

Inför bokslut och årsredovisning 2023

Här lämnas information inför bokslutsarbetet och upprättandet av årsredovisning för räkenskapsåret 2023.

Under Ekonomiportalen (Verksamhetsstöd/Ekonomi och Finans) på Kornet publiceras löpande aktuell information.

Aktuell information kring ekonomi och finans publiceras i nyhetsbrevet Aktuellt inom ekonomi och finans, se avsnitt 19.

Handläggare:

Ekonom Marianne Westlén, 018-16 98 48

Marianne.westlen@svenskakyrkan.se

Ekonom Liselotte Ågren, tel. 018-16 96 76

liselotte.agren@svenskakyrkan.se

kyrkligekonomi@svenskakyrkan.se

Innehåll

Inför bokslut och årsredovisning 2023	1
Branschanpassningar för Svenska kyrkan 2023	4
Med anledning av cyberattacken	4
Nyheter 2023.....	5
Nyheter i branschanpassningen	5
Att hitta statistik till årsredovisningen	6
1 Pensionskostnader och särskild löneskatt.....	7
1.1 TPA 18.....	7
1.2 Förmånsbestämd ålderspension 2023	7
1.3 Ränta	7
1.4 Konsekvenser i årsredovisningen	8
1.5 Särskild löneskatt – deklaration	8
2 Fördelning av gemensam administration till serviceverksamhet, skattepliktig rörelse och inomkyrkligt tillhandahållande.....	8
3 Begravningsverksamheten	8
3.1 Avstämning av regleringsposter under 2023.....	9
3.2 Ränteberäkning av ackumulerat över-/underskott.....	9
3.3 Hantering av begravningsverksamhetens över-/underskott 2023 i resultaträkningen	10
3.4 Särskilt om not för Begravningsverksamhet.....	10
3.5 Rättelse av fel i begravningsverksamheten.....	13
3.6 Hjälpblankett för begravningsverksamheten	16
4 Inomkyrkligt tillhandahållande.....	17
5 Internränta 2023	17
5.1 Vad ska ränteberäknas?	17
6 Noten Erhållna gåvor i årsredovisningen	19
7 Omställningsavtalet – avgift till Trygghetsfonden.....	19
8 Bidrag för sjuklönekostnader	19
9 Sänkta arbetsgivaravgifter.....	19
10 Hyresnedsättningar	19
11 Nedskrivning och återföring av tidigare nedskrivning av finansiella tillgångar.....	19
12 Särskilt om posten Pågående nyanläggning.....	20
13 Hållbarhetsredovisning.....	20
14 Kassaflödesanalysen.....	20
15 Modell för verksamhetsindelning	21

16 Övrigt inför bokslutsarbetet.....	21
17 Konsekvenser av indelningsändringar 2023.....	22
18 Verksamhetsuppföljning	23
19 Nyhetsbrevet Aktuellt inom ekonomi och finans.....	23
20 Kyrk-BAS och Stifts-BAS 2023	24
21 Särskilt om stiftelser	24
22 Ekonomisk redogörelse	24
23 Viktiga datum 2024 – <i>preliminära</i> uppgifter	25
Bilaga 1 Exempel på rättelse av tidigare fel inom begravningsverksamheten.....	26
Bilaga 2 KRED:s ställningstagande kring belåning av tidigare gjorda investeringar för begravningsverksamheten för frigörande av kapital till församlingsverksamheten.....	29

Branschanpassningar för Svenska kyrkan 2023

Branschanpassningen för Svenska kyrkans församlingar och pastorat finns i en gemensam version för större och mindre församlingar och pastorat. Uppgifter som är obligatoriska för större församlingar och pastorat men frivilliga för mindre är tydligt markerade.

Vissa förändringar, förtydliganden och kompletteringar som är tvingande för större församlingar och pastorat enligt K3 har, för att underlätta jämförelser, sedan tidigare förts in i branschanpassningen för mindre församlingar och pastorat. Detta gäller exempelvis förändringar i noten för begravningsverksamheten och kompletterande uppgifter i förvaltningsberättelsen kring hur församlingarna främjat sitt uppdrag.

Branschanpassningen finns att hämta under Ekonomiportalen på Kernet och distribueras inte i tryckt version. Du hittar den under Ekonomi/KRED.

Branschanpassningen är framtagen i syfte att utgöra ett stöd vid upprättande av årsredovisning för samtliga församlingar och pastorat inom Svenska kyrkan oavsett storlek och verksamhet. De anpassningar som presenteras ska följas av alla församlingar och pastorat.

Av förenklingsskäl används hädanefter begreppet (ekonomisk) enhet för såväl församling med egen ekonomi som för pastorat i detta dokument.

