

## Ramavtalsbilaga 14 - Statlig redovisning

### 1 Skillnader mellan myndigheternas och företagens redovisning

Den statliga redovisningen liknar på många sätt redovisningen hos företag. Det finns dock krav i den statliga redovisningsmodellen som skiljer sig från företagets redovisning. Finansieringsbehovet för statliga myndigheter beräknas så att resurserna motsvarar myndighetens kostnader för att uppfylla sitt åtagande, varken mer eller mindre. Normalt sett ska alltså statlig verksamhet varken generera över- eller underskott.

I staten är finansieringskällan viktig. Myndigheterna behöver visa vilken typ av intäkt som finansierar kostnaderna i verksamheten. Intäktskällorna är normalt anslag, avgifter eller bidrag. Det är olika regler som gäller beroende på vilken typ av finansiering myndigheten har och därmed påverkas även redovisningen hos myndigheterna.

#### 1.1 Anlagsredovisning<sup>1</sup>

Ett krav som kännetecknar den statliga redovisningsmodellen är redovisningen mot anslag. Myndigheternas anlagsredovisning har integrerats i den statliga redovisningsmodellen. Man kan säga att vi inom staten har en redovisning i redovisningen. Det innebär att när en kostnad redovisas i resultaträkningen ska normalt kostnaden även redovisas mot anslaget. Samtidigt ska en intäkt av anslag som täcker kostnaden också bokföras i resultaträkningen.<sup>2</sup>

Konkret innebär det att när myndigheten bokför en kostnad, så anger myndigheten också en finansiär i konteringssträngen. I och med att en myndighet kan ha flera olika finansieringskällor måste man kunna visa vilken typ av intäkt som finansierar kostnaden. En finansiär kan till exempel vara koden för det anslag som ska finansiera kostnaden. Utifrån den informationen bokförs sedan en intäkt i resultaträkningen och ett utfall mot anslagets konto i balansräkningen, med samma belopp. Posten i balansräkningen heter Avräkning med statsverket.

Regelverket tillåter att redovisning mot anslag endast behöver göras en gång i månaden. Det möjliggör olika metoder för när bokföringen kan ske.

Idag förekommer generellt två metoder. Vissa myndigheter har valt att varje transaktion automatiskt ska genera redovisning mot anslag. Andra myndigheter har valt att bokföra motsvarande ackumulerade transaktioner en gång i månaden.

<sup>1</sup> Se anslagsförordning (2011:223) och förordning (2000:606) om myndigheters bokföring

<sup>2</sup> Det finns undantag från denna princip bland annat hos högskolorna. Vid anskaffning av vissa anläggningstillgångar såsom vägar, järnvägar och försvarsmateriel tillämpas också en annan princip för redovisning mot anslag.

I anslagsredovisningen ingår även att bokföra de inkomster som myndigheten inte får behålla. Det kallas för uppbörd och kan till exempel vara inbetalningar av skatter som Skatteverket mottar. Inkomsterna bokförs också mot konton under balansposten Avräkning med statsverket. Det är en motsvarande redovisning som redovisningen mot anslag, fast med omvända tecken. Även de bidrag som myndigheter förmedlar för statens räkning påverkar posten Avräkning med statsverket. Det kallas för transfereringar och kan till exempel vara Försäkringskassans utbetalning av barnbidrag.

I det följande exemplet beskriver vi hur en leverantörsfaktura bokförs och hur anslaget belastas hos en myndighet som redovisar mot anslag när kostnaden uppstår.

*Exempel: bokföring av en leverantörsfaktura och redovisning mot anslag*

1. Faktura bokförs med 625 och avser räntebelagd verksamhet.
2. Bokföring av anslagsbelastning och intäkter av anslag görs med 500 (med en automatkontering).
3. Utbetalningen görs med 625 från ett räntebärande bankkonto.
4. Utbetalningen bokförs mot räntekontot med 625 (med en automatkontering).

