämmelser som gäller för motsvarande uppgifter i årsredovisningen.

Myndighetens chef, eller den tjänsteman som chefen särskilt bestämmer, ska besluta om utdraget.

Om myndigheten har fattat beslut om årsredovisning senast den 15 februari behöver inget utdrag ur årsredovisningen lämnas. Det förutsätter att myndigheten i stället lämnar en kopia av årsredovisningen till Ekonomistyrningsverket senast den 15 februari.

Allmänna råd till 2 kap. 3 § förordningen

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

Bestämmelser om inrapporteringen till statsredovisningen finns i 15–27 §§ Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESVFA 2022:2) om myndigheters bokföring.

Myndigheter som ska lämna finansiellt utdrag

4 § Följande myndigheter ska senast den 15 februari lämna finansiellt utdrag till Ekonomistyrningsverket:

Affärsverket svenska kraftnät
Arbetsförmedlingen
Centrala studiestödsnämnden
Domstolsverket
Exportkreditnämnden
Fortifikationsverket
Försvarets materielverk
Försvarmakten
Försäkringskassan
Göteborgs universitet
Kammarkollegiet
Karolinska institutet
Kriminalvården
Kungliga tekniska högskolan
Kärnavfallsfonden
Lantmäteriet
Luftfartsverket
Lunds universitet
Migrationsverket
Myndigheten för samhällsskydd och beredskap
Naturvårdsverket
Pensionsmyndigheten

Polismyndigheten
 Regeringskansliet
 Riksdagsförvaltningen
 Riksgäldskontoret
 Sjöfartsverket
 Skatteverket
 Statens fastighetsverk
 Statens jordbruksverk
 Statens tjänstepensionsverk
 Statens skolverk
 Stockholms universitet
 Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete
 Sveriges lantbruksuniversitet
 Tillväxtverket
 Trafikverket
 Transportstyrelsen
 Tullverket
 Uppsala universitet

Årsredovisningens innehåll – föreskrifter till 2 kap. 4 § förordningen

5 § Årsredovisningen ska sidnumreras och innehålla en innehållsförteckning där årsredovisningens obligatoriska delar enligt 2 kap. 4 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag anges.

Varje sida i årsredovisningen ska innehålla uppgift om myndighetens namn, benämningen årsredovisning och uppgift om vilket år årsredovisningen avser. Sådana uppgifter behöver inte finnas på pärmens insida eller andra sidor av tryckteknisk karaktär.

Allmänna råd till 2 kap. 4 § förordningen

Beloppen i årsredovisningen bör anges i tusental kronor (tkr). I en myndighet med en beloppsmässigt särskilt stor verksamhet kan miljoner kronor (mnkr) användas när det inte leder till att väsentlig information utelämnas.

Rapportperiod och måttenhet – föreskrifter till 2 kap. 4 § förordningen

6 § Myndigheten ska i finansiella rapporter och noter tydligt ange

1. datumet för rapportperiodens slut respektive för den period som de finansiella rapporterna och noterna avser, och
2. den enhet med vilken beloppen är angivna.

Allmänna råd till 2 kap. 4 § förordningen

I resultaträkningen, balansräkningen, finansieringsanalysen och noterna bör rapportperioden respektive datum för periodens slut (balansräkningsuppgifter) för räkenskapsåret och jämförelseåret anges överst i varje kolumn eller motsvarande.

I resultaträkningen och, i förekommande fall, finansieringsanalysen anges intäkter med positivt tecken (det vill säga inget tecken skrivs ut). Balansräkningen är uppställd i kontoform vilket gör att tecken normalt inte sätts ut. Undantag är de gånger då en post har ett från normal status avvikande tecken. Om exempelvis posten Avräkning med statsverket (som alltid står på debetsidan) utgörs av en skuld föregås posten av ett minustecken.

Jämförelsetal – föreskrifter till 2 kap. 4 § förordningen

7 § För varje post i balansräkningen, resultaträkningen och, i förekommande fall, finansieringsanalysen ska beloppet anges för motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret.

Noter till balansräkningens, resultaträkningens och, i förekommande fall, finansieringsanalysens poster ska föras med jämförelsetal avseende föregående år. För övriga noter ska jämförelsetal lämnas där så är lämpligt. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 5 och 6 §§ förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, får avvikelser från vad som föreskrivs i detta stycke göras. I så fall ska upplysning om skälen för avvikelserna anges i en not.

Finansieringsanalys

Allmänna råd till 2 kap. 4 § förordningen

Med kostnader avses i detta sammanhang samtliga kostnader i resultaträkningen som redovisas under rubrikerna Verksamhetens kostnader och Transfereringar (exklusive avsättningar till fonder).

Vid bedömning av om en myndighet nått beloppsgränserna avses med vart och ett av de senaste två räkenskapsåren de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser.

En nybildad myndighet bör upprätta finansieringsanalys det första räkenskapsåret om sannolikheten är stor att myndigheten kommer att nå beloppsgränserna under den nya myndighetens två första räkenskapsår.

En myndighet kan upprätta en finansieringsanalys även om den inte når beloppsgränserna om den anser att en sådan redovisning är väsentlig.

Sammanställning över väsentliga uppgifter – föreskrifter till 2 kap. 4 § förordningen

8 § Av sammanställningen ska framgå

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

- beviljad och utnyttjad anslagskredit,
 - summa anslagssparande,
 - summa åtaganden som gjorts med stöd av tilldelade beställningsbemyndiganden enligt 17 § första stycket anslagsförordningen (2011:223) och summa tilldelade beställningsbemyndiganden,
 - antalet årsarbetskrafter och medelantalet anställda,
 - driftkostnad per årsarbetskraft, samt
 - årets kapitalförändring och balanserad kapitalförändring.
- Uppgifterna i sammanställningen ska avse de fem senaste räkenskapsåren. Sammanställningen ska presenteras på en separat sida i årsredovisningen.

9 § Uppgiften om avgiftsintäkter ska omfatta myndighetens totala avgiftsintäkter och andra ersättningar uppdelat på avgiftsintäkter som myndigheten disponerar respektive inte disponerar.

Allmänna råd till 2 kap. 4 § förordningen

Åtagande

Med åtagande avses i detta sammanhang ett avtal eller en utfästelse som är bindande och som kommer att leda till utgifter under kommande räkenskapsår.

Årsarbetskrafter

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

Medelantalet anställda

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

Driftkostnader

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

Information av väsentlig betydelse för regeringens uppföljning och prövning – föreskrifter till 2 kap. 4 § förordningen

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

Väsentlighetsprincipen – föreskrifter till 2 kap. 4 § förordningen

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

Krav på överskådlighet – föreskrifter till 2 kap. 5 § förordningen

12 § Kravet på överskådlighet innebär att informationen ska vara lättillgänglig. Informationen ska presenteras på ett relevant och systematiskt sätt, i former som ger möjlighet till överblick både vad avser myndigheten som helhet som dess olika delar.

Oväsentliga poster – föreskrifter till 2 kap. 5 § förordningen

13 § Reglerna om redovisningsprinciper, värdering och tilläggsupplysningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Att en post bedöms som oväsentlig innebär inte att den kan utelämnas från redovisningen. Innebörden är i stället att posten inte behöver behandlas i full överensstämmelse med de principer som angivits i reglerna.

*Allmänna råd till 2 kap. 5 § förordningen**Väsentlighetsbedömningar*

Vid bedömningen av om en post är väsentlig kan beloppets relativa storlek i vissa fall ha avgörande betydelse. I andra fall kan andra bedömningsgrunder vara avgörande. Avgörandet måste ske på basis av en professionell bedömning som i det enskilda fallet tar hänsyn till de aktuella förhållandena.

Exempel på information som är av betydelse med utgångspunkt från en annan bedömningsgrund än beloppets relativa storlek är uppgifter som krävs enligt förordning och föreskrifter, där det är uppenbart att beloppets storlek inte är av avgörande betydelse.

Väsentlighetsprincipen framgår av 11 §.

God redovisningssed*Allmänna råd till 2 kap. 5 § förordningen*

Begreppet god redovisningssed behandlas i Ekonomistyrningsverkets allmänna råd till 6 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring (ESVFA 2022:2).

Helhetskravet – föreskrifter till 2 kap. 6 § förordningen

14 § Helhetskravet innebär att årsredovisningens olika delar ska utformas och offentliggöras som en sammanhållen enhet.

Kravet innebär även att

1. information som krävs för att förstå balansräkning, resultaträkning, anslagsredovisning och finansieringsanalys, det vill säga den finansiella delen av årsredovisningen, men inte lämnas där, måste lämnas i noter, och

2. kommentarer och annan redovisning avseende verksamhetens resultat enligt 3 kap. ska lämnas i resultatredovisningsdelen.

Rättvisande bild – föreskrifter till 2 kap. 6 § förordningen

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

Allmänna råd till 2 kap. 6 § förordningen

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

Rimlig försiktighet – föreskrifter till 2 kap. 7 § förordningen

16 § Rimlig försiktighet innebär särskilt att

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

Byte av redovisningsprinciper – föreskrifter till 2 kap. 7 § förordningen

17 § Byte av redovisningsprincip får som regel ske endast om bytet krävs för anpassning till av regeringen eller Ekonomistyrningsverket meddelade föreskrifter eller allmänna råd eller i övrigt kan anses leda till en klart mer rättvisande redovisning.

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

När myndigheten omklassificerar jämförelsetal ska myndigheten upplysa om omklassificeringens karaktär, beloppet för varje post för vilken jämförelsetalet ändrats samt anledningen till omklassificeringen. När omklassificering inte varit genomförbar, ska myndigheten upplysa om anledningen till att jämförelsetalen inte omklassificerats och om karaktären på de justeringar som skulle ha gjorts om jämförelsetalen hade omklassificerats.

Allmänna råd till 2 kap. 7 § förordningen

Det kan vara svårt att skilja mellan byte av redovisningsprincip och ändring som föranleds av en ändrad framtidsbedömning. Ett exempel på det senare är en ändring av avskrivningstiden för anläggningstillgångar. I detta fall är det inte motiverat att göra en retroaktiv justering av redovisningen. Det måste förutsättas att avskrivningen för tidigare år baserades på vad som då var bästa

tillgängliga bedömning av livslängden. Ändringen görs i stället för kommande år genom att anläggningens bokförda värde fördelas på antalet år som bedöms återstå efter det att nya omständigheter beaktats.

Rättelse av fel – föreskrifter till 2 kap. 7 § förordningen

18 § Rättelse av väsentliga fel i tidigare års räkenskaper ska redovisas på motsvarande sätt som byte av redovisningsprincip. Ett fel är väsentligt om de finansiella rapporterna inte längre kan anses vara tillförlitliga.

Allmänna råd till 2 kap. 7 § förordningen

Endast rättelse av väsentliga fel redovisas genom justering av tidigare års räkenskaper (jämförelsetal). I normalfallet redovisas därför rättelser i räkenskaperna för det år då de upptäcks.

Rättelser av fel är inte detsamma som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar kan behöva revideras när ytterligare information blir känd, men leder då inte till att jämförelsetal ändras.

Händelser efter balansdagen – föreskrifter till 2 kap. 7 § förordningen

19 § Med händelser efter balansdagen avses händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då årsredovisningen ska lämnas till regeringen. Två typer av händelser kan förekomma:

1. Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Dessa ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas.

2. Händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen. Dessa ska inte beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas. I vissa fall ska upplysning dock lämnas i årsredovisningen av denna typ av händelser. Följande fall avses:

a) Information som myndigheten fått efter balansdagen om förhållanden som förelåg på balansdagen avseende de uppgifter som lämnas som tilläggsupplysningar i årsredovisningen.

b) Händelser som är så väsentliga att ett utelämnande av informationen skulle påverka möjligheterna att göra korrekta bedömningar och fatta välgrundade beslut.

Allmänna råd till 2 kap. 7 § förordningen

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas:

1. Avgörande efter balansdagen av en domstolsprocess som bekräftar att myndigheten hade en befintlig förpliktelse på balansdagen.

2. En av myndighetens kunder går i konkurs efter balansdagen vilket normalt bekräftar att myndigheten redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran. Kundfordran skrivs därför ner.

3. Fastställandet efter balansdagen av anskaffningskostnaden eller försäljningsintäkten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.

4. Upptäckten av bedrägeri eller liknande som visar att balans- eller resultaträkningen är felaktig.

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som inte ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas, men där upplysning om dem ska lämnas i årsredovisningen:

1. Ett väsentligt förvärv eller en väsentlig avyttring efter balansdagen.

2. Offentliggörandet av en plan om att avveckla en verksamhet.

3. Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter balansdagen.

4. Meddelande om, eller påbörjande av, en större omstrukturering.

5. Onormalt stora förändringar efter balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.

6. Ingående av betydande åtaganden eller förpliktelser.

7. Påbörjande av större rättstvister enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

Årsredovisningens undertecknande – föreskrifter till 2 kap. 8 § förordningen

20 § Årsredovisningen ska skrivas under av den eller de personer som utgör myndighetens ledning vid den tidpunkt då årsredovisningen ska lämnas till regeringen.

Underskrifterna ska vara en del av handlingen årsredovisning.

Årsredovisningen ska i anslutning till underskrifterna innehålla uppgift om den dag då den beslutades.

Allmänna råd till 2 kap. 8 § förordningen

Myndighetens ledning

Begreppet myndighetens ledning definieras i 2 § myndighetsförordningen (2007:515).

Suppleant ersätter ordinarie ledamot

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

Årsredovisningens undertecknande

Undertecknandet sker i samband med att beslut fattas om årsredovisningen eller snarast efter det att beslutade justeringar genomförts. Om så inte är möjligt skrivs arkivexemplaret under senast vid den tidpunkt då revisionsberättelse över granskningen av myndighetens årsredovisning ska avgas.

Att underskrifterna ska vara en del av handlingen årsredovisning innebär att de inte får göras i en annan handling. Myndigheten ska

bevara årsredovisningen inklusive underskrifterna i enlighet med Riksarkivets föreskrifter och allmänna råd om gallring och utlån av räkenskapshandlingar.

Avlämnad handling

Den handling som ska lämnas till de i 1 kap. 2 § angivna mottagarna behöver endast innehålla namn i tryckstil på den eller de som utgör myndighetens ledning.

Myndighetens arkivexemplar

Om myndighetens arkivexemplar framställs på papper bör det vara signerat på varje sida av myndighetens chef.

Avvikande mening – föreskrifter till 2 kap. 8 § förordningen

21 § Har en avvikande mening antecknats till ledningens beslutsprotokoll, ska densamma återges i anslutning till underskrifterna i årsredovisningen.

Underskriftsmening – föreskrifter till 2 kap. 8 § förordningen

22 § En underskriftsmening med följande lydelse ska antecknas omedelbart före underskrifterna;

”Jag/Vi intygar att årsredovisningen ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat samt av kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning”.

Allmänna råd till 2 kap. 8 § förordningen

Ledningens intygande omfattar all verksamhet som myndigheten ansvarar för, oavsett finansieringsform, och inkluderar därför verksamhet som helt eller delvis finansieras med EU-medel.

Bedömning av intern styrning och kontroll – föreskrifter till 2 kap. 8 § förordningen

23 § Den bedömning av intern styrning och kontroll som myndigheter som omfattas av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll ska redovisa ska lämnas direkt före intygandet av rättvisande redovisning med en av följande meningar.

”Jag/Vi bedömer att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten har varit betryggande under den period som årsredovisningen avser”.

”Jag/Vi bedömer att det har funnits brister i den interna styrningen och kontrollen under den period som årsredovisningen avser enligt följande”.

I det fall ledningen bedömer att det har funnits brister inom den interna styrningen och kontrollen ska en kortfattad redovisning av bristerna och när de har förelegat lämnas i punktform i anslutning till bedömningen.

Allmänna råd till 2 kap. 8 § förordningen

Omfattning

Ledningens bedömning omfattar all verksamhet som myndigheten ansvarar för, oavsett finansieringsform, och inkluderar därför verksamhet som helt eller delvis finansieras med EU-medel.

Bedömning av den interna styrningen och kontrollen

För händelser i myndighetens interna styrning och kontroll som inträffat efter räkenskapsårets slut gäller bestämmelserna i 2 kap. 4 § fjärde stycket förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Redovisning av den interna styrningen och kontrollen

Myndigheten bör lämna en sammanfattande redovisning av vad som har legat till grund för ledningens bedömning av den interna styrningen och kontrollen. Om myndigheten har redovisat brister i sin interna styrning och kontroll bör myndigheten lämna information om genomförda eller planerade åtgärder för varje redovisad brist.

I redovisningen kan myndigheten även lämna information om risker av väsentlig betydelse för ledningens ansvar för verksamheten och om vilka åtgärder myndigheten vidtar för att hantera dessa risker.

3 kap. Resultatredovisning**Resultatredovisningens innehåll – föreskrifter till 3 kap. 1 § förordningen**

1 § Resultatredovisningen ska innehålla väsentlig information om vad myndigheten har presterat i förhållande till uppgifter och mål som regeringen har beslutat för myndighetens verksamhet.

Myndigheten ska även ta fram resultatindikatorer och redovisa enligt dessa, om det inte medför kostnader som menligt påverkar verksamheten.

Redovisning av antal ärenden och styckkostnader – föreskrifter till 3 kap. 1 § förordningen

2 § Myndigheten ska redovisa antal ärenden och styckkostnader för de ärendeslag som enligt myndighetens bedömning omfattar ett stort antal ärenden.

Allmänna råd till 3 kap. 1 § förordningen

De ärenden som myndigheten redovisar per ärendeslag är myndighetsbeslut som rör enskilda.

Ett ärendeslag i resultatredovisningen bör bestå av ärenden som är väsentliga att redovisa och som kan betraktas som verksamhetens prestationer.

Myndigheten bör beräkna styckkostnader per ärendeslag baserat på totala verksamhetskostnader (inklusive andel av gemensamma kostnader men exklusive transfereringar) i respektive ärendeslag.

Om det är möjligt och relevant bör information om handläggningstid och ärendebalanser ingå i resultatredovisningen. Även kvalitet bör redovisas, om myndigheten bedömer det som väsentlig information.

Individbaserad statistik – föreskrifter till 3 kap. 1 § förordningen

3 § Med individbaserad statistik avses statistik som direkt eller indirekt rör fysiska personer.

Särskilda skäl att inte dela upp individbaserad statistik efter kön är att myndigheten saknar underlag som möjliggör uppdelning efter kön, att en uppdelning efter kön riskerar röja individers identitet eller att redovisningen skulle kräva hantering av personuppgifter som myndigheten inte har rätt att behandla. Om myndigheten inte delar upp individbaserad statistik efter kön ska myndigheten motivera detta.