Med anledning av cyberattacken

Den cyberattack som Svenska kyrkan utsattes för den 23 november 2023 har skapat problem när det gäller de flesta verksamheter. Ekonomihantering, lönehantering och övrig administration har påverkats i mycket hög omfattning. Nedanstående anvisningar skrevs till största delen innan systemen stängdes ner och hänsyn är därför inte tagen till detta utan behandlar de olika ämnesområdena utan att beskriva de komplikationer som cyberattacken medfört.

Konsekvenserna av cyberattacken är bland annat det omfattande arbete med att stämma av, registrera, återregistrera de transaktioner som eventuellt försvunnit, hantera de som inkommit under tiden då systemen varit nedstängda och att arbeta i kapp - back log – som i många fall kommer att vara både påfrestande och tidskrävande. Detta ska ske samtidigt som ordinarie verksamhet startar och bokslutsarbetet inleds. För att detta inte ska bli ett arbetsmiljöproblem kan det krävas att extra personalresurser tillsätts och/eller att hårda prioriteringar måste göras för att arbete ska flyta och att vi kan följa både bokföringslag och årsredovisningslag.

Kyrkokansliet kommer att initiera ett arbete där ett dokument tas fram som beskriver cyberattacken och dess konsekvenser och de råd som getts som ett grunddokument i kommunikationen med varje enhets revisorer. Detta kommer dock inte att kunna färdigställas förrän under senare halvan av januari. Dokumentet kan sedan kompletteras med lokal information.

Även om det kan upplevas som mycket påfrestande är utgångspunkten att bokföringslagens regelverk om när bokföring ske se samt årsredovisningslagens regler om datum för årsredovisningens fastställande ska följas.

Följande regelverk gäller:

- Alla företag får vänta till 50 dagar efter den månad affärshändelsen inträffade. Detta innebär att november månads transaktioner ska var bokförda senast 19 januari 2024 och perioden november 2023 därmed ska stängas.
- Någon typ av sidoordnad hantering av kontanta in- och utbetalningar är lämplig. Dessa transaktioner kan därefter redovisas in i ekonomiprogrammet enligt vanliga rutiner.
- Årsredovisningslagens regler säger att årsredovisningen ska var upprättad och undertecknad av styrelsen senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång, alltså senast den 30 april 2024.

Nyheter 2023

Nyheter i branschanpassningen

Branschanpassningen uppdateras årligen för att fånga upp ändringar i lagstiftning eller för att på annat sätt förbättra innehållet i församlingars och pastorats årsredovisningar.

Branschanpassning 2023 har i huvudsak endast genomgått redaktionella förändringar vilket innebär att belopp, år och begrepp har uppdaterats och att några anvisningar har förtydligats. Den komplettering kring undertecknande av årsredovisningen som publicerades separat för föregående räkenskapsår är nu infogad i dokumentet.

En väsentlig nyhet avser dock not 4 Begravningsverksamhetens särredovisning. Förändringen har tillkommit för att tillgodose både bestämmelser i K3 och i begravningslagen:

En ny del i noten har tillkommit för att hantera rättelser avseende tidigare år i årsredovisningen. Denna tillkommande del i noten som ska användas av alla även om rättelser avseende tidigare år saknas. Rättelsen även redovisas under avsnittet Huvudmannens fordran/skuld avseende begravningsverksamheten. Förändringen beskrivs ingående i avsnitt 3.5 samt i bilaga 1 där ett exempel hur en rättelse redovisas.

Även specifikationen av Eget kapital har uppdaterats med en ny rad som berör de enheter som avyttrat församlingskyrkas fastighet. Sedan tidigare finns en rad som ska användas för de enheter som har Församlingskyrkas fastighetsfond och som använt medel. De enheter som under året avyttrat en Församlingskyrkas fastighet ska i samband med bokslutet göra en ombokning där köpeskillingen/försäljningsbeloppet (inte reavinsten) bokas om såsom Församlingskyrkas fastighetsfond inom Eget kapital. Saknas Församlingskyrkas fastighetsfond eller om ingen avyttring av Församlingskyrkas fastighet har genomförts ska inte dessa rader och kolumner tas med i specifikationen.