Balansräkning		Resultaträkning	
1541 Årets ingående moms, icke momspliktig verksamhet, räntebelagt flöde		1932 Bank A utbetalningar	5531 Kostnad för annonsering
1) 125		3) 625	1) 500
1751 Redovisning mot räntebärande anslag – utgifter		19341 Överföring från Räntekonto, Bank A, utbetalningar	3011 Intäkt av anslag
2) 500		4) 625	2) 500
1910 Räntekonto		2581 Leverantörsskulder, utomstatliga	
	4) 625	3) 625	1) 625

1.1.1 Dubbla betalningsflöden och skilda konton för in-och utbetalningar<sup>3</sup>  
 Staten eller myndigheterna har två betalningsflöden, räntebelagda respektive icke räntebelagda (också kallat SCR-flöde<sup>4</sup>). Staten införde i början på nittioalet en

<sup>3</sup> Se förordning (2006:1097) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning.

<sup>4</sup> Förkortningen SCR betyder Statens Centralkonto i Riksbanken. Det är det konto som Riksgälden använder för betalningar mot Riksbanken till och från staten.

räntemodell som innebar att myndigheterna fick ett räntekonto. Detta gjordes för att förbättra myndigheternas kassahållning. Alla betalningar ingår dock inte i det räntebelagda flödet. De stora strömmarna av pengar i form av transfereringar eller uppbörd hanteras i det som kallas det icke räntebelagda flödet, alltså inte på räntekontot.

Myndigheterna ska i bokföringen skilja på om betalningarna avser det räntebelagda flödet (räntekontot) eller det icke räntebelagda flödet (SCR-flödet). År 2014 hade cirka 60 procent av myndigheterna dubbla betalningsflöden. Flertalet myndigheter måste därför hantera betalningar på skilda bankkonton och på skilda konton i bokföringen. Om myndigheterna ska hålla isär betalningarna i de olika betalningsflödena, innebär det generellt ett krav på att leverantörs- och kundreskontran ska kunna hantera flera alternativa ut- och inbetalningskonton i en betalningsförmedlande bank.

Därutöver har myndigheterna separata konton för in- och utbetalningar. Detta för att tillgodose behovet av betalningsinformation i staten på en konsoliderad nivå.

#### 1.1.2 Automatiska överföringar av betalningar till Avräkning med statsverket

Informationen om redovisning mot anslag och tillhörande betalningar ska i bokföringen redovisas samlat på konton under balansposten Avräkning med statsverket. Detta krav på att även betalningsinformationen ska redovisas tillsammans med redovisning mot anslag, innebär att automatkonteringar behövs. När en betalning bokförs på ett konto under kassa och bank förs den informationen automatiskt vidare till ett annat konto, antingen under posten Avräkning med statsverket eller under posten räntekonto hos Riksgälden.

#### 1.1.3 Momsredovisningen<sup>5</sup>

Momsredovisningen inom staten avviker från privata sidan genom att ingående och utgående moms redovisas och betalas brutto. Myndigheterna rekviderar ingående mervärdesskatt i stället för att dra av motsvarande belopp i en momsdeklaration. Den utgående mervärdesskatten deklarerar myndigheterna och betalar till Skatteverket på samma sätt som företagen gör. Staten som helhet, exklusive affärsverken, utgör ett enda skattesubjekt i mervärdesskattelagen, vilket innebär att mervärdesskatt inte faktureras mellan myndigheter.

#### 1.1.4 Resultatredovisning i myndighetens årsredovisning<sup>6</sup>

Det finns reglerat att myndigheterna ska redovisa och kommentera verksamhetens resultat i en del av årsredovisningen som kallas för resultatredovisningen. I denna del av årsredovisningen ska myndigheten beskriva hur verksamhetens prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader. För att kunna göra det behöver myndigheterna en utvecklad internredovisning. Det ska vara möjligt att fördela ut gemensamma/indirekta kostnader på exempelvis olika avdelningar, projekt och prestationer. Det görs ofta med hjälp av tidredovisningen men andra

<sup>5</sup> Se förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

<sup>6</sup> Se 3 kapitlet förordning (2000:605) om myndigheters årsredovisning och budgetunderlag.

sätt för fördelning finns också. Behovet att fördela indirekta kostnader är inte unikt för statliga myndigheter.

Generellt innebär detta krav att det bör finnas ett antal objektsfält, eller motsvarande, för att fånga informationen i redovisningen. Behovet av antalet objektsfält är olika mellan myndigheterna och är också beroende av de verksamheter som myndigheterna bedriver.