Allmänna råd till 3 kap. 1 § förordningen

Uppgift om kön kan samlas in på flera sätt. Vanligtvis görs det genom personnummer. I de fall uppgiften samlas in genom självskattning, det vill säga att individen får ange sin könsidentitet, och det finns fler alternativ till kön än kvinna eller man, bör myndigheten ange metoden för insamlingen.

Jämförbarhet – föreskrifter till 3 kap. 1 § förordningen

4 § Informationen om resultatet ska avse det senaste året och ska jämföras med motsvarande information från minst de två föregående åren. I de fall det inte är möjligt att ta fram jämförbara data för minst tre år i följd ska myndigheten kommentera detta.

Allmänna råd till 3 kap. 1 § förordningen

Om det är möjligt och relevant bör längre tidsserier än tre år redovisas.

Tillförlitlighet och transparens – föreskrifter till 3 kap. 1 § förordningen

5 § Informationen om resultatet ska baseras på verifierbara data och rimliga resonemang. Eventuella osäkerheter ska kommenteras i årsredovisningen. Underlaget ska dokumenteras.

Allmänna råd till 3 kap. 1 § förordningen

Om det inte uppenbart framgår av sammanhanget bör metoderna för datainsamling, bearbetning och analys framgå av årsredovisningen.

Intäkter och kostnader per verksamhet och år – föreskrifter till 3 kap. 2 § förordningen

6 § Intäkter och kostnader ska redovisas för minst de tre senaste åren. Intäkterna ska specificeras på intäkter av anslag respektive övriga intäkter. Väsentliga förändringar ska kommenteras. I de fall det inte är möjligt att redovisa intäkter och kostnader för tre år i följd ska detta kommenteras.

Allmänna råd till 3 kap. 2 § förordningen

Verksamhetens intäkter och kostnader bör fördelas enligt en övergripande indelning i verksamhetsområden eller motsvarande.

En eventuell brist på överensstämmelse mellan verksamhetens totala intäkter och kostnader och årsredovisningens finansiella delar bör kommenteras och kunna förklaras.

Indelningsstrukturen bör hållas stabil över tiden. Om myndigheten har ändrat indelningsstruktur bör skälen till detta anges.

Investeringsbudget – föreskrifter till 3 kap. 2 § förordningen

7 § Uppföljning ska ske i samma struktur som den investeringsbudget som anges i regleringsbrevet. Utfallet ska ställas mot budgeterade värden.

Med väsentliga avvikelser avses både betydande förseningar och tidigareläggningar av planerade investeringar eller om det ekonomiska utfallet avviker betydligt från investeringsbudgeten.

Allmänna råd till 3 kap. 2 § förordningen

Utfallssiffror bör presenteras för det år årsredovisningen avser och för de två föregående åren.

Avgiftsbelagd verksamhet – föreskrifter till 3 kap. 2 § förordningen

8 § Myndigheten ska särredovisa verksamheten enligt den indelning och struktur som regeringen beslutat om i avgiftsbudgeten i myndighetens regleringsbrev. Redovisningen ska omfatta årets intäkter. För verksamheter med ett bestämt ekonomiskt mål ska redovisningen även omfatta årets kostnader, årets resultat och balanserade resultat om detta är förenligt med avgiftsbudgeten. Utfallen ska jämföras med budgeten. Om regeringen inte har beslutat om en budget för avgiftsbelagd verksamhet ska myndigheten särredovisa den avgiftsbelagda verksamheten enligt den indelning och struktur myndigheten finner lämplig.

Allmänna råd till 3 kap. 2 § förordningen

Med bestämt ekonomiskt mål avses att avgiftsinkomsterna helt eller till en bestämd del ska täcka utgifterna i en verksamhet.

Med årets resultat avses intäkter minus kostnader oavsett om avgiftsinkomsterna disponeras av myndigheten eller inte.

Kompetensförsörjning – föreskrifter till 3 kap. 3 § förordningen

9 § Innehållet i redovisningen av myndighetens kompetensförsörjning ska anpassas till myndighetens specifika förutsättningar och regeringens behov av information.

Allmänna råd till 3 kap. 3 § förordningen

Redovisningen bör avse de sammantagna åtgärder som vidtagits i förhållande till verksamhetens kompetensbehov på kort och lång sikt. Det kan till exempel avse åtgärder som vidtagits för att attrahera, rekrytera, utveckla, behålla, och avveckla kompetens samt åtgärder för kompetensöverföring.

4 kap. Resultaträkning och balansräkning

Särskilda bestämmelser för affärsverk

1 § För affärsverken gäller endast 26 § om Finansiell leasing.

Resultaträkningens innehåll – föreskrifter till 4 kap. 1 § förordningen

Uppställningsform för resultaträkning

2 § Resultaträkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1.

De rubriker och poster som anges i uppställningsformen ska tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Benämningen på rubrikerna får inte ändras. Myndigheten ska dock ta bort en rubrik eller en post om den saknar en sådan verksamhet. Posternas benämning får anpassas till den egna verksamheten och nya poster får tillföras under respektive rubrik. En förutsättning är dock att nya poster kan inrapporteras till statsredovisningen i enlighet med 15–27 §§ Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESVFA 2022:2) om myndigheters bokföring.

Resultaträkningens innebörd

Allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen

Resultaträkningen hos en förvaltningsmyndighet är främst till för att

1. som intäkter redovisa medel som tillförts verksamheten,
2. redovisa kostnaderna för denna verksamhet, samt
3. redovisa förändringen av myndighetskapitalet.

Intäkter av anslag

Allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen

Periodiseringar påverkar normalt redovisningen mot anslag. Detta gäller dock inte ifråga om transfereringar i kontant form och avskrivningar på tillgångar som finansierats direkt med anslag. Bestämmelser om redovisning mot anslag och inkomsttitlar finns i 12–16 §§ anslagsförordningen (2011:223) och i Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd ESVFA (2022:3) om anslag och inkomsttitlar.

Överskridna anslag m.m.

3 § Anslag som tagits i anspråk under året bokförs normalt löpande som intäkt av anslag. Det kan därvid hända att begränsade anslag eller anslagsposter överskrids utan att regeringen har medgivit detta eller med ett större belopp än vad regeringen har medgivit. När det gäller ett överskridande som regeringen inte har medgivit ska den intäkt av anslag som svarar häremot överföras till påföljande års räkenskaper genom att den i balansräkningen tas upp som en periodavgränsningspost (Förutbetalad intäkt). Posten Avräkning med statsverket kommer sålunda att inkludera det belopp med vilket

anslaget/anslagsposten överskridits medan posten Intäkter av anslag inte inkluderar detta belopp.

Intäkter av bidrag

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

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

Finansiella intäkter och kostnader

5 § Finansiella intäkter som disponeras i verksamheten ska redovisas som post under rubriken Verksamhetens intäkter. Finansiella intäkter som erhållits för finansiering av bidrag ska redovisas i transfereringsavsnittet under posten Finansiella intäkter. Finansiella intäkter som ska redovisas mot inkomstitel, ska redovisas i uppbördsavsnittet under posten Intäkter av avgifter m.m. samt andra intäkter som inte disponeras av myndigheten.

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

Uppbördsverksamhet

Allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen

Med uppbörd avses skatteuppbörd och liknande ekonomiska händelser som består av betalningar där myndigheten endast uppbär och redovisar medlen för statens räkning. Som uppbörd räknas sålunda inbetalningar som bokförs som skatter och böter m.m. Vidare räknas som uppbörd sådana inkomster som inte har något direkt samband med myndighetens produktion av varor och tjänster. Uppbörd ingår som en intäktspost i uppbördsavsnittet i resultaträkningen.

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

Det är vanligt att en uppbördsinkomst inte motsvaras av någon motprestation som motsvarar myndighetens resursförbrukning. Intäkten bör då redovisas när den ekonomiska händelse inträffar som

uppbörden avser. Om ingen annan entydig ekonomisk händelse än betalningen kan fastställas, bör intäkten redovisas vid betalningstillfället. Böter och sanktionsavgifter är exempel på intäkter när det ofta är lämpligt att redovisa den ekonomiska händelsen när betalning sker.

En avgift som betalas i samband med en ansökan och som sannolikt inte kommer att betalas tillbaka bör redovisas som intäkt det år ansökningsavgiften betalas till myndigheten.

Icke disponibla avgifter

6 § Intäkter av avgifter och andra ersättningar, som myndigheten inte får disponera på grund av att de ska redovisas mot inkomsttitel, ska redovisas som en särskild post under rubriken Uppbördsverksamhet.

Transfereringar

Allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen

Med transfereringar avses ekonomiska händelser där myndighetens uppgift i huvudsak begränsas till att för statens räkning, i form av bidragsutbetalningar, förmedla pengar från statens budget till olika mottagare. Bidragen kännetecknas av att den eller de myndigheter som är engagerade i transfereringsverksamheten inte erhåller någon egentlig motprestation från bidragsmottagaren. Med motprestation avses i detta sammanhang att ett ekonomiskt värde överförs som motsvarar resursupppoffringen. Transfereringar kan exempelvis vara förenade med villkor utan att för den skull någon motprestation har lämnats.

Bidragsmottagarna återfinns som regel utanför staten, men även myndigheter kan vara mottagare. Myndigheterna kan ha olika roller i transfereringsprocessen. I det enklaste fallet betalar myndigheten ut bidrag till en bidragsmottagare och finansierar detta från statens budget. I andra fall finansieras den bidragsutbetalande myndighetens utbetalningar från en annan myndighet (som svarar för redovisningen mot statens budget). I åter andra fall kan bidraget finansieras från ett statligt organ som inte är myndighet enligt förordningen (2000:605) årsredovisning och budgetunderlag eller direkt med obligatoriska eller frivilliga avgifter.

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

Kostnader för transfereringar redovisas när den ekonomiska händelse inträffar som transfereringen avser. Om ingen annan entydig ekonomisk händelse än betalningen kan fastställas redovisas kostnaden vid betalningstillfället.

Normalt redovisas inga skulder löpande under året hänförliga till transfereringar. Vid bokslut bör dock en skuld redovisas om samtliga nedanstående rekvisit är uppfyllda.

1. Det finns ett avtal eller motsvarande som reglerar att myndigheten är skyldig att betala ut ett bidrag.
2. Det finns en prestation eller ett uppfyllt villkor som är tydligt hänförbart till perioden.
3. Myndigheten har ingen annan möjlighet än att reglera åtagandet genom ett utflöde av resurser.
4. Åtagandet uppgår till ett väsentligt belopp.

Redovisning av lämnade bidrag som inte finansieras med statliga medel

Bidrag som finansieras på annat sätt än vad som nämnts ovan, exempelvis av kommuner eller andra icke-statliga organisationer, redovisas över balanskonton (avräkningskonton) om betalningsmottagaren inte är en statlig myndighet samt om myndighetens hantering av utbetalningen begränsas till en ren vidareförmedling. På sådana konton bokförs såväl erhållna medel som utbetalade bidrag. Eventuella saldon tas i årsredovisningen lämpligen upp som en särskild post bland skulderna (eller under fordringar om det rör sig om ett debetsaldo).

Redovisning av tillförda anslagsmedel i en garantiverksamhet

En garantiavgift som subventioneras från anslag bör redovisas som ett lämnat bidrag till garantitagaren. Motsvarande belopp redovisas samtidigt som en intäkt från garantitagaren.

Tillförda anslagsmedel för att finansiera tidigare års underskott bör redovisas som ett kapitaltillskott under Myndighetskapital.

Avsättning till eller upplösning av fonder

7 § I de fall inkomster och utgifter i de statliga transfereringssystemen redovisas över en fond (se 17 §) ska nettot av de till fonden hänförliga transaktionerna redovisas som en avsättning till eller upplösning av fonden. En avsättning ses i detta sammanhang som en minskning av tillförda medel och en upplösning som en ökning av tillförda medel.

Operationell leasing

8 § Ett operationellt leasingavtal är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal enligt 26 §.

Avgifter för objekt som innehas enligt ett operationellt leasingavtal kostnadsförs över leasingperioden.

Allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen

Leasingavgiften bör kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre avspeglar användarens nytta över tiden.

*Årets kapitalförändring***Allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen**

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

Balansräkningens innehåll – föreskrifter till 4 kap. 2 § förordningen*Uppställningsform för balansräkning*

9 § Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2.

De rubriker och poster som anges i uppställningsformen ska tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Rubriker är numrerade med romerska siffror. Poster är numrerade med arabiska siffror. Benämningen på rubrikerna får inte ändras. Myndigheten ska dock ta bort en rubrik eller en post om den saknar en sådan verksamhet. Posternas benämning får anpassas till den egna verksamheten och nya poster får tillföras under respektive rubrik. En förutsättning är dock att nya poster kan inrapporteras till statsredovisningen i enlighet med 15–27 §§ Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESVFA 2022:2) om myndigheters bokföring.

Beredskapstillgångar

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

Utlåning

11 § Under rubriken Utlåning ska myndigheten redovisa lånefordringar som uppstår i utlåningsverksamhet samt fordringar hänförliga till finansiella leasingavtal där myndigheten är leasegivare.

Med en lånefordran avses en finansiell tillgång som uppstår när en långivare överlämnar kontanter eller andra tillgångar till en låntagare som är skyldig att återbetala dessa, antingen på en angiven dag, på angivna dagar eller vid anfordran. En lånefordran löper vanligtvis med ränta.

*Återkrav av bidrag***Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen**

Bidrag ska normalt sett inte återbetalas. Återbetalning kan dock förekomma om mottagaren inte iakttar villkor och föreskrifter för bidraget i fråga eller om någonting oväntat inträffar som rubbar förutsättningarna för bidraget. Ett sådant återkrav av bidrag redovisas under balansposten Övriga kortfristiga fordringar.

Avräkning med statsverket

12 § Under rubriken Avräkning med statsverket ska myndigheten redovisa inkomster och utgifter mot inkomstitel och anslag samt betalningar till och från statens centralkonto. Redovisningen mot anslag ska delas upp på anslag i räntebärande och anslag i icke räntebärande flöde. Om det följer av regeringsbeslut ska myndigheten därutöver redovisa övriga fordringar och skulder till staten som inte är hänförliga till redovisningen mot anslag och inkomstitlar eller betalningar under budgetåret.

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Om regeringen beslutat att överskott i avgiftsfinansierad verksamhet eller andra liknande inkomster som är hänförliga till året eller tidigare år ska redovisas mot inkomstitel under ett senare budgetår bör myndigheten redovisa en skuld till staten under Avräkning med statsverket.

Myndighetskapital

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

Statskapital

14 § Under posten Statskapital ska myndigheten redovisa

1. anslagsmedel som myndigheten använt för att finansiera anläggningstillgångar,
2. särskilt tilldelade anslagsmedel som myndigheten använt för att finansiera rörelsekapital.

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Statskapital kan antingen vara avkastningspliktigt eller icke avkastningspliktigt. Bestämmelser om avkastningspliktigt statskapital finns i 7 kap. kapitalförsörjningsförordningen (2011:210).

Donationskapital

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

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

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

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

Kapitalförändring enligt resultaträkningen samt Balanserad kapitalförändring

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

Fonder

17 § Vissa myndigheter, som hanterar statliga transfereringar, redovisar i sina balansräkningar poster som i huvudsak utgör saldon mellan ackumulerade inbetalningar och utbetalningar avseende transfereringar som inte finansieras med anslag. Denna typ av poster utgör inte en förpliktelse så som sådana definieras i 18–20 §§ och ska därför inte redovisas som en skuld eller en avsättning. De ska i stället redovisas under rubriken Fonder.

Redovisning av skulder och avsättningar

18 § Myndigheten ska på balansräkningens passivsida redovisa förpliktelser som är hänförliga till händelser som inträffat under räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, som är säkra eller sannolika till sin förekomst och som kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Sådana förpliktelser redovisas som skulder eller som avsättningar.

Definition av skulder

19 § En skuld ska redovisas när det finns en förpliktelse och det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Såväl belopp som tidpunkt för när förpliktelsen ska regleras ska vara säkra.

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Med utflöde av resurser menas att myndigheten kommer att lämna ifrån sig något utan att få tillbaka motsvarande ekonomiska fördelar eller servicepotential. Om myndigheten får en likvärdig motprestation ska någon avsättning inte redovisas.

Definition av avsättningar

20 § En avsättning definieras som en skuld som är oviss till belopp och/eller till den tidpunkt då den kommer att regleras. En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

1. myndigheten har en förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,
2. det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen, och
3. en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Vid kontrakt som verkställs längre fram får myndigheten en motprestation och ett sådant kontrakt tas inte upp som en avsättning.

Exempel på kontrakt som verkställs längre fram är ett hyresavtal eller ett anställningskontrakt.

Avsättningar för pensioner

21 § En myndighet ska i sin balansräkning som avsättning för pensioner redovisa sådana pensionsförpliktelser som myndigheten själv svarar för. Avsättningar ska redovisas till det försäkringstekniska värdet av alla avtalsenliga och frivilliga pensionsåtaganden beräknade med ledning av de försäkringstekniska grunder som Statens tjänstepensionsverk använder. Pensionsförpliktelser för vilka premier betalas till Statens tjänstepensionsverk, redovisas av Statens tjänstepensionsverk.

Så kallade antastbara pensionsförpliktelser ska tas upp som avsättning till den del det bedöms sannolikt att myndigheten kommer att stå för förpliktelsen. Sådana förpliktelser kan avse exempelvis pensionsförpliktelser som enligt tidigare träffade avtal kan komma att infrias innan den anställde fyller 65 år.

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

En myndighet som redovisar avsättningar för pensionsförpliktelser som avser förmåner efter avslutad anställning för egna anställda ska redovisa effekten av försäkringstekniska omvärderingar för denna avsättning, inklusive särskild löneskatt som beräknas på omvärderingen, direkt mot Myndighetskapital, såvida omvärderingen inte avser pensionsersättning.

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Med pensionsersättning avses pensionsersättning enligt Trygghetsavtalet eller enligt övergångsreglerna i Avtal om omställning. Förändringen av avsättningar för sådana pensionsersättningar redovisas i resultaträkningen.

Avsättningar för garantier

22 § Under posten Avsättningar för garantier ska reserveringar för garantiförluster i finansiella garantiavtal redovisas.

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

Avsättningar för avhjälpande av miljöskador

23 § Under posten Avsättningar för avhjälpande av miljöskador ska reserveringar för avhjälpande av miljöskador redovisas.

Avsättningar för avhjälpande av miljöskador avser framtida utgifter för avhjälpande av en föroreningskada eller en allvarlig miljöskada enligt miljöbalken. Framtida utgifter för nedmontering och bortforsling av

anläggningstillgångar ska inte redovisas under avsättningar för avhjälpande av miljöskador.