	Balanserat resultat	Församlingskyrkas fastighetsfond	Årets resultat	Summa eget kapital
Ingående balans 2022-01-01	x	x	x	x
Effekt av rättelse av fel*	x	x	x	x
Justerad ingående balans 2022-01-01	x	x	x	x
Försäljningslikvid från försäljning av församlingskyrkas fastighet	-x	x		x
Ianspråktagande av församlingskyrkas fastighetsfond	x	-x		x
Omföring av föregående års resultat	x		-x	x
Årets resultat			x	x
Utgående balans 2022-12-31	x	x	x	x
Ingående balans 2023-01-01	x	x	x	x
Effekt av rättelse av fel*	x	x	x	x
Justerad ingående balans 2023-01-01	x	x	x	x
Försäljningslikvid från försäljning av församlingskyrkas fastighet	-x	x		x
Ianspråktagande av församlingskyrkas fastighetsfond	x	-x		x
Omföring av föregående års resultat	x		-x	x
Årets resultat			x	x
Utgående balans 2023-12-31	x	x	x	x
Exempel (vid ianspråktagande):				
Församlingskyrkas fastighetsfond utgör ett ändamålsbestämt eget kapital. Kapitalet ska användas till xxx kyrkas behov, till exempel underhåll. Under året har x tkr (y tkr) ianspråktagits ur fonden för xxx (<i>exempelvis drift och underhåll av kyrkan</i>). Kostnaderna har belastat resultaträkningen.				
Exempel (vid försäljning av församlingskyrkas fastighet):				
Församlingskyrkas fastighetsfond utgör ett ändamålsbestämt eget kapital. Kapitalet ska användas till xxx kyrkas behov, till exempel underhåll. Under året har församlingskyrkas fastighet, Kyrkbyn 2:20 sålts. Köpeskillingen ska tillföras Församlingskyrkas fastighetsfond inom eget kapital. Intäkten har redovisats inom resultaträkningen.				
* Rättelse av fel avser rättelser inom begravningsverksamheten, se not x/Rättelser av fel avser delvis begravningsverksamheten, se not x.				

Att hitta statistik till årsredovisningen

För att kunna fylla i årsredovisningens flerårsöversikt samt främjandenot behövs uppgifter som rapporterats in under året kring verksamheten samt kring medlemstal och befolkningstal. För att hitta verksamhetsstatistiken krävs att det finns en inloggning till VisA:

Anvisningar om hur man hittar sin inrapporterade verksamhetsstatistik i VisA kommer att meddelas på Kornet under januari.

Uppgifter om antal medlemmar och befolkningens storlek publiceras senast första veckan i mars efter att uppgifterna kvalitetssäkrats i rapporten Verksamhet under fliken Tillhöriga och demografi.

Gällande KRED-rekommendationer

För 2023 gäller följande branschanpassningar och andra rekommendationer som publiceras under fliken KRED:

- KRED 2023:1 Redovisningsregler inom Svenska kyrkan 2023
- KRED 2023:2 Målkapital – långsiktigt mål för det egna kapitalets storlek
- KRED 2023:3 Branschpassning 2023 enligt K3, församlingar och pastorat
- KRED 2023:4 Branschpassning 2023 enligt K3, stift
- KRED 2023:5 Branschpassning 2023 enligt K3, prästlönetillgångar
- KRED 2019:5 Hållbarhetsredovisning (med årlig uppdaterad beräkningsbilaga avseende klimatpåverkan)
- KRED 2021:5 Kyrk-BAS 2022 med komplettering 2023
- KRED 2021:7 Stift-BAS 2022 med komplettering för 2023
- KRED 2021:5 Årsredovisning och verksamhetsuppföljning

1 Pensionskostnader och särskild löneskatt

Sedan 2018 gäller TPA 18:s regler avseende pensionskostnader. Enstaka medarbetare kan dock fortfarande omfattas av KAP-KL Svenska kyrkan. Detta påverkar dock inte bokslutsarbetet eller årsredovisningen utan arbetet sker enligt nedan.

1.1 TPA 18

Sedan 2018 gäller Svenska kyrkans tjänstepensionsavtal TPA 18. Avtalet gäller för alla medarbetare som är födda 1959 eller senare. För arbetstagare som är födda 1958 eller tidigare gäller det tidigare avtalet KAP-KL Svenska kyrkan, se 1.2.

För samtliga anställda som omfattas av det nya tjänstepensionsavtalet är avgiften 4,5 % av lönesumman. För anställda med en lön "över taket" (46 438 kr/månad för 2023) är premien 30 % på lönedelar över taket. Beloppet är definitivt och grundar sig på de löneuppgifter som inrapporteras till Kyrkans Pensionskassa i januari 2024.

Fakturan avseende TP 18 torde i de flesta fall ha inkommit innan bokslutet stängs och det är därför lämpligt att avvakta denna faktura. De flesta lönesystem bokar upp kostnaden för tjänstepensionen och löneskatt löpande, vilket gör att bokslutshanteringen har fokus på avstämning. För de arbetsgivare som inte har denna löpande hantering via lönesystemet måste en manuell uppbokning av dessa kostnader, pensionskostnad samt löneskatt, göras vilket lämpligen sker när fakturan från Kyrkans Pensionskassa inkommer.