Ett exempel som illustrerar de olika behoven är resultatet i en enkät från 2013 som ESV genomförde. Resultaten från enkäten visar att 25 procent av myndigheterna använder fyra objektsfält eller färre i sin redovisningsplan. I samma enkät angav 19 procent av myndigheterna att de använder sju objektsfält eller fler.

#### 1.1.5 Baskontoplanen för statliga myndigheter

Det finns en baskontoplan för statliga myndigheter på [esv.se](http://esv.se) som ESV uppdaterar årligen. Baskontoplanen för statliga myndigheter är utformad för att passa myndigheters olika verksamheter. Den fångar dock inte upp alla myndigheters specifika behov och bör därför anpassas till myndigheternas krav på uppföljning av verksamheten.

När ESV har tagit fram kontoplanen har en strävan varit att använda maximalt fyra siffror i kontostrukturen. I den aktuella statliga kontoplanen finns det i några fall underkonton med upp till sex tecken. Det bör dock vara möjligt för myndigheterna att utforma sin egen kontoplan med färre antal tecken för konto.

Nedan anges vad som huvudsakligen skiljer den statliga kontoplanen från den som används i näringslivet:

- Konton som avser likvida medel har anpassats till behovet av betalningsinformation i staten med bland annat separata konton för in- och utbetalningar.
- En särskild kontogrupp har lagts in i kontoklass 1 för avräkning med statsverket.
- En särskild kontoklass, kontoklass 4, har reserverats för myndighetens personalkostnader.
- En särskild kontoklass, kontoklass 7, har reserverats för uppbörd och transfereringar.
- På grund av den statliga verksamhetens art har det inte ansetts befogat att avdela en hel kontoklass för ”kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster”. För de begränsade behoven av sådan redovisning har kontogrupperna 56 och 57 avdelats i kontoklass 5.
- Periodiseringstransaktioner bokförs för varje kontogrupp på separata konton. Informationen underlättar upprättande av resultaträkning och anslagsredovisning samt delar av underlaget till nationalräkenskaperna.
- Inom- och utomstatliga transaktioner har separata konton och i transfereringsavsnittet finns separata konton för olika motparts-kategorier för exempelvis erhållna och lämnade bidrag.

Baskontoplanen är en rekommendation och är frivillig för myndigheterna att använda. Däremot finns det krav på inrapportering av kontoinformation enligt en bestämd struktur som är obligatorisk för myndigheterna. Inrapporteringen gör myndigheterna med hjälp av statliga inrapporteringskoder (S-koder).

Det finns en beskrivning av hur den statliga balans- och resultaträkningen är uppbyggd enligt kontona i baskontoplanen och också vilka S-koder som motsvarar posterna. Beskrivningen finns på [esv.se](http://esv.se) och heter Samband S-koder och baskontoplan

#### 1.1.6 Inrapporteringen till statsredovisningen

Myndigheterna rapporterar in bokföringsuppgifter till statsredovisningssystemet Hermes. Rapporteringen görs vid olika tidpunkter beroende på vilken typ av uppgift det gäller. Det kan vara månadsvis, kvartalsvis och vid bokslut. Utifrån bokförda värden skapar myndigheterna filer som läses in till Hermes. De uppgifter som myndigheterna ska rapportera beskrivs i 21 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring. Uppgifterna är kostnader och intäkter, balansposter, betalningar, utfall på anslag och inkomstitlar och motpartsredovisning.

Precis som bolagen inom en bolagskoncern måste myndigheterna ha ordning på de interna mellanhavandena mot andra myndigheter. Vid årsbokslut ska myndigheterna stämma av större kostnader och intäkter samt fordringar och skulder, som har en annan statlig myndighet som motpart. Det ställer krav på att redovisningen fångar upp informationen, vilket ofta görs med en särskild motpartskod i ett konteringsfält.

### 1.2 Behoven hos myndigheterna är olika

Storleken på myndigheterna och deras specifika verksamhet innebär förstås att olika myndigheter har olika krav på ett ekonomisystem.