Övriga avsättningar

24 § Under posten Övriga avsättningar redovisas främst följande:

1. Avsättningar avseende omstruktureringskostnader enligt 25 §.
2. Avsättningar hänförliga till nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar enligt Ekonomistyrningsverkets allmänna råd till 5 kap. 3 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (ESVFA 2022:1).
3. Försäkringstekniska avsättningar hänförliga till försäkringar där avgifterna är försäkringsmatematiskt beräknade eller beräknade på annat sätt som syftar till en riskspridning. En förutsättning för att avsättningarna ska kunna betraktas som försäkringstekniska är att dessa vid varje tidpunkt är så stora att myndigheten kan uppfylla alla de åtaganden som kan förutses uppkomma med anledning av de ingångna avtalen.
4. Avsättningar hänförliga till avgifter som mottas av en myndighet, som svarar för förvaltning av avgifterna samt för att utbetalningar sker för ändamål och enligt bestämmelser som fastställts av statsmakterna. Premiereserven i det allmänna pensionssystemet är en sådan avsättning.

Avsättningar avseende omstruktureringskostnader

25 § En omstrukturering kan avse försäljning, avveckling eller omlokalisering av en verksamhet, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. En avsättning för omstrukturering ska endast göras när kriterierna för att redovisa avsättningar är uppfyllda och

1. ett beslut om nedläggning har fattats av regeringen, eller
2. myndigheten har skapat en förpliktelse om att omstrukturera.

För att skapa en förpliktelse om att omstrukturera ska följande förhållanden vara uppfyllda:

1. Myndigheten har en fastställd, detaljerad omstruktureringsplan där det framgår:
 - a) vilka verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna,
 - b) vilka anläggningar som berörs,
 - c) vilka platser och funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att få uppsägningslön,
 - d) vilka utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
 - e) under vilken tidsperiod åtgärderna ska genomföras.

2. Myndigheten har, genom att påbörja genomförandet av planen eller tillkännage dess huvuddrag, skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att omstruktureringen kommer att genomföras.

En avsättning för omstrukturering ska enbart omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana utgifter som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med myndighetens pågående verksamheter. Avsättning får därför inte göras för till exempel utgifter för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i myndigheten eller för investeringar i nya system.

Vid omstrukturering på grund av försäljning av verksamhet uppkommer ingen förpliktelse förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

Finansiell leasing

26 § Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal där de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan men behöver inte slutligen övergå till leasetagaren.

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

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Följande är exempel på situationer eller villkor som är karaktäristiska för ett finansiellt leasingavtal:

1. Leasingobjektet övergår i leasetagarens ägo vid slutet av leasingperioden.
2. Leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde så mycket att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer utnyttjas. Med verkligt värde avses det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har intresse av att transaktionen genomförs.
3. Leasingperioden täcker huvuddelen av leasingobjektets ekonomiska livslängd.
4. Nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingavtalets början är i det närmaste lika stort som leasingobjektets verkliga värde. Med minimileaseavgifter avses betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceavgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden.
5. Leasingobjektet är av en så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan väsentliga modifieringar.
6. Leasingobjektet kan inte enkelt bytas ut mot ett annat objekt.
7. Om leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid får leasetagaren bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen.
8. Vinster och förluster som hänför sig till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren.
9. Leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

Periodavgränsningsposter

27 § Som upplupna bidragsintäkter ska redovisas bidragsinkomster som ännu inte erhållits och beloppsmässigt motsvaras av periodens kostnader. Upplupna bidragsintäkter får endast redovisas när det finns skriftligt avtal.

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

Ansvarsförbindelser

28 § Som ansvarsförbindelser ska redovisas:

1. Möjliga förpliktelser, som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom myndighetens kontroll, inträffar eller uteblir.

2. Förpliktelser som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

3. Förpliktelser som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Redovisningen av ansvarsförbindelser ska avse en uppskattning av ett belopp för varje sammanslagen post inom linjen.

Under posten Ansvarsförbindelser för statliga garantier redovisas ansvarsförbindelser för bundna garantiutfästelser som inte förväntas kunna finansieras med framtida garantiavgifter.

Under posten Ansvarsförbindelser för avhjälpande av miljöskador redovisas ansvarsförbindelser för framtida utgifter för avhjälpande av en föroreningsskada eller en allvarlig miljöskada enligt miljöbalken. Framtida utgifter för nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar redovisas inte under ansvarsförbindelser.

Andra ansvarsförbindelser redovisas under posten Övriga ansvarsförbindelser.

Allmänna råd till 4 kap. 2 § förordningen

Exempel på förpliktelser som tas upp som ansvarsförbindelse är förpliktelser där tvist föreligger, till exempel rörande huruvida en skuld bör belasta myndigheten eller inte.

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

Sambandet mellan skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser

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

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

5 kap. Värderingsregler

Anläggningstillgångar och omsättningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 1 § förordningen

Definition av en tillgång

1 § En tillgång är en resurs som kontrolleras av en myndighet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge myndigheten ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden.

Allmänna råd till 5 kap. 1 § förordningen

Normalt sett kontrolleras en tillgång av en myndighet när den förvaltas av denna för statens räkning. Kontroll över tillgången uppstår när tillgången överförs från leverantören till myndigheten genom att myndigheten erhåller en prestation. Detta kan ske antingen vid tidpunkten för leverans av en färdigställd tillgång eller löpande under den tid som tillgången uppförs av leverantören.

När nedanstående kriterier är uppfyllda indikerar det att kontrollen överförs löpande i takt med att tillgången uppförs.

1. Produkten är beställd med väsentlig kundanpassning, enligt kravspecifikation, eller integrering av varor och tjänster.

2. Risker och förmåner som är förknippade med tillgången överförs löpande till myndigheten.

3. Avtalet ger leverantören rätt till ersättning för den andel av uppdraget som är färdigställt.

Framtida ekonomiska fördelar är en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar för en myndighet.

Servicepotential är en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts för en myndighet uppnås.

Tillgångar som ska redovisas i balansräkningen

2 § En tillgång ska redovisas i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar eller den servicepotential som är förknippade med innehavet kommer att tillföras myndigheten och när dess värde enligt 5 kap. 3 eller 8 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Maskiner, inventarier m.m. av mindre värde eller kortare ekonomisk livslängd

Allmänna råd till 5 kap. 1 § förordningen

Mindre värde

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

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

Tillgångar som består av flera separata enheter med ett naturligt samband bör anses vara av mindre värde bara om det sammanlagda värdet understiger gränsen för mindre värde.

Större anskaffningar av likartade tillgångar bör redovisas som anläggningstillgångar även om respektive tillgång är av mindre värde.

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

Kortare ekonomisk livslängd

Myndigheten får vid anskaffningstillfället redovisa maskiner, inventarier m.m. som kan antas ha en ekonomisk livslängd understigande tre år som kostnad (treårsregeln). En förutsättning för denna tillämpning är att kostnadsfördelningen över tid inte påverkas väsentligt.

Myndigheten bör ta fram interna riktlinjer för hur regler om kortare ekonomisk livslängd ska tillämpas.

Vad som klassificeras som anläggningstillgång

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

Anläggningstillgångar kan vara immateriella, materiella eller finansiella. Som anläggningstillgångar betraktas huvudsakligen

1. aktier, andelar, obligationer och andra värdepapper,
2. fordringar med en återstående löptid överstigande ett år,
3. beredskapstillgångar, det vill säga tillgångar som har anskaffats för att klara landets försörjning i ett krisläge eller för att genomföra uppgifter i krig,
4. förråds- och lagertillgångar som ingår i anläggningar under uppförande eller som är avskilda för sådant ändamål, med undantag för sådana tillgångar som ingår i anläggningsarbeten för utomstående vilka ska tas upp som omsättningstillgång,
5. tekniska anläggningar, maskiner, transportmedel och inventarier,
6. förbättringsutgifter på annans fastighet,
7. mark, markanläggningar, byggnader och fast egendom i övrigt, samt
8. it-system, licenser och liknande rättigheter.

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

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

Ännu inte fakturerade garantiavgifter ska redovisas under balansposten Andra långfristiga fordringar. Det gäller oberoende av när fordringarna förväntas bli fakturerade och reglerade.

Stadigvarande bruk eller innehav

Allmänna råd till 5 kap. 1 § förordningen

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

Uppdelning i komponenter

5 § Förväntas skillnaden i förbrukningen av betydande komponenter hos en anläggningstillgång vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa och avskrivning göras enligt 5 kap. 4 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag för varje komponent för sig.

Allmänna råd till 5 kap. 1 § förordningen

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

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

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

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

Redovisning av fastigheter

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

Köp och försäljning av fastigheter ska redovisas per tillträdesdagen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

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

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

Klassificering som lång- eller kortfristig skuld

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

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

10 § Mark, byggnader och fast egendom som främst har ett kulturhistoriskt värde och museiföremål som normalt inte omsätts på en marknad och som inte har redovisats per den 31 december 2002 är undantagna från kravet på att redovisas som tillgång i balansräkningen.

Immateriella anläggningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 2 § förordningen

Definition av immateriell anläggningstillgång

11 § En immateriell anläggningstillgång är en identifierbar, icke monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål.

Kriterier för att redovisa utveckling som immateriell anläggningstillgång

12 § Utgifter för utveckling ska tas upp som immateriell anläggningstillgång om myndigheten kan visa att samtliga nedanstående förhållanden föreligger:

1. Det är tekniskt möjligt att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas.

2. Myndighetens avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och använda den.

3. Myndigheten har förutsättningar att använda den immateriella anläggningstillgången.

4. Den immateriella anläggningstillgången medför att framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential för myndigheten sannolikt ökar och detta kan påvisas med hög grad av säkerhet.

5. Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda den immateriella anläggningstillgången.

6. Myndigheten kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella anläggningstillgången.

De utgifter för utveckling som myndigheten har innan samtliga ovanstående förhållanden föreligger ingår inte i anskaffningsvärdet.

13 § Om myndigheten inte kan särskilja utgifter för utveckling från utgifter för forskning, anses utgifterna tillhöra forskningen och kostnadsförs då de uppkommer.

Om myndigheten inte kan särskilja utgifter för utveckling från den löpande verksamheten, anses utgifterna tillhöra den löpande verksamheten och kostnadsförs då de uppkommer.

Utgifter för utbildning av egen personal och utgifter för omlokalisering och omorganisation av delar av eller hela myndigheten, kostnadsförs då de uppkommer.

Allmänna råd till 5 kap. 2 § förordningen

Utveckling

Med utveckling avses att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade system, processer, material, konstruktioner, produkter eller tjänster innan produktion eller användning påbörjas. Exempel på utveckling är

1. utformning, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade system, processer, material, produkter eller tjänster,
2. utformning, konstruktion och provning av prototyper, samt
3. formgivning, konstruktion och skötsel av pilotanläggning.

Forskning

Med forskning avses planerat och systematiskt sökande som kan ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Exempel på forskning är

1. verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
2. sökande efter, utvärdering av och slutligt urval av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
3. sökande efter alternativa system, processer, material, produkter eller tjänster, samt

4. formulering, utformning, utvärdering och slutligt urval av möjliga alternativ till nya eller förbättrade system, processer, material, produkter eller tjänster.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 3 § förordningen

Fastställande av anskaffningsvärde

14 § I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, det vill säga för att bringa tillgången på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen.

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

Vid löpande överföring av kontroll över tillgången ska anskaffningsvärdet fastställas med utgångspunkt från färdigställandegraden. Utgifter som myndigheten har en skyldighet att ersätta och som är hänförliga till den del av tillgången som är färdigställd ska ingå. Förskott ingår inte.

Allmänna råd till 5 kap. 3 § förordningen

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

1. iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
2. tullavgifter,
3. punktskatter,
4. leverans och hantering,
5. installation,
6. konsulttjänster,
7. lagfart, samt
8. nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen.

Kostnader för provkörning eller intrimning av större anläggningar inräknas i anskaffningsvärdet om de ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Reparations- och underhållskostnader i samband med förvärv inräknas i anskaffningsvärdet förutsatt att de uppgår till väsentliga belopp i förhållande till anläggningstillgångens inköpspris och medför att tillgången är i bättre skick än vid förvärvet och därmed också ökat i värde.

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

Tillgångar som är under uppförande och beredskapsinvesteringar

15 § Byggnader, tekniska anläggningar och maskiner som är under uppförande på balansdagen ska redovisas som pågående nyanläggning i

balansräkningen. Fördelningen av anskaffningsutgiften på byggnader, inventarier etc. ska göras senast i samband med att anläggningen tas i bruk.

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

Tillkommande utgifter efter anskaffningstillfället

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

Har en anläggningstillgång delats upp i komponenter enligt 5 § ska utgifter för utbyte av en sådan komponent redovisas som anskaffning av anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande bokfört värde på den utbytta komponenten skrivs ned.

Andra utgifter för reparation och underhåll av en befintlig tillgång ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer även om de syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper. För förbättringsutgifter på annans fastighet gäller dock särskilda bestämmelser enligt 8 §.

Finansiell leasing

17 § Vid finansiell leasing tas tillgång och skuld upp till ett värde som motsvarar anskaffningsvärdet för leasingobjektet.

Överföring av anläggningstillgångar

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

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

Försäljning och utrantering av anläggningstillgångar

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

Lagervärde för beredskapstillgångar

20 § För beredskapstillgångar som omsätts ska lagervärdet fastställas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU) som anges i 5 kap. 10 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Avskrivningar av anläggningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 4 § förordningen

Fastställande av avskrivningsplan och nyttjandeperiod

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

Har en tillgång delats upp på olika komponenter enligt 5 § ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

22 § Med nyttjandeperiod avses den tidsperiod en anläggningstillgång förväntas bli använd för sitt ändamål av myndigheten. Faktorer som ska beaktas när myndigheten bedömer nyttjandeperioden är förväntad användning av tillgången, till exempel utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion. Andra faktorer som ska beaktas är förväntat slitage och legala eller liknande begränsningar för tillgångens användande.

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

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

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

Allmänna råd till 5 kap. 4 § förordningen

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

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

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

Normalt bör man utgå från att avskrivningstiderna ligger i intervallet 3–7 år för datorer och 5–10 år för maskiner, transportmedel och inventarier. Byggnader och markanläggningar delas normalt upp

på komponenter där avskrivningstiden anpassas till respektive komponents nyttjandeperiod.

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

Nedskrivningar av anläggningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 5 § förordningen

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

Återvinningsvärdet är det högre av nyttjandevärdet och tillgångens nettoförsäljningsvärde.

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

Med nettoförsäljningsvärde avses marknadsvärdet med avdrag för beräknade försäljningskostnader.

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

Allmänna råd till 5 kap. 5 § förordningen

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

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

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

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

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

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

En anläggningstillgång kan innehas både för att ge framtida servicepotential och ekonomiska fördelar, till exempel om en tillgång

används både i en anslagsfinansierad och i en avgiftsfinansierad verksamhet. Återvinningsvärdet är i dessa fall kostnaden för att anskaffa en tillgång med återstående servicepotential inklusive ekonomiska fördelar i den avgiftsfinansierade verksamheten.

Finansiella anläggningstillgångar

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

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

För finansiella anläggningstillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde enligt 5 kap. 14 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag bör nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens bokförda värde och nuvärdet av myndighetens uppskattning av de framtida kassaflödena diskonterade med tillgångens ursprungliga effektivränta.

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

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

Uppskrivning av anläggningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 6 § förordningen

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

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

Uppskrivna belopp ska avskrivas över tillgångens återstående livslängd. Sådana avskrivningar ska inräknas i avskrivningar enligt plan. Nedskrivningar enligt 5 kap. 5 § förordningen (2000:205) om årsredovisning och budgetunderlag av en tillgång som har skrivits upp ska beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Uppskrivning av immateriella tillgångar är inte tillåten.

Uppskrivningar som myndigheten beslutar ska redovisas under balansposten Uppskrivningskapital.

Aktier och andelar i hel- och delägda företag – föreskrifter till 5 kap. 7 § förordningen

25 § Om en myndighet innehar aktier eller andra ägarandelar som ger ett direkt eller indirekt inflytande med 20 procent eller mer av röstandelen i ett företag ska ägarandelen värderas enligt anskaffningsvärdemetoden.

Allmänna råd till 5 kap. 7 § förordningen

Enligt anskaffningsvärdemetoden redovisas en investering till sitt anskaffningsvärde. En nedskrivning av anskaffningsvärdet kan bland annat bli aktuellt om tillfört kapital har förbrukats.

Värdering av omsättningstillgångar – föreskrifter till 5 kap. 8 § förordningen

Kollektiv värdering och inkurans

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

Värdering av omsättningstillgångar ska ske med beaktande av inkurans.

Fastställande av anskaffningsvärde

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

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

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

Nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde

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

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

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

Tillgångar som förvärvas utan ersättning

30 § Vid bedömning av det bokförda värdet på balansdagen enligt 5 kap. 8 § första stycket förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag för tillgångar som förvärvas utan ersättning ska nettoförsäljningsvärdet som åsatts tillgången vid förvärvstidpunkten användas i stället för ett anskaffningsvärde.

Överföring av omsättningstillgångar

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

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

*Lägsta värdets princip och tillgångar som används i olika verksamheter***Allmänna råd till 5 kap. 8 § förordningen***Lägsta värdets princip*

Den värderingsprincip som regleras i 5 kap. 8 § första stycket förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag brukar benämnas lägsta värdets princip. Grundtanken bakom denna princip är att förhindra redovisning av vinster som ännu inte realiserats (anskaffningsvärdet understiger ett beräknat försäljningsvärde), samtidigt som hänsyn tas på förhand till sannolika förluster även om dessa ännu inte blivit realiserade (det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet).

Värdering av tillgångar som används i olika verksamheter

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

Värdering av pågående arbete – föreskrifter till 5 kap. 9 § förordningen

31 § Pågående arbeten och andra tjänsteuppdrag i avgiftsbelagd verksamhet ska intäktsavräknas löpande om uppdragens slutliga resultat kan förutsägas med rimlig säkerhet. Vid uppdrag till fast pris ska följande villkor vara uppfyllda:

1. intäktssumman för uppdraget ska vara känd eller kunna uppskattas med rimlig säkerhet,
2. återstående kostnader liksom färdigställandegrad vid rapporteringstillfället ska kunna uppskattas med rimlig säkerhet, och

3. de med uppdraget förknippade kostnaderna ska kunna identifieras så att faktiska kostnader kan jämföras med kalkylerade.

Vid uppdrag på löpande räkning ska följande villkor vara uppfyllda:

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

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

Varulagrets anskaffningsvärde – föreskrifter till 5 kap. 10 § förordningen

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

Allmänna råd till 5 kap. 10 § förordningen

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

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Allmänna råd till 5 kap. 11 § förordningen

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag utgör ett undantag från huvudregeln om värdering till anskaffningsvärdet och kravet på att tillgångsposternas enskilda beståndsdelar ska värderas var för sig. Denna alternativa värderingsmodell kan tillämpas för tillgångar som successivt förbrukas och förnyas och därför kvantitativt håller sig på en jämn nivå.