1.2 Förmånsbestämd ålderspension 2023

I pensionsavtalet KAP-KL Svenska kyrkan är även den del av premien som är förmånsbestämd försäkringsbar. Pensionskassans styrelse har i oktober beslutat att premien för den förmånsbestämda pensionspremien för år 2023 ska uppgå till 0,00 %.

I bokslutet ska normalt endast årets avsättning för förmånsbestämd ålderspension, FÅP, samt särskild löneskatt finnas kvar på kontot för avsättningar för pensioner. När det finns särskilda skäl, till exempel pågående pensionsutredningar, kan tidigare avsättningar kvarstå.

1.3 Ränta

Kyrkans pensionskassa debiterar i vissa fall kompensationsränta. Detta är en sedvanlig kapitalkostnad och ska inte ingå i underlaget för särskild löneskatt.

1.4 Konsekvenser i årsredovisningen

Om mellanskillnaden mellan beräknade, avsatta pensioner och den faktiskt fakturerade avsättningen gör att årets pensionskostnader är väsentlig högre eller lägre än under ett normalår kan förklaring lämnas i personalnoten i årsredovisningen.

1.5 Särskild löneskatt – deklARATION

Underlag för särskild löneskatt är, under året, summan av *faktiskt betalda* pensionspremier.

Detta innebär att uppgift om underlag för särskild löneskatt inte sker enligt bokföringsmässiga grunder i inkomstdeklarationen utan kostnaden redovisas enligt kontantmetoden. Det räcker därför inte med att fakturan har erhållits utan den ska även vara betald för att beloppet ska ingå i underlaget för särskild löneskatt.

När det underlag som ska redovisas i deklarationen är klart så beräknas den löneskatt som ska betalas under 2024 och bokas upp på konto 2514 med motkonto 2942 Beräknad upplupen löneskatt på pensionskostnader.

Följande poster påverkar underlaget för särskild löneskatt i inkomstdeklarationen:

- Under året betald premie för avgiftsbestämd ålderspension
- Under året betald premie för förmånsbestämd ålderspension/livränta
- Under året betald premie för riskförsäkring inklusive premiekapningsavgift
- Under året betald avgift för premiefrielseförsäkring (avgiften för 2023 uppgår till 0 %, administreras av AFA)

2 Fördelning av gemensam administration till serviceverksamhet, skattepliktig rörelse och inomkyrkligt tillhandahållande

För att få en mer rättvisande bild av kostnader för exempelvis serviceverksamhet, skattepliktig rörelse och inomkyrkligt tillhandahållande ska kostnader för gemensam administration fördelas även till dessa verksamheter. Den modell som används motsvarar den modell som används för beräkning av gemensam administration för begravningsverksamheten.

Skatteverket godkänner denna typ av interna kostnadsomfördelningar om de kan styrkas med underlag.

En hjälpmall för beräkningen finns publicerad: Mall för beräkning av gemensam administration Övriga verksamheter.

Om församlingen/pastoratet bedriver både skattepliktig rörelse, serviceverksamhet, inomkyrkligt tillhandahållande och begravningsverksamhet är det lämpligt att beräkna gemensam administration först för den skattepliktiga rörelsen, därefter serviceverksamhet och/eller inomkyrkligt tillhandahållande och sist till begravningsverksamheten. Anledningen till detta är att den interna intäkten för gemensam administrationen påverkar beräkningarna och genom denna ordning riskerar inte begravningsverksamheten att få betala en för hög andel av gemensam administration.

3 Begravningsverksamheten

Nedan redogörs för nödvändiga åtgärder i samband med bokslutsarbetet kring begravningsverksamheten.

Eftersom det sedan 2017 sker en årlig reglering av huvudmannens över-/underskott två år bakåt kommer huvudmannen i bokslutet ha dels en kortfristig fordran/skuld som ska regleras året efter bokslutsåret, dels en långfristig fordran/skuld som regleras året därefter. Under 2023 har därför 2021 års över-/eller underskott reglerats.

3.1 Avstämning av regleringsposter under 2023

Årets över-/underskott avseende 2021, som fanns som utgående kortfristig fordran/skuld för räkenskapsåret 2022, ska i sin helhet ha reglerats under 2023.

Av redovisningsräkningen för 2023 samt utbetalning av begravningsavgiften från Skatteverket framgår inte hur stor regleringsposten är. Det utbetalade beloppet från Skatteverket omfattar både årets intäkt och den regleringspost som är redovisad i balansräkningen.

