

Ramavtalsbilaga 14 - Statlig redovisning

1 Skillnader mellan myndigheternas och företagens redovisning

Den statliga redovisningen är i grunden inte så olik företagets redovisning. Men det finns några krav i den statliga redovisningsmodellen som skiljer sig från företagets redovisning.

1.1 Anlagsredovisning¹

Ett krav som sticker ut i den statliga redovisningsmodellen är redovisning mot anslag. Myndigheternas anlagsredovisning har integrerats i den statliga redovisningsmodellen. Man kan säga att vi har en redovisning i redovisningen. Det innebär att när en kostnad redovisas i resultaträkningen ska kostnaden även redovisas mot anslaget. Samtidigt ska en intäkt av anslag som täcker kostnaden också bokföras i resultaträkningen.

Konkret innebär det att när myndigheten bokför en kostnad, så anger myndigheten också en finansiär i konteringssträngen. 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 generera en redovisning mot anslag. Andra myndigheter har valt att bokföra motsvarande ackumulerade transaktioner en gång i månaden. I anlagsredovisningen ingår även att bokföra inkomster, till exempel inbetalningar av skatter som Skatteverket mottar. Inkomsterna bokförs också mot konton under balansposten Avräkning med statsverket. Det är en motsvarande redovisning som anlagsredovisningen, fast med omvända tecken.

I det följande t-kontoexemplet beskriver vi hur en leverantörsfaktura bokförs och hur anslaget belastas.

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.

¹ Se anslagsförordning (2011:223) och förordning (2000:606) om myndigheters bokföring

4. Utbetalningen bokförs mot räntekontot med 625 (med en automatkontering).

Balansräkning		Resultaträkning	
1541 Årets ingående moms, icke momspliktig verksamhet, räntebelagt flöde		19321 Bank A utbetalningar	
1) 125		3) 625	
1751 Redovisning mot räntebärande Anslag - utgifter		19341 Överföring från Räntekonto, Bank A, utbetalningar	
2) 500		4) 625	
1910 Räntekonto		2581 Leverantörsskulder, utomstatliga	
	4) 625	3) 625	1) 625
		5531 Annonsering	
		1) 500	
		3011 Intäkt av Anslag	
		2) 500	

1.1.1 Dubbla betalningsflöden²

Staten eller myndigheterna har två betalningsflöden, räntebelagda respektive icke räntebelagda (också kallat SCR-flöde). Staten införde några år in på nittiotalet en räntemodell som innebar att myndigheterna fick ett räntekonto. Detta gjordes för att förbättra myndigheternas kassahållning. Alla betalningar ingår dock inte i ränteflödet. De stora strömmarna av pengar i form av transfereringar eller uppbörd av skatter 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 (SCR³-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.

² Se förordning (2006:1097) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning.

³ Förkortningen SCR betyder Statens Centralkonto i Riksbanken. Det är det konto som Riksgälden använder för betalningar mot Riksbanken till och från staten.

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 Momsredovisningen⁴

Momsredovisningen inom staten avviker från privata sidan genom att ingående och utgående moms redovisas och betalas brutto. Ingående moms rekvireras och inbetalas från Skatteverket och utgående moms betalas till Skatteverket.

1.1.4 Resultatredovisning i myndighetens årsredovisning⁵

Det finns krav i en förordning 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 flertalet myndigheter en bra och utvecklad internredovisning. I en internredovisning ska det vara möjligt att fördela ut gemensamma kostnader på exempelvis olika avdelningar, projekt och prestationer. Det görs ofta med hjälp av en tidredovisning. Men det behovet är inte unikt för statliga myndigheter, utan finns också hos privata företag.

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 Ekonomistyrningsverket 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 som ESV uppdaterar årligen. Baskontoplanen för statliga myndigheter är generellt 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 4 siffror i kontostrukturen. I den aktuella statliga kontoplanen finns det i några fall

⁴ Se förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdeskatt.

⁵ Se 3 kapitlet förordning (2000:605) om myndigheters årsredovisning och budgetunderlag.

underkonton med upp till sex tecken. Det bör dock vara möjligt för myndigheterna att utforma sin egen kontoplan med färre antal tecken för konto.

Baskontoplanen är en rekommendation och är inte tvingande för myndigheter att använda. Däremot finns det krav på inrapportering av kontoinformation enligt en bestämd struktur som är tvingande. I baskontoplanen framgår hur kontona är kopplade till S-koderna.

Det finns också en beskrivning om hur den statliga balans- och resultaträkningen är uppbyggd enligt konton i baskontoplanen och också vilka S-koder som motsvarar posterna. Beskrivningen finns som pdf-fil på esv.se och heter Samband S-koder och baskontoplan 2015.

1.1.6 Inrapporteringen till statsredovisningen

Myndigheterna rapporterar in bokföringsuppgifter till statsredovisningssystemet Hermes. Rapporteringen görs vid olika tidpunkter som månad, kvartal och vid bokslut. Utifrån bokförda värden skapar myndigheterna filer som läses in till Hermes. De uppgifter som myndigheterna ska inrapportera beskrivs i 21 § förordning (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 en komponentredovisning för sina anläggningstillgångar. Komponentredovisning innebär att man delar upp en 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. Myndigheten ska ha kontroll över vilka avtal eller åtaganden i pengar som myndigheten har ingått, och vilka utbetalningar som gjorts under året. Det är för att kontrollera om de 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.

Nedan kommenteras några av de centrala förordningarna som reglerar myndigheternas redovisning och finansiering.

1.3.1 Förordning om årsredovisning och budgetunderlag

En stor del av förordningen är jämförbar med Årsredovisningslagen. Vidare finns krav på att myndigheten i sin årsredovisning redovisar vilka åtaganden som gjorts med stöd av tilldelade beställningsbemyndiganden. I anslutning till denna förordning finns bland annat uppställningsformer reglerade.

1.3.2 Förordning om myndigheters bokföring

Bokföringsförordningen är mycket lik bokföringslagen, men det finns vissa olikheter. De regler om arkivering som finns i bokföringslagen saknas i bokföringsförordningen. Regler om arkivering av räkenskapsinformation finns för myndigheter i Arkivförordningen och i Riksarkivets föreskrifter.

Den stora skillnaden mellan bokföringsförordningen och bokföringslagen är att det i bokföringsförordningen finns en hel del föreskrifter om koncernrapportering. 21 § handlar helt om att bokföringen ska ordnas så att myndigheten kan inrapportera till statsredovisningen.

22 § i bokföringsförordningen 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 bl.a. att inventering ska ske, att det ska finnas ett inventarie- och anläggningsregister, att bokföringen avstäms löpande m.m.

I bokföringsförordningen finns också regler om E-faktura.

1.3.3 Anslagsförordningen

Anslagsredovisningen är unik för statliga myndigheter och innebär specifika behov.

Anslagsförordningen (2011:223) beskriver bland annat redovisningen av anslag, inkomstitlar och beställningsbemyndigande. Ett bemyndigande innebär att myndigheten får träffa avtal som medför utgifter under längre tid än vad tilldelat anslag avser, det vill säga myndigheten har gjort åtaganden som medför framtida utgifter som ska täckas med anslag som myndigheten ännu inte tilldelats.

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 bokföringsförordningen. I den föreskrivs hur alla myndigheter som är anslutna till statsredovisningen ska inrapportera till den (koncernrapportera). ESV:s föreskrifter om S-koderna står dock inte i bokföringsförordningen utan det finns en särskild föreskrift kring vilka S-koder myndigheter ska rapportera sin redovisning på till statsredovisningen. S-koderna kan liknas vid en koncernkontoplan