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

Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta – föreskrifter till 5 kap. 12 § förordningen

34 § Monetära fordringar och skulder i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs.

Monetära fordringar och skulder som är terminssäkrade ska redovisas med utgångspunkt från den terminssäkrade kursen.

Icke-monetära fordringar och skulder redovisas till kursen vid anskaffningstidpunkten.

Omvärdering av icke-monetära poster i utländsk valuta redovisas till den valutakurs som råder den dag då omvärderingen sker.

Kursdifferenser ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. Valutakursvinster redovisas som finansiella intäkter och valutakursförluster som finansiella kostnader under den rubrik där differensen uppkommit.

Behållningar på inomstatliga valutakonton ska redovisas till den kurs som Riksgäldskontoret fastställer för balansdagen.

Allmänna råd till 5 kap. 12 § förordningen

Att terminssäkrade fordringar och skulder samt icke-monetära fordringar och skulder inte ska omräknas till balansdagens kurs, följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild i 2 kap. 5 och 6 §§ förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

En terminssäkrad fordran eller skuld värderas till terminskurs. Är skillnaden mellan terminskurs och dagskurs (avistakurs) väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), bör fordran eller skulden istället värderas till dagskursen som rådde vid terminsavtalets ingång och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. Periodiserad terminspremie redovisas som ränteintäkt respektive räntekostnad.

Monetära poster är till exempel kassa- och banktillgodohavanden, obligationer, certifikat och liknande placeringar, kundfordringar, depositioner som ska återbetalas, upplupna intäkter, fordran och skuld avseende finansiella leasingkontrakt, banklån, leverantörsskulder samt upplupna kostnader. Även pensionsavsättningar är normalt monetära poster.

Icke-monetära tillgångs- och skuldposter är till exempel aktier och andelar, materiella anläggningstillgångar, immateriella anläggningstillgångar, varulager, förskott från kunder, förutbetalda kostnader samt förutbetalda intäkter.

De valutakurser som bör användas är de som publiceras på Riksbankens webbplats och som är ett beräknat medelvärde av olika bankers köp- och säljkurser.

Definition av finansiellt instrument, finansiell tillgång och finansiell skuld – föreskrifter till 5 kap. 13 § förordningen

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

En finansiell tillgång är en tillgång i form av

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

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

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

Tidpunkt för redovisning av finansiella instrument – föreskrifter till 5 kap. 13 § förordningen

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

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

Fastställande av verkligt värde – föreskrifter till 5 kap. 13 § förordningen

37 § Det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde.

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

Vilka finansiella instrument som värderas till verkligt värde

Allmänna råd till 5 kap. 13 § förordningen

Finansiella instrument som värderas till verkligt värde är huvudsakligen medel i fonder, placeringstillgångar i försäkrings- och garantiverksamhet, donationsmedel samt vissa avgiftsmedel i övrigt som myndigheten disponerar och som får placeras i aktier, obligationer samt aktie- och räntekonsortier. Obligationer eller andra värdepapper som förväntas innehas till förfall ska dock enligt 5 kap. 14 § förordningen (2000:605) årsredovisning och budgetunderlag inte värderas till verkligt värde.

Klassificering av finansiella instrument – föreskrifter till 5 kap. 13 § förordningen

38 § Klassificeringen av finansiella instrument är beroende av syftet med innehavet. Av 5 kap. 1 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag framgår att om syftet med innehavet av en finansiell tillgång är att den ska innehas eller brukas stadigvarande ska den klassificeras som en

anläggningstillgång, i annat fall som en omsättningstillgång. Finansiella skulder delas in i långfristiga respektive kortfristiga skulder.

Finansiella instrument som inte ska värderas till verkligt värde – föreskrifter till 5 kap. 14 § förordningen

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

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

40 § Avtal om framtida inköp av rå- och stapelvaror ska inte värderas enligt 5 kap. 13 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, om instrumentet ingicks för att tillgodose myndighetens behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror och om det förväntas regleras genom leverans av varan.

41 § Finansiella instrument som inte omfattas av 5 kap. 13 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag ska redovisas till upplupet anskaffningsvärde med tillämpning av effektivräntemetoden, med undantag för andelar i hel- och delägda företag, finansiella garantiavtal samt leasingavtal.

Beräkning av upplupet anskaffningsvärde

42 § Upplupet anskaffningsvärde är det belopp till vilket en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas efter anskaffningstillfället med beaktande av:

1. periodisering av upplupen ränta enligt effektivräntemetoden,
2. återbetalning av kapitalbelopp, och
3. eventuella nedskrivningar.

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

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

Periodisering av räntor, rabatter och transaktionsutgifter

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

Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen

Vissa räntebärande fordringar och skulder kan förvärvas eller emitteras till över- eller underkurs (exempelvis nollkupongobligationer). Vidare kan förvärv eller emission av skuldebrev ge upphov till kostnader. För sådana fordringar och skulder gäller att

både över- eller underkursen och kostnaderna fördelas över löptiden så att den effektiva räntan blir konstant.

Finansiella instrument som redovisas som omsättningstillgångar och kortfristiga skulder

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

Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen

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

Initial redovisning av finansiella garantiavtal

45 § När ett garantiåtagande uppstår ska de framtida garantiavgifter och reserveringar för förväntade garantiförluster som åtagandet väntas leda till redovisas som en fordran och en avsättning för den utfärdade garantin.

Ett garantiåtagande är ett finansiellt garantiavtal där de finansiella villkoren för garantin regleras i avtalet.

En bunden garantiutfästelse är ett avtal där ansvarighet för garantin inträder efterföljande år eller där de finansiella villkoren fastställs vid ett senare tillfälle.

Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen

Om garantiavgifter tas ut för förväntade garantiförluster uppstår ingen resultateffekt vid den tidpunkt då ett garantiåtagande uppkommer.

Redovisning av finansiella garantiavtal vid bokslut

46 § Avsättningen för garantier ska motsvara det belopp som krävs för att myndigheten ska kunna uppfylla alla åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av det ingångna garantiavtalet.

När avsättningen beräknas ska myndigheten uppskatta de förväntade förlusterna för skador under garantiernas återstående löptid. Vid beräkning av förväntade förluster ska eventuella säkerheter beaktas.

Utöver förväntade förluster för skador i ingångna garantiåtaganden ska en avsättning tas upp för förväntade förluster för sådana bundna garantiutfästelser som inte förväntas kunna finansieras av framtida garantiavgifter.

För ett flerårigt garantiåtagande där garantiavgifterna betalas årsvis ska vid beräkningen av avsättningen också ansvarighet för åtagandet under den återstående löptiden som ligger efter balansdagen räknas med.

För garantiåtaganden med flerårsbetald garantiavgift ska det vid beräkningen av avsättningen göras en uppskattning baserat dels på myndighetens ansvarighet för löpande avtal, dels för det förväntade betalningsmönstret.

Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen

För en garantiavgift som aviseras och/eller förfaller till betalning först efter räkenskapsårets utgång avgörs frågan om ansvarighet för garantiåtagande av om avgiften avser ett nytt garantiåtagande eller en delbetalning för ett befintligt åtagande. Om myndigheten enligt avtalet har en möjlighet att ändra villkoren för garantin bör avtalet för avgiften normalt betraktas som ett nytt garantiåtagande.

Garantiavgifter som betalas in under räkenskapsåret men vars förfallodag inträffar och vars garantiperiod inleds efter räkenskapsårets utgång bör betraktas som förskott och redovisas som skuld till garantitagaren.

Om det finns återförsäkringsavtal avseende garantier som myndigheten utfärdat bör återförsäkrarens andel av avsättningar redovisas på egen post upp till belopp som motsvarar återförsäkrarens ansvar enligt avtalet.

Redovisning av förändringar av risker i garantiverksamhet

Förändringar i avsättningar för risker för garantiåtaganden bör redovisas under en post för intäkter i resultaträkningen.

Skadeersättningar bör redovisas under en post för kostnader i resultaträkningen.

Förändring av kvardröjande risker som är väsentliga bör redovisas under en post för kostnader. Förändringar är väsentliga om riskerna har förändrats på ett sådant sätt att det inte är sannolikt att garantin skulle utfärdats om informationen funnits tillgänglig när garantin utfärdades.

Uppdelning av avsättning för finansiella garantiavtal

47 § Avsättning för finansiella garantiavtal ska i redovisningen delas upp på:

1. risker som kan finansieras av garantiavgifter,
2. kvardröjande risker, och
3. oreglerade skador.

Förändring av risker i ett garantiåtagande som förväntas finansieras av garantiavgifter ska redovisas under Risker som kan finansieras av garantiavgifter.

Om myndigheten bedömer att avgiftsnivån är otillräcklig för att finansiera risker i ett garantiåtagande ska avsättningen redovisas under Kvardröjande risker.

Avsättningar för oreglerade skador ska uppgå till myndighetens uppskattade kostnad för att tillgodose alla krav som beror på händelser som inträffat före räkenskapsårets utgång, oavsett om dessa krav har anmälts eller inte.

Beräkningen av avsättningar för risker som kan finansieras av garantiavgifter respektive kvardröjande risker får göras gemensamt för homogena grupper av garantier.

Redovisning av lånefordringar

48 § Utlånat belopp som låntagaren är skyldig att återbetala ska vid utlåningstillfället redovisas under Utlåning i balansräkningen. Senast vid bokslut ska myndigheten bedöma om det finns ett nedskrivningsbehov.

Ett nedskrivningsbehov ska bedömas enskilt för respektive lånefordran. Om en myndighet inledningsvis bedömer att det finns förväntade förluster i en grupp av lånefordringar, men där det inte är möjligt att värdera fordringarna enskilt, ska myndigheten göra en gruppvis reservering. Med en grupp av lånefordringar menas fordringar som har samma identifierbara kännetecken. Så snart det finns tillräcklig information för att identifiera låneförluster på enskilda lånefordringar, ska den gruppvisa reserveringen ersättas av en specifik reservering eller avskrivning av lån.

Avskrivning av lån (konstaterade förluster) ska göras när det inte finns några realistiska möjligheter till återvinning. En avskrivning reducerar utlånat belopp och den eventuella specifika reservering som tidigare gjorts för låneförluster.

Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen

Ett lånelöfte är normalt ingen ekonomisk händelse som påverkar den löpande bokföringen. En lånefordran eller låneskuld redovisas normalt när lånet betalas ut till låntagaren. Hur lånefordringar klassificeras framgår av 4 kap. 11 §.

Redovisning av säkringsinstrument

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

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

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

Om en säkring upphör ska derivatinstrumentet och den säkrade posten värderas enligt 5 kap. 3, 5 och 8 §§ förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Instrumentens anskaffningsvärde är i dessa fall det aktuella marknadsvärdet då säkringen upphörde.

Om ett derivatinstrument har ett negativt marknadsvärde efter att en säkring upphört ska en reservering göras för förväntade förluster. Utgifter för att lösa ett derivatinstrument som inte längre behövs för säkring ska redovisas som kostnad under den period då säkringen avbryts.

Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen*Derivatinstrument*

Derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

1. Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskild angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifikt för någon av avtalsparterna.

2. Det krävs normalt ingen initial nettoinvestering.

3. Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt.

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

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

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

*Nuvärdesberäkning av fordringar***Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen**

Lånefordringar och andra fordringar som har en kredittid överstigande ett år och där myndigheten inte tar ut en ränta som motsvarar statens kostnader bör värderas till nuvärdet av förväntade framtida kassaflöden.

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

Nuvärdet av förväntade framtida kassaflöden beräknas med en diskonteringsränta.

Om en ränta inte tas ut som motsvarar statens kostnader bör utgångspunkten för att fastställa diskonteringsräntan vara de räntesatser som finns på Riksgäldskontorets finansiella instrument med olika löptider.

Förväntade framtida kassaflöden bör uppskattas baserat på rimliga antaganden och prognoser.

Om bedömningen av vilka belopp som myndigheten kommer att få in förändras mellan två bedömningstillfällen, bör denna förändring redovisas som en låneförlust eller återvinning.

*Leasingavtal och finansiella instrument i utländsk valuta***Allmänna råd till 5 kap. 14 § förordningen**

Hur leasingavtal redovisas framgår av 4 kap. 8 och 26 §§ med tillhörande allmänna råd.

Finansiella instrument i utländsk valuta där det inte finns något säkringsinstrument ska enligt 5 kap. 12 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag omräknas till valutakursen på balansdagen.

6 kap. Anslagsredovisning och finansieringsanalys

Uppställningsform

Allmänna råd till 6 kap. 1 § förordningen

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

Redovisning mot anslag – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

1 § Har anslaget underindelats i regleringsbrev eller annat regeringsbeslut ska anslagsredovisningen specificeras i enlighet med regeringens beslut.

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

1. ingående överföringsbelopp (anslagssparande eller anslagskredit),
2. tilldelade anslag, i förekommande fall uppdelade på beslut i regleringsbrev och annat regeringsbeslut,
3. dispositionsrätt till anslagsbelopp som tidigare stått till regeringens disposition,
4. disponerat anslag som genom beslut ställts till regeringens disposition,
5. medgivet överskridande,
6. indragning av anslagssparande eller tilldelat anslag,
7. utgifter och (i förekommande fall) inkomster som enligt regleringsbrev ska redovisas mot anslaget, samt
8. utgående överföringsbelopp (anslagssparande eller anslagskredit).

Allmänna råd till 6 kap. 1 § förordningen

Bestämmelser om redovisning mot anslag finns i anslagsförordningen (2011:223).

Bruttoredovisning av inkomster och utgifter – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

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

Särredovisning av överskridande och indragning – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

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

Om regeringen medgivit ett överskridande ska hänvisning göras till regeringsbeslutet.

Kommentarer till anslagsutfall – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

4 § Myndigheten ska i not till anslagsredovisningen kommentera väsentliga avvikelser från tilldelade belopp. Överskridande av det belopp som disponeras enligt 6 § anslagsförordningen (2011:223) ska alltid förklaras i not.

Allmänna råd till 6 kap. 1 § förordningen

Orsaken till avvikelser från tilldelade belopp kan många gånger direkt eller indirekt framgå av myndighetens resultatredovisning. Det innebär inte undantag från kravet på kommentar i not som bör vara kortfattad, i någon eller några få meningar, och sammanfatta de viktigaste orsakerna till varför utfallet avviker mot tilldelat belopp. I de fall myndigheten under året fått ökat utrymme genom tilläggsbeslut från regeringen, bör bakgrunden anges. En myndighet som har flera anslag bör göra en not för varje anslag där det behövs en kommentar. Om flera anslagsposter med väsentliga avvikelser och med olika förklaringar till utfallet finns, bör kommentaren delas upp.

Vad som är väsentliga avvikelser avgörs av omständigheterna i det enskilda fallet, men en avvikelse på 10 procent från årets tilldelning enligt regleringsbrev bör ses som väsentlig, liksom en avvikelse på minst 100 miljoner kronor även om den understiger 10 procent. En myndighet som har många anslag där regeringen eller en annan myndighet beslutar om utbetalningarna kan ange detta och därmed inte behöva kommentera utfallet ytterligare.

Redovisning mot inkomstitlar – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

5 § Myndigheten ska i anslagsredovisningen per inkomstitel uppge de inkomster som myndigheten redovisat mot inkomstitlar på statens budget. I de fall en inkomstitel har underindelats ska redovisningen ske enligt denna underindelning. Om det i regleringsbrev eller motsvarande har angivits ett beräknat belopp för inkomsterna ska detta belopp anges. Om redovisade inkomster avviker väsentligt från beräknade inkomster ska då så är möjligt skälen härför redovisas i en not.

Allmänna råd till 6 kap. 1 § förordningen

Bestämmelser om redovisning mot inkomstitlar finns i anslagsförordningen (2011:223).

Beställningsbemyndiganden – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

6 § Redovisning ska ske enligt den indelning som ett beställningsbemyndigande har tilldelats av regeringen.

Har en myndighet tilldelats ett beställningsbemyndigande enligt 17 § första stycket anslagsförordningen (2011:223) ska myndigheten redovisa samtliga

åtaganden vid budgetårets slut som medför utgifter under följande budgetår mot bemyndigandet.

En myndighet som har gjort åtaganden med stöd av 17 § andra stycket anslagsförfordningen ska lämna information om detta i not till anslagsredovisningen.

Allmänna råd till 6 kap. 1 § förordningen

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

Kommentarer till redovisning av beställningsbemyndiganden – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

7 § Myndigheten ska i not till anslagsredovisningen kommentera väsentliga skillnader mellan tilldelat beställningsbemyndigande och utestående åtagande. Överskridande av ett tilldelat bemyndigande ska alltid förklaras.

Allmänna råd till 6 kap. 1 § förordningen

Kommentarer bör lämnas för väsentliga skillnader för varje anslag eller anslagspost där ett beställningsbemyndigande har tilldelats. Om utestående åtaganden uppgår till mindre än 75 procent av bemyndigandet bör skillnaden anses vara väsentlig. Ett överskridande kan avse både att bemyndigandet överskridits till sitt belopp och i fråga om sluttidpunkt.

Äldre beställningsbemyndiganden – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

8 § Utestående åtaganden, som ingåtts med stöd av tidigare års beställningsbemyndiganden och där bemyndigandet inte längre finns kvar ska redovisas i en särskild tabell för äldre beställningsbemyndiganden.

Kommentarer till redovisning av äldre beställningsbemyndiganden – föreskrifter till 6 kap. 1 § förordningen

9 § Myndigheten ska i not till anslagsredovisningen kommentera väsentliga förändringar från tidigare år av utestående åtaganden mot äldre beställningsbemyndiganden.

Finansieringsanalys – föreskrifter till 6 kap. 2 § förordningen

10 § Finansieringsanalysen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 4.

De avsnitt och poster som anges i uppställningsformen ska tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Benämningen på avsnitten får inte ändras. Myndigheten ska dock ta bort ett avsnitt eller en post om den saknar sådan

verksamhet. Poster får benämnas och tillföras på ett sådant sätt att deras innebörd blir tydligare.

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

De likvida medel som ingår i analysens slutrad omfattar följande balansposter: Kassa, bank, tillgång eller skuld på räntekontot hos Riksgäldskontoret samt de fordringar eller skulder avseende statens budget och övriga fordringar eller skulder på statens centralkonto som i balansräkningen redovisas under posten Avräkning med statsverket.

Allmänna råd till 6 kap. 2 § förordningen

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

En myndighet får redovisa hela eller delar av finansieringsanalysen enligt en direkt metod, det vill säga i betalningsströmmar, förutsatt att myndigheten upplyser om detta och att det inte strider mot de grundläggande reglerna för upprättande av finansieringsanalysen.