Regleringsposten ska vara densamma som framgått vid inrapportering av begravningsverksamhetens budget i KOB samt i redovisningen, även om det utbetalda beloppet från Skatteverket avviker från budgeterat belopp. Mellanskillnaden mellan budgeterat och utbetalt belopp påverkar intäktsposten Begravningsavgift – erhållet för året (konto 3120).

+ Utbetalt från Skatteverket (förskott + slutavräkning)
+/- regleringspost från 2021
= Begravningsavgift – erhållet för året

Sedan 2017 ska huvudmannens fordringar och skulder avseende begravningsverksamheten bruttoredovisas i balansräkningen. I samband med bokslutsarbetet för 2022 ska därför 2021 års över-/underskott i begravningsverksamheten föras om från långfristig post till kortfristig.

I bokslut och årsredovisning 2023 kan följande poster avseende begravningsverksamhetens över-/underskott förekomma i balansräkningen:

- Konto 1670 2022 års underskott i begravningsverksamheten (regleras 2024) *eller*
 Konto 2880 2022 års överskott i begravningsverksamheten (regleras 2024)
- Konto 1381 2023 års underskott i begravningsverksamheten (regleras år 2025) *eller*
 Konto 2391 2023 års överskott i begravningsverksamheten (regleras år 2025)

3.2 Ränteberäkning av ackumulerat över-/underskott

Begravningsverksamhetens ackumulerade över-/underskott ska ränteberäknas enligt Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader 2017. Underlaget för ränteberäkningen är ett genomsnitt av ingående och utgående ackumulerat över-/underskott $((IB+(IB+ÅR)/2))$. Räntesatserna (se även avsnitt 5) meddelas på Kornet i början av januari 2024 samt nyhetsbrevet Aktuellt inom ekonomi och finans (se avsnitt 19). I likhet med 2022 års bokslut kommer den faktiska internräntan för året att kraftigt avvika från den budgeterade på grund ett flertal höjningar av 2023 års styrränta.

Notera att det endast är i detta sammanhang, ränteberäkningen, samt i årsredovisningens not om begravningsverksamheten som de olika årens över- och/eller underskott summeras och nettoredovisas. I övrigt behandlas de olika årens över-/underskott som kort- respektive långfristiga poster.

3.3 Hantering av begravningsverksamhetens över-/underskott 2023 i resultaträkningen

Begravningsverksamhetens över-/underskott ska inte påverka huvudmannens resultat.

Församlingens årsresultat ska därför "rensas" från den resultatpåverkan som begravningsverksamheten haft. Detta sker genom att begravningsverksamhetens över-/underskott elimineras.

Elimineringsposten, Begravningsverksamhetens över-/underskott, ska redovisas som en intäktsjustering på konto 3129. Motkonto är balanskonto 1381 Långfristig fordran begravningsverksamheten, eller konto 2391 Långfristig skuld begravningsverksamheten. Därigenom blir begravningsverksamhetens totala intäkter och kostnader lika stora och församlingens resultat är opåverkat av begravningsverksamheten. I årsredovisningens resultaträkning kommer raden Begravningsavgift att redovisa den intäkt som behövts för att bedriva 2023 års begravningsverksamhet.

Av noten för begravningsverksamheten i årsredovisningen framgår både hur mycket som erhållits i begravningsavgift under året och den begravningsavgift som redovisas i resultaträkningen (se branschpassningen).

- *Om årets resultat i begravningsverksamheten är ett överskott:*

Debet 3129 Begravningsverksamhetens överskott
Kredit 239X Långfristig skuld begravningsverksamheten

- *Om årets resultat i begravningsverksamheten är ett underskott:*

Debet 138X Långfristig fordran begravningsverksamheten
Kredit 3129 Begravningsverksamhetens underskott

Balanskonto 1670 respektive 2880 visar det över-/underskott i begravningsverksamheten som ska regleras året efter räkenskapsåret och som uppstått året före räkenskapsåret. En post på konto 2880 visar att församlingen har en skuld för begravningsverksamheten på motsvarande belopp som ska regleras kommande år. Det innebär att begravningsverksamheten, för detta år, gick med överskott. Motsatsen gäller om församlingen har en fordran på begravningsverksamheten, konto 1670. Därmed kommer huvudmannen alltid att ha två poster i balansräkningen vid bokslutet avseende begravningsverksamhetens över-/underskott:

- En kortfristig fordran eller skuld avseende den fordran/skuld som uppstod året före bokslutsårets och som ska regleras året efter bokslutsåret
- En långfristig fordran eller skuld avseende bokföringsårets över-/underskott som ska regleras två år efter bokslutsåret

3.4 Särskilt om not för Begravningsverksamhet

Det finns möjlighet att i noten Begravningsverksamhetens särredovisning lägga till extra rader för att underlätta beskrivningen av vad som ska redovisas som intäkt och vad som är en likvidavräkning. Uppställningen är frivillig.