Behovet av vad en myndighets anläggningsredovisning behöver klara av varierar stort. För flertalet myndigheter innebär det främst att redovisa möbler samt datorer och liknande utrustning i ett anläggningsregister. För några av våra stora myndigheter är behovet större. Vi bedömer att det är 5–10 myndigheter som idag behöver tillämpa komponentredovisning för sina anläggningstillgångar. Komponentredovisning innebär att man delar upp en sammansatt anläggningstillgång i olika delar och skriver av dem var för sig.

Vissa myndigheter har ett behov av en så kallad bemyndiganderedovisning. Den redovisningen kan liknas vid en avtalsreskontra. Det innebär att myndigheten får ekonomiska ramar fastställda av regeringen för de åtaganden (avtal) som myndigheten kan ingå över flera år. Ett exempel på ett åtagande kan vara att en myndighet betalar ut pengar till ett forskningsprojekt under tre års tid. Myndigheten ska ha kontroll över vilka avtal eller åtaganden som myndigheten har ingått under året och tidigare år, samt vilka ekonomiska händelser som inträffat under året och som påverkar åtagandena. Det är för att kontrollera att myndigheten håller sig inom de bemyndiganderamar som regeringen beslutat om.

Ett tiotal myndigheter har idag behov av en särskild lagerredovisning.

### **1.3 Några av de centrala förordningarna som reglerar myndigheternas redovisning och finansiering**

**1.3.1 Förordning om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB)**  
FÅB innehåller bestämmelser kring årsredovisning, delårsrapport samt budgetunderlag och underlag för fördjupad prövning. En del av förordningen är jämförbar med årsredovisningslagen. I anslutning till FÅB finns även uppställningsformerna för de finansiella rapporterna reglerade.

**1.3.2 Förordning om myndigheters bokföring (FBF)**  
FBF är lik bokföringslagen, men det finns vissa olikheter. De regler om arkivering som finns i bokföringslagen saknas i FBF. I arkivförordningen och i Riksarkivets föreskrifter finns reglerna om arkivering av räkenskapsinformation som gäller för statliga myndigheter.

FBF innehåller också föreskrifter om rapportering till statsredovisningen. Det är en annan skillnad jämfört med bokföringslagen. 21 § FBF handlar helt om att bokföringen ska ordnas så att myndigheten kan inrapportera till statsredovisningen.

22 § i FBF har heller ingen motsvarighet i bokföringslagen. Här fastställs att den bokföringsskyldige ansvarar för att organisation och rutiner utformas så att en tillförlitlig redovisning främjas och att förvaltade tillgångar skyddas. Här regleras bland annat att inventering ska ske, att det ska finnas ett inventarie- och anläggningsregister, att bokföringen avstäms löpande m.m.

I FBF finns också regler om e-faktura.

**1.3.3 Anslagsförordningen**  
Anslagsredovisningen är unik för statliga myndigheter och tillgodoser specifika behov för att följa de händelser som påverkar statens budget.

Anslagsförordningen beskriver bland annat redovisningen mot anslag, inkomstitlar och beställningsbemyndigande. Ett bemyndigande innebär att myndigheten får träffa avtal som medför utgifter under längre tid än vad tilldelat anslag avser. Anslagen tilldelas för ett år i taget och när myndigheten har gjort åtaganden som medför framtida utgifter som ska täckas med anslag som myndigheten ännu inte tilldelats behövs ett beställningsbemyndigande.

**1.3.4 Kapitalförsörjningsförordningen**  
I denna förordning regleras myndigheternas finansiering av investeringar och utlåning och att regeringen beslutar om högsta belopp för en myndighets lån och krediter.

Här framgår också att varje myndighet ska ha ett räntekonto i Riksgälden som ska användas för de medel som myndigheten disponerar i sin verksamhet.

I förordningen beskrivs vidare hur försäljningsinkomster får disponeras.

#### 1.3.5 Ekonomistyrningsverkets föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen (S-koder)

S-koderna har delvis berörts ovan i anslutning till avsnittet om FBF. Av FBF framgår att alla myndigheter som är anslutna till statsredovisningen ska rapportera ekonomisk information. ESV:s föreskrifter om S-koderna finns dock inte i FBF utan det finns en särskild föreskrift som handlar om vilka S-koder myndigheter ska använda vid sin inrapportering till statsredovisningen. S-koderna kan liknas vid en koncernkontoplan och uppdateras årligen.