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

7 kap. Tilläggsupplysningar

Allmänt om tilläggsupplysningar

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

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

- beskrivning av redovisningsprinciper (1 §),
- upplysning om avvikelser från generella ekonomiadministrativa regler, vilka beslutats av regeringen eller föreskrivande myndighet (2 §),
- redogörelse för och motivering av avvikelse från allmänna råd m.m. (2 kap. 15 §),
- förklaringar till bristande överensstämmelse mellan uppgifter i resultatredovisningen och årsredovisningen i övrigt (Ekonomistyrningsverkets allmänna råd till 3 kap. 2 § förordningen [2000:605] om årsredovisning och budgetunderlag [ESVFA 2022:1]), samt
- ersättning m.m. till styrelseledamöter och ledande befattningshavare (7 kap. 2 § förordningen om årsredovisning och budgetunderlag).

Beskrivning av redovisningsprinciper – föreskrifter till 7 kap. 1 § förordningen

1 § I årsredovisningen ska ingå en beskrivning av tillämpade redovisnings- och värderingsprinciper.

Upplysning om avvikelser från generella ekonomiadministrativa regler – föreskrifter till 7 kap. 1 § förordningen

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

Sammanställning av garantiverksamhet och sammanställning av utlåningsverksamhet – föreskrifter till 7 kap. 1 § förordningen

3 § En myndighet som har ett bemyndigande att utfärda garantier ska redovisa en sammanställning av garantiverksamheten uppdelad på garantier där en avgift tas ut för förväntade förluster och övriga garantier. Information i sammanställningen ska specificeras på

1. garantiram, utfärdade garantier och bundna garantiutfästelser,
2. tillgångar, skulder och avsättningar, och hur dessa har förändrats under året, och
3. hur verksamheten har påverkat anslag och inkomstitlar på statens budget.

Med bundna utfästelser avses finansiella garantiavtal där

1. ansvarighet för garantin inträder efter bokslut,
2. de finansiella villkoren regleras vid ett senare tillfälle, eller
3. det finns bundna offerter.

4 § En myndighet som har ett bemyndigande att betala ut lån ska redovisa en sammanställning av låneverksamheten uppdelad på anslagsfinansierad respektive lånefinansierad utlåning.

Information i sammanställningen ska specificeras på

1. låneram, utlånat belopp och lånelöften,
2. lånefordringar och hur dessa har förändrats under året, och
3. hur verksamheten har påverkat anslag och inkomstitlar på statens budget.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

En myndighet som bedriver garanti- och/eller utlåningsverksamhet bör i not redovisa sammanställningen av verksamheten i en matris som ställs upp på det sätt som anges i bilaga 9.

Sammanställningens uppgifter om övriga garantier bör i förekommande fall anpassas till regeringens beslut om undantag från den garantimodell som regleras i förordningen (2011:211) om utlåning och garantier.

Resultaträkningen – föreskrifter till 7 kap. 1 § förordningen

5 § Bestämmelser om vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas till resultaträkningen finns i 6–16 §§.

Reavinster och reaförluster

6 § Upplysning om över- eller underskott som uppstår vid försäljning av egendom ska lämnas i en not. Om överskott eller underskott, inte nettot mellan dessa, är obetydliga behöver upplysning inte lämnas.

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

Intäkter av avgifter och andra ersättningar

7 § Myndigheten ska i not till posten Intäkter av avgifter och andra ersättningar särredovisa

1. avgiftsintäkter enligt 4 § avgiftsförordningen (1992:191),
2. avgiftsintäkter från tjänsteexport, och
3. icke-statliga medel enligt definitionen i 6 kap. 1 § kapitalförsörjningsförordningen (2011:210).

Kravet på särredovisning av tjänsteexport gäller oavsett om den bedrivs med stöd av 4 § 10 avgiftsförordningen eller ett särskilt bemyndigande och oavsett vilket ekonomiskt mål som gäller för tjänsteexporten.

Garantiavgifter hänförliga till finansiella garantiavtal

8 § Under posten Intäkter av avgifter och andra ersättningar ska garantiavgifter för finansiella garantiavtal särredovisas i not och delas upp på

1. avgiftsinkomster för nya garantiåtaganden, och
2. förändring av risker som kan finansieras av garantiavgifter och kvardröjande risker.

Om det finns återförsäkringsavtal ska avgift för avgiven återförsäkring och återförsäkrarens andel av risker som kan finansieras av garantiavgifter och kvardröjande risker specificeras i not.

Finansiella intäkter och kostnader

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Ränteintäkter och kostnader som härrör från räntekonto hos Riksgäldskontoret bör särredovisas i en not. I förekommande fall särredovisas även räntor avseende lån i Riksgäldskontoret. Kravet på särredovisning gäller även andra ränteintäkter och kostnader samt övriga finansiella intäkter och kostnader som uppgår till väsentliga belopp.

Kostnader för personal

9 § Upplysning ska lämnas i en not om lönekostnader, exklusive arbetsgivaravgifter, pensionspremier och andra avgifter enligt lag och avtal. Detta är

summan av utfallet på S-koderna 4111–4119. I noten anges hur stor andel av lönesumman som avser arvoden till styrelse, kommittéer eller ej anställd personal (uppdragstagare). Detta är summan av utfallet på S-koderna 4112 och 4118.

Skadeersättningar hänförliga till finansiella garantiavtal

10 § Skadeersättningar hänförliga till finansiella garantiavtal ska specificeras i not.

Intäkter av avgifter m.m. som inte disponeras

11 § Väsentliga delbelopp ska specificeras i not. Intäkter av bidrag från EU ska särredovisas i not, med uppgift om vilka av EU:s fonder medlen avser. Även offentligrättsliga avgifter ska särredovisas i noten med uppdelning på avgifter med bestämt ekonomiskt mål och andra offentligrättsliga avgifter enligt den indelning som regeringen har beslutat om i budget för avgiftsbelagd verksamhet i myndighetens regleringsbrev.

För offentligrättsliga avgifter med bestämt ekonomiskt mål ska myndigheten i noten dessutom särredovisa de kostnader som myndigheten har för de verksamheter som intäkterna avser.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Utöver vad som framgår av föreskrifterna kan lämplig uppdelning vara till exempel försäljningsintäkter, andra ersättningar (typ av ersättning) och finansiella intäkter (typ av intäkt) om det inte i allt väsentligt är tydligt utifrån informationen i övrigt. Med intäkter av bidrag från EU avses sådana inkomster som myndigheten ska redovisa under inkomsttyp 6000 på statens budget.

Av noten bör även framgå hur eventuella nedskrivningar och avskrivningar av fordringar samt kursvinster och kursförluster påverkat intäkterna.

Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag

12 § Sammansättningen av posten Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag ska specificeras i not.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Lämplig uppdelning kan vara typ av finansiär (till exempel kommuner, företag, hushåll, AP-fonder) och vad medlen i huvudsak finansierat.

Lämnade bidrag

13 § En myndighet som har flera olika typer av lämnade bidrag ska i not göra en uppdelning på postens väsentligaste beståndsdelar. En myndighet som redovisar lämnade bidrag finansierade med anslag som finansieras från EU-budgeten ska särskilt ange den del av kostnaden som avser sådana bidrag med uppgift om vilka av EU:s fonder medlen avser.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Lämplig uppdelning kan vara verksamhetsgrenar, utgiftsområden, mottagarkategori eller annan liknande uppdelning. Om postens sammansättning är tydlig genom underindelning i resultaträkningen eller utifrån anslagsredovisningen behövs ingen uppdelning i not.

Årets kapitalförändring

14 § Årets kapitalförändring ska specificeras i not. I noten ska de sammanlagda beloppen för respektive anslagsfinansierad verksamhet, över- eller underskott i avgifts- eller bidragsfinansierade verksamheter samt övriga orsaker anges såvida beloppen inte är obetydliga. En övrig orsak kan till exempel gälla kostnader som uppstått på grund av att en avsättning för avhjälpande av miljöskador inte har redovisats mot anslag. Om kapitalförändringen är noll för både räkenskapsåret och jämförelseåret kan noten utelämnas.

Avsättningar till och upplösningar av fonder m.m. för transfereringsändamål

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

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Nettoförändringen genom avsättning till eller upplösning av fonder under året, liksom kostnader och intäkter, redovisas normalt per fond. En myndighet som har ett stort antal fonder kan slå samman uppgifter för flera fonder, förutsatt att information som är väsentlig för bedömningen av uppgifterna inte utelämnas.

Upplysningar om fondernas intäkter och kostnader under året redovisas i not om inte uppgifterna lämnas till regeringen i särskild årsredovisning för fondförvaltningsverksamheten eller på annat liknande sätt.

Det belopp som redovisas under denna post bör stämmas av mot förändringen av posten Fonder i balansräkningen.

Upplysningar för jämförelseändamål

16 § Myndigheten ska i not(er) lämna tilläggsupplysningar om sådana händelser och transaktioner, samt effekten av dessa, som kan försvåra en bedömning av myndighetens finansiella resultat eller försvåra rättvisande jämförelser, exempelvis med tidigare år. Exempel på sådana händelser och transaktioner är nedskrivningar, försäljning av betydande anläggningstillgångar, överlåtelse eller nedläggning av verksamhet eller liknande omstruktureringar, arbetskonflikter, ändringar i uppskattningar och bedömningar och rättelse av fel i tidigare års räkenskaper.

Balansräkningen – föreskrifter till 7 kap. 1 § förordningen

17 § Bestämmelser om vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas till balansräkningen finns i 18–46 §§.

Immateriella anläggningstillgångar

18 § I de fall en längre avskrivningstid än fem år tillämpas ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Materiella anläggningstillgångar

19 § För varje post ska uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar,
5. årets nedskrivningar,
6. årets uppskrivningar,
7. ackumulerade avskrivningar,
8. ackumulerade nedskrivningar,
9. ackumulerade uppskrivningar, samt

10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar.

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

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Beredskapstillgångar

Posten Beredskapstillgångar bör i not delas upp i

1. beredskapslager (där ingen avskrivning görs enligt plan), och
2. beredskapsinventarier m.m. (där en planenlig avskrivning görs).

Nedskrivning

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

Uppskrivning

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

Finansiell leasing

22 § Anläggningstillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal ska särredovisas i not till aktuell tillgångspost.

Andelar i hel- och delägda företag

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

Andra långfristiga värdepappersinnehav

24 § Posten Andra långfristiga värdepappersinnehav ska specificeras i not, varvid uppgift om det bokförda värdet och marknadsvärdet eller motsvarande ska anges per tillgångsslag.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

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

Långfristiga fordringar

25 § Långfristiga fordringar ska specificeras i not.

Ännu inte fakturerade garantiavgifter i garantiverksamhet som avser nästföljande år ska specificeras i not.

Finansiella instrument

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

De instrument som värderas till verkligt värde enligt 5 kap. 13 § förordningen (2000:205) om årsredovisning och budgetunderlag ska specificeras i not för respektive post. Detta gäller både för finansiella tillgångar och eventuella finansiella skulder. Av noten ska även framgå orealiserade värdeförändringar under året uppdelade per typ av instrument. För statsobligationer och statsskuldväxlar utgivna av Riksgäldskontoret ska även det nominella värdet framgå av noten.

Utlåning

27 § Balansposten ska i not delas upp i

1. lånefordringar,
2. lånefordringar med villkorad återbetalningsskyldighet, och
3. utvecklingskapital eller royalty.

För respektive grupp av lån ska upplysning lämnas om

1. lånefordringar uppdelat på ingående balans, nyutlåning, amorteringar och avskrivna lån, samt
2. reserveringar för låneförluster uppdelat på förluster där låntagaren inte förväntas att uppfylla lånevillkoren och förluster hänförliga till statliga subventioner.

Information ska även lämnas om återstående löptider för respektive grupp av lån som myndigheten redovisar.

För respektive grupp av lån ska upplysning lämnas om ingående balans, nyutlåning, amorteringar samt avskrivna lån. Om olika huvudtyper av lån förekommer är det lämpligt att uppgifterna specificeras på huvudtyp av lån. Information ska även lämnas om återstående löptider för de respektive huvudtyper av lån som myndigheten redovisar.

I de fall myndigheten är leasegivare ska fordringar hänförliga till finansiella leasingavtal särredovisas.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

När det gäller lånefordringar med villkorad återbetalningsskyldighet och utvecklingskapital eller royalty framgår det av lånevillkoren att låntagaren, under vissa förutsättningar, är skyldig att återbetala medlen. Återbetalningsskyldigheten kan exempelvis baseras på intäkter, vinster och kostnadsbesparingar hos mottagaren. För lånefordringar med villkorad återbetalningsskyldighet är återbetalningen begränsad till utbetalt belopp, plus eventuell ränta, medan för utvecklingskapital eller royalty kan betalningen uppgå till ett belopp som överstiger det utbetalda beloppet.

Reserveringar för statliga subventioner är förluster som är hänförliga till att låntagaren inte behöver återbetala lån eller betala en ränta motsvarande statens kostnader.

Informationen om löptider bör lämnas i form av att lånestocken per huvudtyp grupperas på intervall för återstående löptider. Detta kan kompletteras med uppgifter om särskilda omständigheter som belyser de faktiskt förväntade amorteringstidpunkterna. För lån till andra statliga myndigheter behöver lånestocken inte fördelas på löptider.

Varulager

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Om posten Varulager är väsentlig bör dess sammansättning i form av typer av varor specificeras i not.

Övriga kortfristiga fordringar

28 § Sammansättningen av posten Övriga kortfristiga fordringar ska redovisas i en not.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Lämplig uppdelning kan vara fordringar avseende verksamhetens kostnader och intäkter med angivande av respektive typ av verksamhet, fordringar i uppbördsverksamhet samt fordringar i transfereringsverksamhet, med särredovisning av eventuella återkravsfordringar.

Periodavgränsningsposter på tillgångssidan

29 § Större delbelopp som ingår i periodavgränsningsposterna på balansräkningens tillgångssida ska specificeras i not.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Bland förutbetalda kostnader bör den andel som avser förutbetalda hyror för lokaler framgå i not.

Upplupna intäkter bör för delar som är väsentliga delas upp på upplupna räntor, upplupna avgifter, vid behov uppdelade på olika typer, samt andra ersättningar med angivande av typ av intäkt.

Avräkning med statsverket

30 § Sammansättningen av posten Avräkning med statsverket ska redovisas i en not.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Sammansättningen av posten Avräkning med statsverket bör i noten delas upp i

1. uppbörd,
2. anslag i icke räntebärande flöde,
3. anslag i räntebärande flöde,
4. fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag, och
5. övriga fordringar/skulder på statens centralkonto.

Delarna bör specificeras på följande sätt.

UPPBÖRD

Ingående balans

Redovisat mot inkomsttitel (-)

Uppbördsmedel som betalats till icke räntebärande flöde (+)

Medel från räntekonto som tillförts inkomsttitel (+)

Fordringar/Skulder avseende Uppbörd

ANSLAG I ICKE RÄNTEBÄRANDE FLÖDE

Ingående balans

Redovisat mot anslag (+)

Medel hänförliga till transfereringar m.m. som betalats till icke räntebärande flöde (-)

Fordringar/Skulder avseende anslag i icke räntebärande flöde

ANSLAG I RÄNTEBÄRANDE FLÖDE

Ingående balans

Redovisat mot anslag (+)

Anslagsmedel som tillförts räntekonto (-)

Återbetalning av anslagsmedel (+)

Fordringar/Skulder avseende anslag i räntebärande flöde

FORDRAN AVSEENDE SEMESTERLÖNESKULD SOM INTE HAR REDOVISATS MOT ANSLAG

Ingående balans

Redovisat mot anslag under året enligt undantagsregeln

Fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag

ÖVRIGA FORDRINGAR/SKULDER PÅ STATENS CENTRALKONTO

Ingående balans

Inbetalningar i icke räntebärande flöde (+)

Utbetalningar i icke räntebärande flöde (-)

Betalningar hänförliga till anslag och inkomstitlar (+/-)

Övriga fordringar/skulder på statens centralkonto

Beräkning av postens fem delar kan vanligen göras genom att i första hand balansräkningens poster på bokslutsdagen analyseras utifrån påverkan på Avräkning med statsverket. Det innebär att främst fordringar och skulder hänförliga till icke räntebärande flöde delas upp på uppbörd, anslag i icke räntebärande flöde samt övriga fordringar och skulder på statens centralkonto. Betalningsflödena för respektive delavsnitt kan därefter beräknas som skillnaden mellan saldo och vad som faktiskt har redovisats mot anslag och inkomstitlar. I en komplicerad verksamhet kan det vara naturligt att använda schabloner vid fördelningar mellan avsnitt. Samtidigt gäller 2 kap. 11 och 13 §§ om väsentlighet för specifikationerna. Om det visar sig att saldo för respektive delområde inte är korrekt analyseras betalningar under året eller tidigare år.

På raden Fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag bör myndigheten redovisa ackumulerad semesterlöneskuld per den 31 december 2008 hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet som ännu inte har redovisats mot anslag.

Värdepapper och andelar

31 § Posten Värdepapper och andelar ska specificeras i not, varvid uppgift om det bokförda värdet och marknadsvärdet eller motsvarande ska anges per tillgångsslag.

Myndighetskapital

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

Förändringen ska delas upp på förändringar av

1. balanserad kapitalförändring
2. kapitalförändring enligt resultaträkningen,
3. statskapital, och
4. donationskapital.

För balanserad kapitalförändring ska de sammanslagna beloppen för respektive anslagsfinansierad verksamhet, över- eller underskott i avgifts- och bidragsfinansierade verksamheter samt övriga orsaker vara angivna var för sig, såvida beloppen inte är obetydliga. Det kan till exempel gälla kostnader som uppstått på grund av att avsättning för avhjälpande av miljöskador inte har redovisats mot anslag.

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

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Förändringen av myndighetskapitalet bör specificeras i en matris som ställs upp på det sätt som anges i bilaga 8.

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

Statskapital

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

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

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

35 § Av myndigheten redovisad pensionsavsättning ska specificeras på följande sätt i en not:

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

Avsättningar för garantier (finansiella garantiavtal)

36 § Avsättningar för garantier ska specificeras på

1. risker som kan finansieras av garantiavgifter,
2. kvardröjande risker, och
3. oreglerade skador.

Avsättningar för avhjälpande av miljöskador

37 § Avsättningar för avhjälpande av miljöskador ska specificeras enligt följande:

1. Vilka miljöskadeobjekt som avses, vid behov grupperade eller sammanfattade på lämpligt sätt. Uppgift ska också lämnas om hur dessa är tänkta att finansieras.

2. Totalt belopp som ännu inte har redovisats mot anslag och när i tiden anslagsbelastningen beräknas ske.

3. Hur stor del av avsättningar för avhjälpande av miljöskador som har redovisats mot anslag enligt övergångsbestämmelserna till anslagsförordningen (2011:223).

Övriga avsättningar

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

Lån i Riksgäldskontoret

39 § I not ska anges beviljad låneram samt ingående balans, under året nyupptagna lån och årets amorteringar.