Sedan 2017 specificeras det utgående ackumulerade resultat i en kort- och en långfristig del i noten. Det är viktigt att komma ihåg att denna del av begravningsverksamhetens not redovisar fordringar och skulder ur huvudmannens/balansräkningens perspektiv.

I likhet med föregående år ska upplysning lämnas i noten där det ska framgå hur stora belopp huvudmannen lånat för att finansiera investeringar i begravningsverksamheten, uppgift om det redovisade värdet på de tillgångar som nyttjas av begravningsverksamheten samt en uppgift om begravningsverksamhetens andel av totala materiella anläggningstillgångar.

Begravningsverksamhetens särredovisning

	2023	2022	Enligt Kyrk-BAS 2022
<i>Verksamhetens intäkter</i>			
Begravningsverksavgift - likvid erhållen under året från Skatteverket	+XX	+XX	
Justering för regleringspost för resultatet 2021 (2020)	+/- XX	+/-XX	1670,288
Begravningsavgift - erhållet för året	=XX	=XX	3120
Övriga intäkter	XX	XX	32xx-3999, 9210, 9310, 9710
<i>Summa verksamhetens intäkter</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	
<i>Verksamhetens kostnader</i>			
Personalkostnader	XX	XX	7000 - 7699, 9220
Övriga kostnader	XX	XX	5000-6990, 7970, 9120, 9320, 9720
Av- och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	XX	XX	7700 - 7899
<i>Summa verksamhetens kostnader</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	
<i>Finansiella poster</i>			
Ränteintäkter	XX	XX	9812, 9813
Räntekostnader	XX	XX	9821, 9823
Begravningsverksamhetens överskott/underskott	XX	XX	3129

Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital

Årets överskott/underskott enligt särredovisningen	+/- XX	+/-XX
Rättelsepost för tidigare år	+/- XX	+/-XX
Summa ackumulerat över-/underskott för året inklusive rättelser	+/- XX	+/-XX

Kommentarer till årets verksamhet

Väsentliga avvikelser i jämförelse mellan åren respektive mot budget kommenteras här. Även rättelser avseende tidigare år ska kommenteras.

Begravningsavgift redovisad i resultaträkningen

	2023	2022
Begravningsavgift - erhållet för året	XX	XX
Överskott/underskott enligt särredovisningen	XX	XX
Summa begravningsavgift redovisad i resultaträkningen	XX	XX

Huvudmannens fordran/skuld avseende begravningsverksamheten

	2023	2022
Ingående fordran/skuld	+/-yy	+/-zz
Reglering av 2020 års över-/underskott	-	+/-zz
Reglering av 2021 års över-/underskott	+/-yy	-
Årets över-/underskott	+/-yy	+/-zz
Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital	+/-yy	+/-zz
Summa utgående fordran/skuld	+/-yy	+/-zz
Varav långfristig fordran/skuld	+/-yy	+/-zz
Varav kortfristig fordran/skuld	+/-yy	+/-zz

Tillgångar som nyttjas avbegravningsverksamheten

Begravningsverksamheten förfogar över tillgångar för 8 661 tkr vilket motsvarar 53 % av huvudmannens materiella anläggningstillgångar

Finansiering av anläggningstillgångar

Församlingen har en extern upplåning hos kreditinstitut på 875 tkr för finansiering av anläggningstillgångar i begravningsverksamheten.

3.4.1 Nyheter i not för Begravningsverksamheten

En ny del har infogats i noten för att kunna hantera och redovisa de rättelser av fel som enligt K3 inte kan bokas via resultatet utan endast mot Eget kapital, se avsnitt 3.5.1. För att huvudmannen ska kunna reglera denna rättelse, alltså erhålla eller betala tillbaka erhållen begravningsavgift, måste detta redovisas i begravningsverksamhetens not samt i den ekonomiska redogörelsen.

Samtliga huvudmän ska använda den nya delen i noten, alltså oavsett om det finns sådan rättelse eller ej. Om rättelse saknas anger man noll.

Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital

Årets överskott/underskott enligt särredovisningen	+/-XX	+/-XX
Rättelsepost för tidigare år	+/-XX	+/-XX
Summa ackumulerat över-/underskott för året inklusive rättelser	+/-XX	+/-XX

3.5 Rättelse av fel i begravningsverksamheten

De huvudmän som upptäckt felaktigheter i samband med inrapportering av budget 2024 för begravningsverksamheten måste utreda var felaktigheten uppstått samt rätta denna i samband med bokslutsarbetet. Det kan till exempel handla om att regleringsposten inte är densamma i KOB som i redovisningen eller ändringar i redovisningen efter att den Ekonomiska redogörelsen rapporterats in.

Den nya delen i not 4 som beskriver rättelser inom Eget kapital möjliggör att huvudmannen får dessa rättelseposter reglerade via begravningsavgiften utan att någon resultatpåverkan uppstår.

Beroende på vilken typ av fel som upptäckts får en bedömning göras om jämförelsetalen för föregående år behöver räknas om, se K3 10.12. Mindre enheter behöver inte räkna om jämförelsetalen men ska då i stället lämna upplysning om detta. Rådgör med revisorn om hur rättelsen ska hanteras.

3.5.1 Rättelser av begravningsverksamhetens särredovisning

Rättelser av fel i särredovisningen kan ske av olika skäl och därmed också redovisas på olika sätt.

3.5.1.1 Bakgrund

Rättelse av fel samt ändrad bedömning är två begrepp rörande förändringar i redovisningen och ska, enligt K3, behandlas på olika sätt. I följande avsnitt redovisas de olika regelverken och dess konsekvenser.

3.5.1.2 Redovisningsregelverk

Samtliga händelser som på något sätt ska få en bestående påverkan på begravningsverksamhetens avgiftsuttag behöver belasta begravningsverksamhetens resultat. Det är av den anledningen av särskild betydelse att överväga vilka redovisningsprinciper som gäller och som påverkar på vilket sätt olika justeringar får effekt på resultatet.

Samtliga huvudmän inom Svenska kyrkan har att, utöver bokföringslag och årsredovisningslag följa Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3). I K3 finns förutsättningar för korrigeringar beskrivet. Grundprinciperna i kapitel 10 i K3 kan sammanfattas enligt följande:

- **Byte av redovisningsprincip** ska ske med retroaktiv tillämpning vilket enligt regelverket innebär att tillämpningen av den nya principen ska vara som om denna alltid hade tillämpats i redovisningen. *Detta är endast aktuellt när detta krävs på grund av ändring i lag eller i K3.*
- **Effekt av ändrad uppskattning och bedömning** ska redovisas i den finansiella rapporten för *innevarande* räkenskapsår genom att redovisade värden fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.
- **Rättelse av väsentliga fel** sker i den finansiella rapport som avges närmast efter upptäckten av felet genom att räkna om jämförelsetal för föregående räkenskapsår i de fall felet uppstod detta år eller ingående balanser för jämförelseåret om felet uppstod under ett tidigare räkenskapsår.

Det kan i vissa fall uppstå gränsdragningsvårigheter mellan de olika begreppen. Här redovisas kortfattat skillnaderna mellan ändrad uppskattning och bedömning och rättelse av fel.

3.5.1.3 Ändrad uppskattning och bedömning

En ändrad uppskattning och bedömning är en följd av ny information eller ny utveckling och är därmed inte en rättelse av fel eller ändrad redovisningsprincip.

En huvudman gör årligen ett antal uppskattningar och bedömningar när de tillämpar sina redovisningsprinciper. Ändrade uppskattningar och bedömningar kan bli aktuella vid uppkomna händelser inom huvudmannen eller i omvärlden. Ibland gör huvudmannen initiala bedömningar som vid ett senare tillfälle måste uppdateras utifrån ny information och nya förutsättningar. Uppskattningar innebär bedömningar utifrån tillförlitlig information som finns tillgänglig för huvudmannen vid det tillfälle då uppskattningen görs.

Effekten av ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas i årsredovisningen för innevarande räkenskapsår. Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta effekten i resultatet för:

- a) Det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller
- b) Det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa.

Effekten redovisas alltid i resultaträkningen den period bedömningen ändras. Om en huvudman inser att den nya bedömningen borde ha tillämpats redan föregående år, kan jämförelseåret inte ändras med hänsyn till ny bedömning. Däremot aktualiseras frågan om rättelse av fel vilket behandlas nedan.

3.5.1.4 Rättelse av fel

I K3 10.11 beskrivs fel som utelämnande eller felaktighet i de finansiella rapporterna för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som:

- a) Fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och

- b) Rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättas och utformades.

Det kan exempelvis utgöras av effekter från räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseende eller feltolkningar av fakta eller bedrägeri.

Ofta är det relativt enkelt att bedöma om tillförlitlig information fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna för perioden godkändes för utfärdande. Ofta finns bevis att tillförlitlig information fanns, men förbises. I andra situationer är det dock svårare att göra denna bedömning.