Andra långfristiga skulder

40 § Sammansättningen av posten Andra långfristiga skulder ska redovisas i not.

Räntekontokredit i Riksgäldskontoret

41 § I not ska beviljad kreditram anges.

Övriga kortfristiga skulder

42 § Sammansättningen av posten Övriga kortfristiga skulder ska redovisas i not.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Posten bör delas upp på innehållen skatt för egen personal och för transfereringar, skulder i (viss typ av) uppbördsverksamhet, skulder i (viss typ av) transfereringsverksamhet, väsentliga andra verksamhets-specifika skulder samt övriga kortfristiga skulder i verksamheten, andra än skatt.

Depositioner

43 § Den del av posten Depositioner som myndigheten bedömer ska regleras efter mer än tolv månader, ska i förekommande fall anges i not.

Periodavgränsningsposter på skuldsidan

44 § Posten Oförbrukade bidrag ska specificeras i not uppdelade på bidrag från annan statlig myndighet och bidrag från icke statliga organisationer eller privatpersoner. Om det i posten ingår oförbrukade donationer ska även dessa anges.

För bidrag från annan statlig myndighet ska upplysning även lämnas om hur stor del av posten Oförbrukade bidrag som förväntas tas i anspråk inom följande tidsintervall:

1. inom tre månader,
2. mer än tre månader till ett år,
3. mer än ett år till tre, samt
4. mer än tre år.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Begreppet donationer används här i samma betydelse som i 2 och 3 §§ donationsförordningen (1998:140). Krav på notupplysningar i årsredovisningen finns också i 18–20 §§ donationsförordningen.

45 § För andra periodavgränsningsposter än Oförbrukade bidrag ska större belopp specificeras i not.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

För upplupna kostnader bör det framgå av noten hur stor del som avser semesterlöneskuld och annan löneskuld, upplupna kostnader i transfereringsverksamhet samt andra större poster.

*Särredovisning av EU-medel**Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen*

En myndighet som redovisar fordrings- eller skuldposter, även periodavgränsningsposter, avseende kostnader som finansieras med anslag som finansieras från EU-budgeten eller intäkter av bidrag m.m. från EU som redovisas mot inkomstitel under inkomsttyp 6000, bör specificera dessa medel i not för respektive balanspost med angivande av vilka av EU:s fonder medlen avser.

Redovisning inom linjen

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

Följande upplysningar ska lämnas för varje typ av ansvarsförbindelse:

1. En beskrivning av vad ansvarsförbindelserna avser.
2. Beloppet.
3. En beskrivning av osäkerheter beträffande belopp eller tidpunkt för utflöden.

Övriga poster i resultaträkningen och balansräkningen m.m.

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

Av 2 kap. 14 § följer att även andra poster än de som angivits ovan måste specificeras i not om det krävs för att förstå bland annat resultaträkningen och balansräkningen.

Finansieringsanalysen – föreskrifter till 7 kap. 1 § förordningen

Justerade poster

47 § Skillnaden mellan poster i resultaträkningen och motsvarande poster i finansieringsanalysen ska redovisas i not.

Allmänt om specifikation av poster i noter

Allmänna råd till 7 kap. 1 § förordningen

En specifikation kan innehålla en del som benämns Övrigt eller liknande, men denna del bör inte överstiga 25 procent av postens totala belopp.

Av 2 kap. 13 § framgår att reglerna om bland annat tilläggsupplysningar inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

Ersättningar m.m. till styrelseledamöter och ledande befattningshavare – föreskrifter till 7 kap. 2 § förordningen

48 § Med ledamöterna i myndighetens styrelse avses ordinarie ledamöter och suppleanter.

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

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

51 § Med aktiebolag avses såväl svenska aktiebolag som utländska motsvarigheter.

Allmänna råd till 7 kap. 2 § förordningen

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

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

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

Enligt personalföreträdarförordningen (1987:1101) är personalföreträdare vid affärsverken ledamöter i styrelsen. Personalföreträdare, vid andra myndigheter, som enligt förordningen

endast har närvaro- och yttranderätt vid styrelsens sammanträden, är inte styrelseledamöter.

Uppgiftsskyldigheten enligt i 7 kap. 2 § andra stycket förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag omfattar inte ersättnings storlek eller förmånens värde.

Uppgifter enligt 7 kap. 2 § förordningen om årsredovisning och budgetunderlag redovisas i en not.

Sjukfrånvaro

Allmänna råd till 7 kap. 3 § förordningen

Med frånvaro på grund av sjukdom avses frånvaro under tid den anställda har rätt till:

1. sjuklön från arbetsgivaren,
2. sjukpenning från Försäkringskassan,
3. tidsbegränsad sjukersättning från Försäkringskassan,
4. aktivitetsersättning från Försäkringskassan, eller
5. rehabiliteringsersättning från Försäkringskassan.

Karensdagen inräknas i sjukfrånvaron. Sjukdom som infaller under tid då den anställda normalt skulle varit ledig räknas inte som sjukfrånvaro. Sjukfrånvaro räknas oavsett sjukfrånvarons omfattning, det vill säga även sjukfrånvaro under del av arbetsdag ska inräknas motsvarande sjukfrånvarons omfattning. Till exempel räknas en halv dags sjukfrånvaro om arbetstagaren är frånvarande från sin tjänst under en halv dag.

Ordinarie arbetstid

Allmänna råd till 7 kap. 3 § förordningen

Med ordinarie arbetstid avses tillgänglig arbetstid. Den tillgängliga arbetstiden omfattar möjliga arbetsdagar och beräknas dels utifrån den del av året som arbetstagaren varit anställd, dels utifrån anställningens aktuella omfattning.

I den tillgängliga arbetstiden ingår inte tjänstledighet på hel- eller deltid utan lön från arbetsgivaren, med anledning av till exempel studier, små barn, delpension eller sjukersättning som inte är tidsbegränsad. I den tillgängliga arbetstiden ingår till exempel semester, föräldraledighet och sjukfrånvaro enligt definitionen ovan.

Den tillgängliga arbetstiden utgörs av den anställdes aktuella normaljänstgöringstid och därför ska ingen korrigerings göras för vare sig intjänad eller uttagen kompensationsledighet, mertid, övertid etc. Inte heller tid när den anställda normalt skulle vara ledig till exempel lördagar eller helgdagar räknas in i den tillgängliga arbetstiden.

Det är samtliga anställdas tillgängliga arbetstid som ska summeras. Det innebär att i normalfallet summeras arbetstiden för både tillsvidareanställda och visstidsanställda. En förutsättning är att arbetstagaren har en på förhand fastställd arbetstid.

Långtidssjukfrånvaro

Allmänna råd till 7 kap. 3 § förordningen

60-dagarsperioden börjar räknas från första anmälda sjukdag.

Med frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer avses 60 sammanhängande kalenderdagar oavsett sjukfrånvarons omfattning under varje kalenderdag. Perioden räknas inte som sammanhängande om den avbryts av att den anställde återinträder i tjänst. Med återinträde i tjänst avses att den anställde arbetar under en hel dag eller ett helt arbetspass och att inget löneavdrag på grund av sjukfrånvaro, helt eller delvis, görs den dagen eller det arbetspasset.

Vid fastställande av om sjukfrånvaron i det enskilda fallet pågått i 60 kalenderdagar eller mer ska sjukdagar som infaller före redovisningsperioden medräknas. I sådant fall redovisas dock endast den del av sjukfrånvaron som faller inom räkenskapsåret. Däremot räknas inte sjukdagar efter redovisningsperiodens utgång.

Grupprelaterad sjukfrånvaro

Allmänna råd till 7 kap. 3 § förordningen

Med antal menas medelantalet anställda i gruppen under året.

Om någon av följande förutsättningar är uppfyllda måste en myndighet göra ytterligare beräkningar för sjukfrånvaron i respektive grupp:

1. när antalet män och/eller antalet kvinnor är fler än tio, eller
2. när antalet i någon eller några av åldersgrupperna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre är fler än tio.

Sjukfrånvaron anges för respektive grupp, till exempel sätts kvinnors sjukfrånvaro i relation till den tillgängliga arbetstiden för kvinnor.

Av 7 kap. 3 § tredje stycket förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag framgår att uppgifter som kan hänföras till enskild individ inte ska lämnas. Det måste avgöras från fall till fall om omständigheterna är sådana att en uppgift kan hänföras till någon enskild individ. En tumregel är att det bör finnas minst tre individer med sjukfrånvaro i en grupp för att uppgift om sjukfrånvaro för gruppen ska kunna lämnas. Vid tveksamhet bör myndigheten avstå. Risken för motsatstolkningar bör vägas in vid bedömningen av om uppgiften får lämnas eller inte.

Myndigheten får själv, på ett konsekvent sätt, bestämma när brytpunkten för respektive ålder infaller.

Tillgänglig arbetstid för en grupp utgörs av den vid årets slut ackumulerade tillgängliga arbetstiden för gruppen.

Jämförelsetal

Allmänna råd till 7 kap. 3 § förordningen

Jämförelsetal ska lämnas för det närmast föregående räkenskapsåret.

8 kap. Delårsrapport

Särskilda bestämmelser för affärsverk

1 § Bestämmelserna i 5 och 6 §§ gäller inte för affärsverk.

Allmänt – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

2 § Då delårsrapporten upprättas ska tillämpliga delar av bestämmelserna i 4–6 kap. följas.

Allmänna råd till 8 kap. 1 § förordningen

Dessa allmänna råd riktar sig inte till affärsverk.

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

Information av väsentlig betydelse som avses i 2 kap. 4 § fjärde stycket förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag lämnas lämpligen i inledningen till delårsrapporten.

Jämförelsetal – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

3 § Jämförelsetal ska på samma sätt som enligt 2 kap. 7 § anges för samma rapportperiod under närmast föregående räkenskapsår.

Utfall och prognoser – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

4 § Prognos över verksamhetens kostnader och intäkter ska omfatta resultaträkningens samtliga poster och följa uppställningsformen för resultaträkningen.

Utfall och prognoser ska kommenteras främst med avseende på väsentliga avvikelser.

Kommentarer till utfall – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

5 § Utfallet ska kommenteras främst med avseende på väsentliga förändringar jämfört med föregående år. För anslagsutfall ska myndigheten främst kommentera väsentliga avvikelser från den andel av årets tilldelade medel som motsvarar delårsrapportens andel av räkenskapsåret.

Finansiella villkor – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

6 § Uppgift i anslagsredovisningen avseende andra finansiella villkor ska lämnas endast i de fall regeringen särskilt beslutat om detta.

Delårsrapportens undertecknande – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

7 § Delårsrapporten ska skrivas under av den eller de personer som utgör myndighetens ledning vid den tidpunkt då delårsrapporten ska lämnas till regeringen.

Delårsrapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Allmänna råd till 8 kap. 1 § förordningen

Undertecknandet sker i samband med att beslut fattas om delårsrapporten eller snarast efter det att beslutade justeringar genomförts. Om detta inte är möjligt skrivs arkivexemplaret under senast vid den tidpunkt då revisorsintyg över granskningen av myndighetens delårsrapport ska avges.

Avvikande mening – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

8 § Har en avvikande mening antecknats till ledningens beslutsprotokoll, ska densamma återges i anslutning till underskrifterna i delårsrapporten.

Underskriftsmening – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

9 § En underskriftsmening med följande lydelse ska antecknas omedelbart före underskrifterna;

”Jag/Vi intygar att delårsrapporten ger en rättvisande bild av verksamhetens kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning”.

Avlämnad handling – föreskrifter till 8 kap. 1 § förordningen

10 § I fråga om avlämnande av en delårsrapport ska motsvarande det som gäller för årsredovisning och budgetunderlag enligt 1 kap. 2–4 §§ tillämpas.

Allmänna råd till 8 kap. 1 § förordningen

Den handling som ska lämnas till de i 1 kap. 2 § angivna mottagarna behöver endast innehålla namn i tryckstil på den eller de som utgör myndighetens ledning.

9 kap. Budgetunderlag och underlag för fördjupad prövning

Gemensamma bestämmelser om budgetunderlag och underlag för fördjupad prövning – föreskrifter till 9 kap. 1 § förordningen

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

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

Budgetunderlag – föreskrifter till 9 kap. 3 § förordningen

2 § Med År 0 avses året före det budgetår (räkenskapsår) som budgetunderlaget avser.

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

För information där det finns en uppställningsform i informationssystemet Hermes ska samma uppställningsform användas i budgetunderlaget.

Verksamhetens finansiering – föreskrifter till 9 kap. 3 § förordningen

3 § Myndigheten ska lämna en översikt över verksamhetens finansiering (tkr). Redogörelsen ska lämnas enligt strukturen i tabell 1.

Tabell 1 Översikt över verksamhetens finansiering (tkr)

	År -1 Utfall	År 0 Prognos	År 1 Beräkn.	År 2 Beräkn.	År 3 Beräkn.
Anslag Utgiftsområde xx, anslag x1 ¹ Utgiftsområde xx, anslag y1					
Avgiftsintäkter som disponeras, enligt den indelning regeringen beslutat					
Övriga intäkter som disponeras ²					
Summa					
Avgiftsintäkter som redovisas mot inkomstitel, enligt den indelning regeringen beslutat					

1 År anslaget underindelad i poster ska uppgifterna lämnas per anslagspost som myndigheten disponerar.

2 Intäkterna ska specificeras på bidrag, donationer, finansiella intäkter etc. om beloppen är betydande.

Räntekonto med kredit och annan kredit i Riksgäldskontoret – föreskrifter till 9 kap. 3 § förordningen

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

Anslagskredit på ramanslag – föreskrifter till 9 kap. 3 § förordningen

5 § Myndigheten ska lämna förslag till och motivera anslagskreditens storlek under de år budgetunderlaget avser.

Avgiftsbelagd verksamhet – föreskrifter till 9 kap. 3 § förordningen

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

Allmänna råd till 9 kap. 3 § förordningen

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

Beställningsbemyndiganden – föreskrifter till 9 kap. 3 § förordningen

7 § Om myndigheten behöver ett bemyndigande för att kunna göra åtaganden enligt 17 § första stycket anslagsförordningen (2011:223) som medför utgifter efter det budgetår som budgetunderlaget avser ska myndigheten i budgetunderlaget för varje slag av åtagande och ändamål ange det begärda bemyndigandebeloppet. Myndigheten ska ange berört anslag och till vilket årligt belopp de framtida utgifterna beräknas uppgå. Därutöver ska myndigheten även ange ett slutår för åtagandenas infriande. Om myndigheten tidigare tilldelats ett bemyndigande för samma ändamål ska utfallet redovisas respektive prognostiseras för År -1 och År 0.

För respektive ändamål och anslag ska uppgifter lämnas enligt strukturen i tabell 2. Uppgifterna ska anges i tusental kronor.

Tabell 2 Beställningsbemyndiganden

	År -1 Utfall	År 0 Prognos	År 1 Beräkn.	År 2 Beräkn.	År 3 Beräkn.	År 4-xx ⁵ Beräkn.
Ingående åtaganden¹				-	-	-
+ Nya åtaganden ²				-	-	-
- Infriade åtaganden ³						
Utestående åtaganden vid årets slut⁴				-	-	-
Tilldelad/föreslagen bemyndiganderam				-	-	-

1 **Ingående åtaganden:** Åtaganden som gjorts tidigare år med stöd i bemyndigande.

2 **Nya åtaganden:** Åtaganden som beräknas göras under året och som medför utgifter under följande budgetår.

3 **Infriade åtaganden:** Infriande av åtaganden gjorda under tidigare år med stöd i bemyndiganden.

4 **Utestående åtaganden:** Summan av alla åtaganden vid årets slut som gjorts eller beräknas göras med stöd av ett tilldelat bemyndigande under innevarande eller tidigare år och som kommer att leda till utgifter under följande budgetår.

5 **Slutår:** Myndigheten ska här ange ett slutår för åtagandenas infrianden, exempelvis 2015–2018.

Allmänna råd till 9 kap. 3 § förordningen

Med stöd av 17 § tredje stycket anslagsförordningen (2011:223) får myndigheten göra vissa åtaganden som är nödvändiga för att den löpande verksamheten ska fungera tillfredsställande. Andra slag av åtaganden som leder till utgifter under följande budgetår får endast göras med stöd av ett särskilt bemyndigande enligt 17 § första stycket anslagsförordningen eller, om myndigheten saknar ett särskilt bemyndigande, med stöd av 17 § andra stycket anslagsförordningen.

Ändamålet för ett bemyndigande kan vara identiskt med ändamålet för ett visst anslag eller en del av ett anslag, men det kan även behöva anges särskilt.

För år 1 i tabell 2 bör föreslagen bemyndiganderam överensstämma med de beräknade utestående åtagandena vid utgången av år 1.

Om en myndighet planerar att göra ett åtagande ett visst budgetår och infriandet av detta åtagande i sin helhet görs under samma budgetår redovisas inte åtagandet och infriandet mot bemyndiganderamen.

Uppgifter om investeringar – föreskrifter till 9 kap. 4 § förordningen

Definitioner av investeringar

8 § Med investeringar för samhällsändamål (samhällsinvesteringar) avses i detta sammanhang investeringar som huvudsakligen finansieras med anslag enligt 2 kap. 4 eller 6 § kapitalförsörjningsförordningen (2011:210) eller med lån i Riksgäldskontoret.

Med verksamhetsinvesteringar avses investeringar i anläggningstillgångar som används i myndighetens verksamhet och som finansieras med lån i Riksgäldskontoret, bidrag eller finansiellt leasingavtal enligt 2 kap. 1, 3 eller 5 § kapitalförsörjningsförordningen. Med verksamhetsinvesteringar avses även investeringar i anläggningstillgångar som används i verksamheten och för vilka regeringen i särskild ordning har beslutat att de ska finansieras med anslag.

Allmänna råd till 9 kap. 4 § förordningen

Regler om hur investeringar i anläggningstillgångar finansieras finns i 2 kap. kapitalförsörjningsförordningen (2011:210).

Information om investeringar

9 § Uppgifter om investeringar ska delas upp enligt följande:

1. Förslag till investeringsplan för samhällsinvesteringar.
2. Planerade verksamhetsinvesteringar.

3. Särskild information om planerade verksamhetsinvesteringar överstigande 20 miljoner kronor per objekt.

4. Beräknad låneram för verksamhetsinvesteringar.

5. Beräknad låneram för samhällsinvesteringar.

Information om investeringar ska anges i tusentals kronor (exklusive moms).

En kort redogörelse ska lämnas i anslutning till respektive tabell över vilken verksamhet som ska tillgodoses genom investeringarna. Om väsentliga ändringar har gjorts från tidigare års beräkningar ska detta kommenteras.

Förslag till investeringsplan

10 § Samtliga utgifter för samhällsinvesteringar som beräknas kunna redovisas som anläggningstillgång ska ingå i förslaget till investeringsplan. Även investeringsrelaterade utgifter som inte beräknas redovisas som anläggningstillgång ska ingå.

Investeringar i anläggningstillgångar ska för År -1 stämma överens med redovisningen av årets anskaffning av samhällsinvesteringar i myndighetens årsredovisning.

Som vidmakthållande av befintliga investeringar redovisas åtgärder för vidmakthållande som bibehåller investeringarnas långsiktiga kapacitet, till exempel reinvesteringar och andra underhållsåtgärder som är väsentliga. Löpande drift och mindre underhållsåtgärder ska inte redovisas i förslaget till investeringsplanen.

Investeringar i pågående nyanläggningar ska hänföras till den post där de slutligt kommer att redovisas när tillgångarna är färdigställda.

Om utgifter för anskaffning och utveckling av nya investeringar samt vidmakthållande av befintliga investeringar finansieras från flera anslagsposter eller delposter ska en uppdelning göras per post.

Allmänna råd till 9 kap. 4 § förordningen

Myndigheten får bestämma indelningen i objekt eller objektgrupper i förslaget till investeringsplan, om inte regeringen har beslutat annat.

Utgifter för vidmakthållande av befintliga investeringar bör redovisas i samma struktur som anskaffning och utveckling av nya investeringar.

Fastighetsförvaltande myndigheter ska även beakta de krav som finns i 8–9 §§ förordningen (1993:527) om förvaltning av statliga fastigheter när information om investeringar lämnas i budgetunderlaget.

Planerade verksamhetsinvesteringar

11 § Verksamhetsinvesteringarna ska för År -1 stämma överens med redovisningen av årets anskaffning av verksamhetsinvesteringar i myndighetens årsredovisning.

Investeringar i pågående nyanläggningar ska hänföras till den post där de slutligt kommer att redovisas när tillgångarna är färdigställda.

Särskild information om verksamhetsinvesteringar

12 § Särskild information om verksamhetsinvesteringar ska lämnas för investeringar som antingen

1. har påbörjats men ännu inte färdigställts, eller
2. är planerade att påbörjas innevarande eller nästföljande budgetår.

Allmänna råd till 9 kap. 4 § förordningen

Gränsvärdet 20 miljoner kronor per objekt avser anläggningstillgångens bedömda totala anskaffningsvärde. Därutöver bör uppgifter lämnas om väsentliga utgifter som hänför sig till objektet men som inte redovisas som anläggningstillgång.

Uppgifter om ett objekt bör lämnas i budgetunderlaget för tiden fram till det att investeringen är färdigställd.

Låneram för verksamhetsinvesteringar

13 § Myndigheten ska lämna information om lån för verksamhetsinvesteringar i Riksgäldskontoret, räntor och låneram.

Låneram för samhällsinvesteringar

14 § Om samhällsinvesteringar finansieras med lån i Riksgäldskontoret ska myndigheten lämna information om räntor och låneram.

Om det finns flera låneramar för samhällsinvesteringar ska myndigheten lämna informationen för respektive låneram.

Uppgifter om finansiella befogenheter– föreskrifter till 9 kap. 6 a § förordningen

15 § De uppgifter som myndigheten rapporterar i informationssystemet Hermes ska stämma överens med motsvarande uppgifter i det budgetunderlag som lämnas enligt 9 kap. 3 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Allmänna råd till 9 kap. 6 a § förordningen

Vilka uppgifter om finansiella befogenheter som myndigheten ska rapportera framgår av Hermes Budgetunderlag.

Underlag för fördjupad prövning – föreskrifter till 9 kap. 8 § förordningen

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

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

1. vilka delar av verksamheten som bör ges ökad respektive minskad vikt eller kan avvecklas,

2. vilka förändringar som är påkallade i fråga om verksamhetens mål och indelning för åiterrapportering till regeringen, samt

3. finansieringsformernas ändamålsenlighet, tillexempel i fråga om förutsättningarna för avgiftsfinansiering.

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

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

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

Omvärldsanalys och resursanalys – föreskrifter till 9 kap. 8 § förordningen

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

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

10 kap. Särskilda bestämmelser för affärsverken

Allmänt om årsredovisning för affärsverk – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen

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

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

Tilläggsupplysningar – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen

2 § Förutom de tilläggsupplysningar till resultaträkning och balansräkning som krävs i detta kapitel ska tilläggsupplysningar enligt 7 kap. 1–47 §§ lämnas förutsatt att de är tillämpliga på affärsverk eller affärsverkskoncerner.

Förvaltningsberättelse – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen

Förvaltningsberättelsens innehåll

3 § I förvaltningsberättelsen ska ingå en översikt över årets verksamhet. Kommentarer ska lämnas till väsentliga förändringar i balans- och

resultatposter jämfört med föregående år om dessa inte förklaras på annan plats.

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

Händelser efter räkenskapsårets utgång

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

Måluppfyllelse

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

Rörelsegrensrapportering

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

För varje rörelsegren ska information lämnas om

1. resultat före finansiella poster,
2. sysselsatt kapital,
3. omsättning,
4. investeringar, samt
5. antal sysselsatta.

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

Definition av rörelsegren

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

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

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

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

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

Syftet med rörelsegrensrapportering

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

Uppgifter om rörelsegrenar

För varje rörelsegren lämnas sådana uppgifter som behövs för att bedöma rörelsegrenens betydelse för hela koncernen. Viktigast är ett resultatmått och ett kapitalmått. I stället för kapitalmått är det tillåtet att ange ett avkastningsmått. Kapitalet i en rörelsegren utgörs normalt av sysselsatt kapital eller totalt kapital. Resultatmättet bör i dessa fall utgöras av resultat före räntekostnader och avkastningsmättet av räntabilitet på sysselsatt kapital. Skulle det vara förenat med särskilda svårigheter att beräkna räntabilitet på sysselsatt kapital får räntabilitet på totalt kapital användas i stället.

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

Nyckeltal och flerårsöversikt

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

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

Bland de nyckeltal som är särskilt värdefulla kan nämnas

- räntabilitet på sysselsatt kapital,
- räntabilitet på eget kapital,

- räntetäckningsgrad,
- skuldsättningsgrad,
- vinstmarginal,
- kapitalets omsättningshastighet,
- arbetsproduktivitet, samt
- personalomsättning.

Anslagsredovisning – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen

8 § Affärsverk ska lämna en anslagsredovisning varvid 6 kap. gäller i tillämpliga delar. Om anslagsredovisningen är av begränsad omfattning (exempelvis om den enbart innehåller en eller ett par poster som redovisats mot inkomstitel på statens budget), kan den lämnas i not.

Resultaträkning – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen

Uppställningsform

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

Rörelsens intäkter

10 § Om övriga intäkter uppgår till ett väsentligt belopp ska en specifikation lämnas i not.

Statliga stöd

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

Rörelsens kostnader

12 § I resultaträkningen ska en uppdelning av rörelsens kostnader göras.

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

Rörelsens kostnader kan enligt årsredovisningslagen (1995:1554) delas upp på kostnadsslag eller på funktioner (försäljning, administration, tillverkning osv.). Enligt Ekonomistyrningsverkets bedömning ger en kostnadsslagsuppdelning den bästa informationen till läsarna. Dessutom underlättar den i hög grad sammanställning av koncernredovisning för staten.

Vilka kostnadsslag som ska rapporteras är beroende av verksamhetens art. Det går därför inte att föreskriva en viss mall. Verksamheten förutsätts dock redovisa alla betydande kostnadsslag, exempelvis kostnader för personal, avskrivningar, lokaler, transporter, energi m.m. Det förekommer att vissa kostnadsposter är av tillfällig natur. Ett exempel kan vara kostnader i samband med omstruktureringar. Beträffande sådana poster hänvisas till 7 kap. 16 § om så kallade jämförelsestörande poster.

*Andel i intresseföretags resultat***Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen**

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

Skatt på årets resultat

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

Regeringen kan föreskriva att affärsverk ska påföras en motsvarighet till företagets skatt. Som skatt redovisas i affärsverket årets skattemotsvarighet plus uppskjuten skatt till följd av tänkta dispositioner beräknad på årets inkomst. I koncernen redovisas därutöver skatt i dotterföretag. Fastighetsskatter och andra objektsskatter m.m. redovisas som rörelsekostnader.

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

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

Balansräkning – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen*Uppställningsform*

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

Kassa och bank

15 § Som alternativ rubrik kan användas Likvida medel. I detta fall ska, i en not, redogörelse lämnas över sammansättningen.

Finansiell leasing

16 § För finansiell leasing gäller 4 kap. 26 §.

Avsättningar för pensioner

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

Så kallade antastbara pensionsförpliktelser tas upp som avsättning till den del det bedöms sannolikt att affärsverket kommer att stå för förpliktelsen.

I de fall ett affärsverk gör avsättning för pensionsförpliktelser ska affärsverket även göra avsättning för särskild löneskatt baserat på pensionsförpliktelsens storlek. Avsättning för särskild löneskatt på pensionsförpliktelser ska redovisas under posten Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och särredovisas i bokföringen.

Ett affärsverk som redovisar avsättningar för pensionsförpliktelser som avser förmåner efter avslutad anställning för egna anställda, ska redovisa effekten av försäkringstekniska omvärderingar för denna avsättning, inklusive särskild löneskatt som beräknas på omvärderingen, direkt mot Fritt eget kapital.

Eget kapital

18 § För affärsverken används benämningen Eget kapital istället för Myndighetskapital.

Finansieringsanalys – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen*Finansieringsanalysens innehåll*

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

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen*Uppställningsform*

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

Uppdelning av finansieringsanalysen

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

Behandling av finansiell leasing m.m.

Ibland kan det vara oklart om en post överhuvudtaget ska tas med. Ett exempel gäller investeringar finansierade genom finansiell leasing. I sådana fall bör ändå investeringen och finansieringen redovisas brutto. Storleken av årets totala investeringar i förhållande till rörelsens inbetalningsöverskott är nämligen ett viktigt finansiellt mått.

Avstämning

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen*Direkt eller indirekt metod*

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

*Definition av likvida medel***Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen**

Det naturliga är att skillnaden mellan in- och utbetalningar motsvarar förändringen av affärsverkets/koncernens likvida medel alternativt kassa. Skulle det i affärsverket/koncernen finnas ytterligare rent finansiella, kortfristiga, tillgångar bör dessa också inräknas. Oavsett

hur den post definierats som finansieringsanalysen förklarar förändringen av, ska den gå att lätt stämma av mot balansräkningen.

Koncernredovisning – föreskrifter till 10 kap. 1 § förordningen

Omfattning

21 § Koncernredovisningen ska omfatta affärsverket samt alla juridiska personer över vilka affärsverket direkt eller indirekt förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar eller på annat sätt utövar ett bestämmande inflytande i enlighet med bestämmelserna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Årsredovisningslagen gäller inte för statliga myndigheter. I affärsverkskoncerner ska dock lagens koncerndefinition tillämpas också på affärsverk. Om koncernens sammansättning ändrats, exempelvis genom förvärv eller avyttring, ska upplysning om detta lämnas i en not.

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

Definition av koncernföretag

Som dotterföretag räknas också företag som ägs till mindre än 50 procent om moderföretaget (affärsverket) kan utöva ett bestämmande inflytande över dess verksamhet i enlighet med 1 kap. 4 § första stycket 2–4 årsredovisningslagen (1995:1554). Dotterföretag över vilka moderföretaget inte kan utöva kontroll redovisas som en vanlig aktieinvestering. Bolag som förvärvats i avsikt att vidareförsäljas inom ett år redovisas som en vanlig aktieinvestering. Det är inte tillåtet att utelämna ett dotterbolag i koncernsammansättningen med hänvisning till att verksamheten är så avvikande att sammansättningen inte blir meningsfull.

Förvärv av företag

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

Förvärvsmetoden

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

1. Varulager och pågående arbeten värderas till nettoförsäljningsvärde med avdrag för i branschen normal vinst. Råvarulager värderas dock till beräknat återanskaffningsvärde.

2. Värdepappersinnehav värderas till beräknat nettoförsäljningsvärde.

3. Fordringar och skulder som löper med lägre ränta än marknadsmässig värderas till nuvärde.

4. Materiella anläggningstillgångar såsom maskiner och inventarier, byggnader och mark värderas till uppskattat marknadsvärde eller bruksnyttovärde.

5. Immateriella anläggningstillgångar såsom patent, förlags- och hyresrätter eller liknande upptas till beräknade nettoförsäljningsvärden om sådana finns. Kan inte försäljningsvärden fastställas med rimlig säkerhet inkluderas värdet av de immateriella tillgångarna i goodwillvärdet.

På skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört värde beräknas latent skatteskuld, vilken redovisas under rubriken Latenta skatteskulder.

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

Vid interna aktieöverlåtelser behöver en omvärdering av tillgångar inte ske.

Omstruktureringsreserver

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

Goodwill

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

Goodwill definieras som förvärvspriset minus justerat eget kapital efter det att alla tillgångar värderats till marknadsvärde.

Negativ goodwill

25 § Då anskaffningsvärdet för aktier i ett dotterföretag understiger storleken av det redovisade egna kapitalet kan tillgångarna i företaget anses ha förvärvats till ett reducerat pris. För att inte tillgångarna ska redovisas till ett högre belopp än anskaffningsvärdet reduceras värdet på de icke-monetära

tillgångarna så att de sammantaget motsvarar prisreduktionen. I de fall en del av prisreduktionen kvarstår efter att värdet på samtliga icke-monetära tillgångar redovisats till noll, ska det kvarstående beloppet klassificeras som negativ goodwill. Negativ goodwill redovisas som en avsättning i koncernbalansräkningen. Avsättningen ska lösas upp över resultaträkningen enligt en fastställd plan.

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

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

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

Redovisning av resultat i köpta och sålda dotterföretag

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

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

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

Elimineringar

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

Minoritetsandel

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

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

Omräkning av balansräkningar i utländska dotterföretag

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

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen

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

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

Omräkning av resultaträkningar i utländska dotterföretag

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

Intrasseföretag

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

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

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

Allmänna råd till 10 kap. 1 § förordningen*Intrasseföretag*

Intrasseföretag är företag i vilket aktieinnehavet är så stort att det är missvisande att tala om en tillfällig kapitalplacering. Normalt anses ett innehav på 20 procent av rösterna medföra att en placering övergår från att vara kapitalplacering till att bli intrasseföretag. En lägre (eller högre) gräns kan dock godtas om särskilda omständigheter motiverar det. Detta motsvarar definitionen av intrasseföretag i 1 kap. 5 §

årsredovisningslagen (1995:1554) som bör tillämpas också i affärsverk.

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

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

Om inte intresseföretagen är helt obetydliga bör i en not anges

1. aktieinnehavets storlek,
2. andel av justerat eget kapital,
3. bokfört värde på aktieinnehavet,
4. andel i resultat efter finansnetto och skatt, samt
5. mottagen utdelning.

Om förvärvspriset för aktier i intresseföretag överstiger andelen i det justerade egna kapitalet hanteras detta på samma sätt som beskrivits i anslutning till förvärvsmetoden i 22 § med tillhörande allmänna råd.

Redovisning av joint-ventures

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

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

Verksamhetsplan för affärsverken – föreskrifter till 10 kap. 3 § förordningen

Uppställningsformer

32 § För information där det finns en uppställningsform i informations-systemet Hermes ska samma uppställningsform användas i verksamhetsplanen.

Förslag till investeringsplan

33 § Information om investeringar ska anges i tusentals kronor (exklusive moms).

En kort redogörelse ska lämnas i anslutning till respektive tabell över vilken verksamhet som ska tillgodoses genom investeringarna. Om väsentliga ändringar har gjorts från tidigare års beräkningar ska detta kommenteras.

Samtliga utgifter som beräknas kunna redovisas som anläggningstillgång ska ingå i förslaget till investeringsplan. Även investeringsrelaterade utgifter som inte beräknas redovisas som anläggningstillgång ska ingå.

Investeringar i anläggningstillgångar ska för År -1 stämma överens med redovisningen av årets anskaffning av motsvarande anläggningstillgångar i affärsverkets årsredovisning.

Som vidmakthållande av befintliga investeringar redovisas åtgärder för vidmakthållande som bibehåller investeringarnas långsiktiga kapacitet, till exempel reinvesteringar och andra underhållsåtgärder som är väsentliga. Löpande drift och underhåll ska inte finnas med i förslaget till investeringsplan.

Investeringar i pågående nyanläggningar ska hänföras till den post där de slutligt kommer att redovisas när tillgångarna är färdigställda.

Om utgifter för anskaffning och utveckling av nya investeringar samt vidmakthållande av befintliga investeringar finansieras från flera anslagsposter eller delposter ska en uppdelning göras per post.

Allmänna råd till 10 kap. 3 § förordningen

Affärsverket får bestämma indelningen i objekt eller objektgrupper i förslaget till investeringsplan, om inte regeringen har beslutat annat.

Utgifter för vidmakthållande av befintliga investeringar bör delas in i samma struktur som Anskaffning och utveckling av nya investeringar.

Låneram för investeringar

34 § Om investeringar finansieras med lån ska information lämnas om räntor och låneram.

Om det finns flera låneramar för investeringar ska affärsverket lämna informationen för respektive låneram.

Övrig kreditram för investeringar

35 § Om investeringar finansieras med en särskild kredit i Riksgäldskontoret (övrig kreditram) ska information lämnas om denna kredit, räntor och kreditram.

Om det finns flera kreditramar för samhällsinvesteringar ska affärsverket lämna informationen för respektive kredit.

**Uppgifter om finansiella befogenheter – föreskrifter till 10 kap.
4 § förordningen**

36 § De uppgifter som affärsverket rapporterar i informationssystemet Hermes ska stämma överens med motsvarande uppgifter i den verksamhetsplan som lämnas enligt 10 kap. 3 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Allmänna råd till 10 kap. 4 § förordningen

Vilka uppgifter om finansiella befogenheter som affärsverket ska rapportera framgår av Hermes Budgetunderlag.

11 kap. Undantag

1 § Ekonomistyrningsverket kan i enskilda fall pröva och meddela undantag från dessa föreskrifter.

-
1. Denna författning träder i kraft den 1 januari 2023.
 2. Genom författningen upphävs Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESV Cirkulär 2000:2) till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag och Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd (ESV Cirkulär 1998:5) till förordning (1996:882) om myndigheters årsredovisning m.m.

På Ekonomistyrningsverkets vägnar

CLAS OLSSON

Gunilla Nordlén

Bilaga 1

Uppställningsform för resultaträkning

RESULTATRÄKNING

Verksamhetens intäkter

Intäkter av anslag
Intäkter av avgifter och andra ersättningar
Intäkter av bidrag
Finansiella intäkter
= Summa

Verksamhetens kostnader

Kostnader för personal
Kostnader för lokaler
Övriga driftkostnader
Finansiella kostnader
Avskrivningar och nedskrivningar
= Summa

Verksamhetsutfall

Uppbördsverksamhet

Intäkter av avgifter m.m. som inte disponeras
Skatteintäkter m.m.
Medel som tillförts statens budget från uppbördsverksamhet
= Saldo

Transfereringar

Medel som erhållits från statens budget för finansiering av bidrag
Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag
Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag
Finansiella intäkter
Finansiella kostnader
Avsättning till/upplösning av fonder m.m. för
transfereringsändamål
Lämnade bidrag
= Saldo

Årets kapitalförändring

Bilaga 2

Uppställningsform för balansräkning

BALANSRÄKNING

TILLGÅNGAR

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för utveckling
2. Rättigheter och andra immateriella anläggningstillgångar
3. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader, mark och annan fast egendom
2. Förbättringsutgifter på annans fastighet
3. Maskiner, inventarier, installationer m.m.
4. Pågående nyanläggningar
5. Beredskapstillgångar
6. Förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i hel- och delägda företag
2. Andra långfristiga värdepappersinnehav
3. Långfristiga fordringar hos andra myndigheter
4. Andra långfristiga fordringar

IV. Utlåning

1. Utlåning

V. Varulager m.m.

1. Varulager och förråd
2. Pågående arbeten
3. Fastigheter
4. Förskott till leverantörer

VI. Kortfristiga fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos andra myndigheter
3. Övriga kortfristiga fordringar

VII. Periodavgränsningsposter

1. Förutbetalda kostnader
2. Upplupna bidragsintäkter
3. Övriga upplupna intäkter

VIII. Avräkning med statsverket

1. Avräkning med statsverket

IX. Kortfristiga placeringar

1. Värdepapper och andelar

X. Kassa och bank

1. Behållning räntekonto i Riksgäldskontoret
2. Övriga tillgodohavanden i Riksgäldskontoret
3. Kassa och bank

KAPITAL OCH SKULDER

I. Myndighetskapital

1. Statskapital
2. Uppskrivningskapital
3. Donationskapital
4. Balanserad kapitalförändring
5. Kapitalförändring enligt resultaträkningen

II. Fonder

1. Fonder

III. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Avsättningar för garantier
3. Avsättningar för avhjälpande av miljöskador
4. Övriga avsättningar

IV. Skulder m.m.

1. Lån i Riksgäldskontoret
2. Övriga lån
3. Långfristiga skulder till andra myndigheter
4. Andra långfristiga skulder
5. Räntekontokredit i Riksgäldskontoret
6. Övriga krediter i Riksgäldskontoret
7. Kortfristiga skulder till andra myndigheter
8. Leverantörsskulder
9. Övriga kortfristiga skulder
10. Depositioner
11. Förskott från uppdragsgivare och kunder

V. Periodavgränsningsposter

1. Upplupna kostnader
2. Oförbrukade bidrag
3. Övriga förutbetalda intäkter

ANSVARSFÖRBINDELSER

1. Ansvarsförbindelser för statliga garantier
2. Ansvarsförbindelser för avhjälpande av miljöskador
3. Övriga ansvarsförbindelser

Bilaga 3

Uppställningsform för anslagsredovisning

ANSLAGSREDOVISNING

REDOVISNING MOT ANSLAG

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

REDOVISNING MOT INKOMSTITTEL

Inkomstittel ¹⁰	Beräknat belopp ¹¹	Inkomster ^{12, 13}
----------------------------	-------------------------------	-----------------------------

REDOVISNING AV BESTÄLLNINGSBEMYNDIGANDE¹⁴

Anslag ¹⁵ / Anslagsbenämning	Tilldelat bemyndigande	Ingående åtaganden	Utestående åtaganden	Utestående åtagandenas fördelning per år ¹⁶				
				År 1	År 2	År 3	År 4	Etc.

REDOVISNING AV ÄLDRE BESTÄLLNINGSBEMYNDIGANDE¹⁷

Anslag ¹⁸ / Anslagsbenämning	Ingående åtaganden	Utestående åtaganden	Utestående åtagandenas fördelning per år ¹⁹				Etc.
			År 1	År 2	År 3	År 4	

ANDRA FINANSIELLA VILLKOR

1. Anslag och anslagsposter ska anges med beteckning och benämning i klartext enligt regleringsbrev eller annat regeringsbeslut.
2. Överföringsbelopp är ett samlingsbegrepp som innefattar anslagssparande och anslagskredit.
3. I förekommande fall uppdelat på beslut i regleringsbrev och annat regeringsbeslut. Uppdelningen får göras i not.
4. I denna kolumn redovisas både omfördelningar av ingående överföringsbelopp och omdisponeringar som görs av årets tilldelade medel. Erhållen dispositionsrätt för anslag som tidigare stått till regeringens disposition anges med positivt tecken, disponerat anslagsbelopp som genom beslut ställs till regeringens disposition anges med negativt tecken.
5. Endast belopp motsvarande faktiskt avräknade utgifter.
6. I denna kolumn redovisas både indragningar av anslagssparande (ingående överföringsbelopp) och indragningar av årets tilldelade medel.
7. Här anges utgifter (normalt netto) som avräknats anslaget/anslagsposten.
8. Kolumnen anges bara i de fall regeringen föreskrivit bruttoredovisning av inkomster. Om inkomster endast förekommer under enstaka anslag får de anges med negativt tecken i kolumnen för utgifter.
9. Rubriken ”Saldo” kan användas om beloppen inte får föras vidare till kommande år och vid upprättande av delårsrapport.
10. Inkomstitlar skall specificeras enligt eventuell underindelning.
11. Enligt regleringsbrev eller motsvarande (anges bara i förekommande fall).

12. Inkomster som redovisas mot inkomsttitel.
13. Om regeringen eller ESV beslutat om bruttoredovisning av utgifter, särredovisas dessa i en separat kolumn.
14. Enbart åtaganden som görs med stöd av bemyndiganden enligt 17 § första stycket anslagsförordningen (2011:223).
15. Anslag eller anslagspost eller delpost.
16. Fördelningen avser utestående åtaganden uppdelade på de år när infrianden (redovisning mot anslag) beräknas ske.
17. Enbart åtaganden som har gjorts med stöd av tidigare års bemyndigande enligt 17 § första stycket anslagsförordningen.
18. Anslag, anslagspost eller delpost. Det bör anges i not vilket budgetår som bemyndigandet tilldelades.
19. Fördelningen avser utestående åtaganden uppdelade på de år när infrianden (redovisning mot anslag) beräknas ske.

Bilaga 4

Uppställningsform för finansieringsanalys

FINANSIERINGSANALYS

		Not
DRIFT		
<i>Kostnader</i>	xxx	1
Finansiering av drift		
Intäkter av anslag	xxx	2
Intäkter av avgifter och andra ersättningar	xxx	3
Intäkter av bidrag	xxx	4
Övriga intäkter	xxx	5
<i>Summa medel som tillförts för finansiering av drift</i>	xxx	
<i>Ökning(-)/minskning(+)</i> av lager	xxx	
<i>Ökning(-)/minskning(+)</i> av kortfristiga fordringar	xxx	
<i>Ökning(+)/minskning(-)</i> av kortfristiga skulder	xxx	
Kassaflöde från/till drift	xxx	
INVESTERINGAR		
Investeringar i finansiella tillgångar (exkl. låneverksamhet)	xxx	
Investeringar i materiella tillgångar	xxx	
Investeringar i immateriella tillgångar	xxx	
<i>Summa investeringsutgifter</i>	xxx	
Finansiering av investeringar		
Lån från Riksgäldskontoret	xxx	
- amorteringar	-xxx	
Andra långfristiga lån	xxx	
- amorteringar	-xxx	
Ökning/minskning av statskapital med medel som erhållits från/tillförts statens budget	xxx	
Försäljning av anläggningstillgångar	xxx	
- därav medel som tillförts statens budget	-xxx	
Bidragssmedel som erhållits för investeringar	xxx	
<i>Summa medel som tillförts för finansiering av investeringar</i>	xxx	
<i>Förändring av kortfristiga fordringar och skulder</i>	xxx	
Kassaflöde från/till investeringar	xxx	

LÅNEVERKSAMHET

Nyutlåning	-XXX	
Amorteringar	XXX	
Räntekostnader	-XXX	
<i>Summa låneutgifter</i>		xxx

Finansiering av låneverksamhet

Lån från Riksgäldskontoret	XXX	
- amorteringar	-XXX	
Ökning/minskning av statskapital med medel som erhållits från/tillförts statens budget	XXX	
Ränteintäkter (disponibla)	XXX	
Tillförda anslagsmedel	XXX	
<i>Summa medel som tillförts för finansiering av låneverksamhet</i>		xxx

Förändring av kortfristiga fordringar och skulder xxx

Kassaflöde från/till låneverksamhet **XXX**

UPPBÖRDSVERKSAMHET

Intäkter av avgifter m.m. som inte disponeras	XXX	
Skatteintäkter m.m.	XXX	
Förändring av kortfristiga fordringar och skulder	XXX	
<i>Inbetalningar i uppbördsverksamhet</i>		xxx

Medel som tillförts statens budget från uppbördsverksamhet xxx

Kassaflöde från/till uppbördsverksamhet **XXX**

TRANSFERERINGSVERKSAMHET

Lämnade bidrag	XXX	
Förändring av kortfristiga fordringar och skulder	XXX	
<i>Utbetalningar i transfereringsverksamhet</i>		xxx

Finansiering av transfereringsverksamhet

Medel som erhållits från statens budget för finansiering av bidrag	XXX	
Medel som erhållits från andra myndigheter för finansiering av bidrag	XXX	
Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag	XXX	
<i>Summa medel som tillförts för finansiering av transfereringsverksamhet</i>		xxx

Kassaflöde från/till transfereringsverksamhet **XXX**

FÖRÄNDRING AV LIKVIDA MEDEL**XXX****SPECIFIKATION AV FÖRÄNDRING AV LIKVIDA MEDEL**

Likvida medel vid årets början	.xxx
Ökning (+) / minskning (-) av kassa och bank	xxx
Ökning (+) / minskning (-) av tillgodohavande RGK	xxx
Ökning (+) / minskning (-) av avräkning med statsverket	xxx
<i>Summa förändring av likvida medel</i>	<i>.xxx</i>
Likvida medel vid årets slut	.xxx

Bilaga 5

Uppställningsform för resultaträkning - affärsverk/affärsverkskoncerner

RESULTATRÄKNING

Rörelsens intäkter

- Nettoomsättning
- Aktiverat arbete för egen räkning
- Övriga rörelseintäkter

Rörelsens kostnader

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

Resultat från andelar i intresseföretag

Rörelseresultat

Resultat från finansiella investeringar

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

Resultat efter finansiella poster

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

Årets resultat

Bilaga 6**Uppställningsform för balansräkning –
affärsverk/affärsverkskoncerner****BALANSRÄKNING*****TILLGÅNGAR****Anläggningstillgångar***Immateriella anläggningstillgångar**

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

Materiella anläggningstillgångar

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

Finansiella anläggningstillgångar

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

*Omsättningstillgångar***Varulager m.m.**

Varulager
Pågående arbete för annans räkning
Förskott till leverantörer

Kortfristiga fordringar

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

Kortfristiga placeringar**Kassa och bank**

EGET KAPITAL OCH SKULDER

Eget kapital

Bundet eget kapital

Uppskrivningsfond

Övrigt bundet kapital

Fritt eget kapital

Fria reserver

Balanserad vinst/förlust

Årets resultat

Minoritetsintressen

Latenta skatteskulder

Avsättningar

Räntebärande avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

Icke räntebärande avsättningar

Långfristiga skulder

Räntebärande skulder

Skulder till staten

Skulder till kreditinstitut

Skulder till koncernföretag

Skulder till intresseföretag

Övriga långfristiga skulder

Icke räntebärande skulder

Kortfristiga skulder

Räntebärande skulder

Skulder till kreditinstitut

Skulder till koncernföretag

Skulder till intresseföretag

Övriga räntebärande skulder

Icke räntebärande skulder

Leverantörsskulder

Skatteskulder

Förskott från kunder

Övriga icke räntebärande skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Bilaga 7**Uppställningsform för finansieringsanalys –
affärsverk/affärsverkskoncerner****FINANSIERINGSANALYS****Rörelsen**

Rörelsens resultat före avskrivningar

± Finansiella intäkter och kostnader

- Skattebetalningar (inkl. skatt hänförlig till extraordinära poster)

± Förändring i spärkonto

= *Kassaflöde före förändring i rörelsekapital och investeringar*

± Förändring av lager

± Förändring av kortfristiga fordringar

± Förändring av kortfristiga skulder

= *Kassaflöde före investeringar (rörelsens inbetalningsöverskott)*

Investeringar

± Förändring av långfristiga fordringar

- Förvärv av aktier i dotterbolag

± Förändring i andra finansiella tillgångar

- Investering i immateriella tillgångar

- Investeringar i materiella anläggningstillgångar (brutto)

- Investeringar i finansiella tillgångar (exkl. kortfristiga placeringar)

+ Försäljning av anläggningar

= Nettoinvesteringar i rörelsen

Förändring av kortfristiga fordringar/skulder

= *Kassaflöde efter investeringar*

Finansiering

± Förändring av räntebärande lån (inkl. pensionsskulder)

+ Nyemission

- Utdelning

= Finansiering

Likviditetsförändring

Likvida medel inkl. kortfristiga placeringar vid årets början

Dito vid årets slut

Förändring i likvida medel

Bilaga 8

Förändring av myndighetskapitalet¹

	Stats- kapital	Uppskrivnings- kapital	Donations- kapital	Balanserad kapitalförändring, anslagsfinansierad verksamhet	Balanserad kapitalförändring, avgiftsbelagd verksamhet	Övrigt ²	Kapitalförändring enligt resultaträkningen	Summa
Utgående balans 20X0³								
Ändrad redovisningsprincip ⁴								
Rättelser ⁴								
A Ingående balans 20X1⁵								
Föregående års kapitalförändring ⁶								
Utdelning från hel- och delägda företag								
XXXX ⁷								
YYYY ⁷								
Årets kapitalförändring								
B Summa årets förändring								
C Utgående balans 20X1⁸								

1. Endast de kolumner och rader där myndigheten har ett saldo eller utfall tas med.
2. Om myndigheten har balanserad kapitalförändring i bidragsfinansierad verksamhet anges detta här med rubriken Balanserad kapitalförändring i bidragsfinansierad verksamhet. Om det finns annan kapitalförändring som till exempel beror på finansiella aktiviteter, uppbördsverksamhet eller andra orsaker infogas en kolumn för den faktiska typen av verksamhet.
3. Avser utgående balansen från årsredovisningen föregående år.
4. Dessa rader används om kapitalet ändrats mellan föregående års årsredovisning och årets ingående balans. Skillnaden specificeras för respektive kolumn i förekommande fall på ändrad redovisningsprincip och rättelse av fel.
5. Ingående balans 20X1 är den faktiska ingående balansen i räkenskaperna för det aktuella räkenskapsåret, dvs. summan av de tre raderna ovanför.
6. På denna rad anges hur föregående års kapitalförändring förts om. Summan längst till höger för denna rad ska vara noll.
7. Här anges andra orsaker till kapitalets förändring i förekommande fall.
8. Utgående balans 20X1 är den faktiska utgående balansen i räkenskaperna för det aktuella räkenskapsåret, dvs. summan av A och B.

Bilaga 9

Sammanställning av utlåningsverksamhet

Lånefinansierad utlåning										
1. Låneram										
	Utgifts- område	Beslutad låneram	Utlånat belopp	Lånelöften						
Låneram A										
Låneram B										
2. Finansiella redovisningen										
	Låneford- ringar IB	Nyutlåning	Amortering av lån	Avskrivning av lån	Låneford- ringar UB		Reserveringar för låneförluster (IB)	Årets förändring	Reservering för låneförluster UB	Lånefordringar efter reserveringar UB
Lånefordringar										
Lånetyp A1										
Lånetyp A2										
Lånefordringar med villkorad återbetalningsskyldighet										
Lånetyp B										
Summa										
Tillgångar i utlåningsverksamhet				Utfall						

Lånefordringar efter reserveringar		
Medel på räntebärande konton i Riksgäldskontoret		
Övriga tillgångar		
Summa tillgångar i utlåningsverksamhet		
<i>3. Redovisning mot anslag och inkomstitlar</i>		
Anslag	Utfall	
Anslag XXX		
Anslag ZZZ		
Summa utfall på anslag		
Inkomstitlar		
Inkomstitel XXX		
Inkomstitel ZZZ		
Summa inkomster som redovisas mot inkomstitlar		

Anslagsfinansierad utlåning										
1. Finansiella redovisningen										
	Lånefordringar IB	Nyutlåning	Amortering av lån	Avskrivning av lån	Lånefordringar UB		Reserveringar för låneförluster (IB)	Årets förändring	Reservering för låneförluster UB	Lånefordringar efter reserveringar UB
Lånefordringar med villkorad återbetalningsskyldighet										
Lånetyp 1										
Lånetyp 2										
Utvecklingskapital/royalty										
Lånetyp 3										
Summa										
2. Redovisning mot anslag och inkomstitlar										
Anslag				Utfall						
Anslag XXX										
Anslag ZZZ										
Summa utfall på anslag										
Inkomstitlar										
Inkomstitel XXX										
Inkomstitel ZZZ										
Summa inkomster som redovisas mot inkomstitlar										

1. *Beslutad låneram* är den ram som regeringen har beslutat och som sätter en begränsning för hur mycket myndigheten kan låna ut.
2. *Utlånat belopp* är det belopp som låntagaren har en skyldighet att betala tillbaka till myndigheten.
3. Om *Lånefordringar* är i utländsk valuta kan en kolumn införas där valutaförändringar särredovisas.
4. *Lånelöfte* är en bunden utfästelse om att betala ut lån i framtiden.
5. Med *lånetyp* menas en uppdelning av lån, vilket normalt är detsamma som beslutad låneram. En låneram kan vid behov underindelas i flera lånetyper.
6. *Avskrivning av lån* är då myndigheten tar bort lånefordran i redovisningen vid konstaterade förluster.
7. *Reserveringar för låneförluster* är det belopp som myndigheten vid värdering av utlånat belopp inte förväntar sig att låntagaren kommer att återbetala.
8. *Lånefordringar efter reserveringar* är den del av lånefordringar som myndigheten förväntar sig att låntagaren kommer att betala tillbaka och som myndigheten redovisar som tillgång i balansräkningen.
9. *Tillgångar i utlåningsverksamhet* är tillgångar i verksamheten som myndigheten kontrollerar och som bör motsvara myndighetens lånefordringar i den utlåningsmodell som regleras i förordningen (2011:211) om utlåning och garantier.