Korrigerig av fel bör skiljas från förändringar i uppskattningar och bedömningar. Som tidigare noterats är uppskattningar och bedömningar, till sin natur, "approximationer" som kan behöva revideras när ytterligare information blir tillgänglig. De representerar ledningens bästa bedömning under rådande omständigheter och med den senaste tillgängliga informationen. Fel, å andra sidan, är resultatet av avsiktlig eller oavsiktlig felaktig användning av eller förbiseende av tillgänglig information.

I K3 10.12 framgår att rättelse av fel ska rättas i den årsredovisning som avges närmaste efter upptäckten av felet genom att:

- a) Räkna om jämförelsetal för föregående räkenskapsår, eller
b) Räkna om ingående balans

Fel som inte är väsentliga rättas med effekt i resultaträkningen det år felet upptäcks.

Flerårsöversikter och jämförelsetal ska räknas om så långt bakåt i tiden som det är praktiskt genomförbart.

3.5.1.5 Exempel på ändringar inom begravningsverksamheten

- Ändringar som saknar underbyggd tillförlitlig information och där det inte går att leda i bevis att ändringen är riktig.
 - Rättelse av denna typ av ändringar är inte tillämpliga.
- Ekonomibygnad som används inom begravningsverksamheten har inte redovisats på och belastat begravningsverksamhetens resultat utan endast förts på huvudmannens egna fastighetskostnader.
 - Denna typ av ändring kan avse en form av konteringsfel där man kan härleda att byggnadens användning varit densamma under tidigare år. I så fall torde justeringen hanteras retroaktivt som "rättelse av fel".
- Fördelning av kyrkoherdens arbetstid mellan begravningsverksamhet och övrig verksamhet.
 - Finns tidrapportering där nedlagd tid går att härleda till hur arbetstiden bör fördelas, men konteringen har skett på fel kostnadsställe så kan detta hanteras retroaktivt som rättelse av fel.
 - Saknas tidrapportering och en informell uppskattning i stället görs i efterhand kan fördelningen endast hanteras som ändrad uppskattning och bedömning.
- Korrekt tillämpad fördelning av gemensam administration i linje med "Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader" kan inte i efterhand ändras.
 - I detta exempel har huvudmannen följt gällande regelverk och rekommendationer varvid det saknas grund för att i efterhand ändra detta.

I bilaga 1 finns ett exempel på en rättelse från tidigare år, anvisningar kring hur den ska hanteras i redovisningen samt i årsredovisningen och i inrapportering av den ekonomiska redogörelsen.

3.5.2 Övriga förutsättningar

Någon extra utbetalning via Kammarkollegiet är inte möjligt, inte heller någon justering av begravningsavgiften under löpande år. Om Kammarkollegiet fastställer ett annat belopp att erhålla än vad som äskats av huvudmannen påverkas begravningsavgiftsintäkten för året och vilket blir resultatpåverkande. Eventuella över- eller underskott regleras i efterhand i enlighet med gällande ordning. Notera att det belopp som utbetalas från Skatteverket alltid skiljer sig från det äskade eftersom beräkningen av avgiftssatsen grundar sig på ett preliminärt inkomstutfall medan utbetalningen grundar sig på det definitiva utfallet samt innehåller en avräkningspost för begravningsverksamhetens resultat två år tidigare.

3.6 Hjälpblankett för begravningsverksamheten

Under Ekonomiportalen, Verksamhetsstöd/Ekonomi och finans/ Ekonomi/Mallar och blanketter finns en uppdaterad hjälpblankett/excelmall med anvisningar och kontohänvisningar för att underlätta beräkningen av begravningsverksamhetens andel av gemensam administration samt ränteberäkning av det ackumulerade över-/underskottet.

Mallen består av ett antal flikar där, i huvudsak, uppgifter ur redovisningen fylls i (flik 1 och 2). I flik 3 visas därefter resultatet före ränteberäkning och i den sista fliken visas den slutliga särredovisningen inklusive gemensam administration och ränta på det ackumulerade över-/underskottet samt in- och utgående ackumulerat över-/underskott. Här framgår även skillnaden mellan erhållen begravningsavgift och begravningsavgift redovisad i resultaträkningen. Där finns även en flik som kan användas som underlag om det anses skäligt att fördela den interna intäkten för gemensam administration.

Den ifyllda mallen kan användas som bokföringsunderlag för redovisningen av begravningsverksamhetens över-/underskott och (tillsammans med övrigt material) som granskningsunderlag för revisorer och begravningsombud.

Mallen kan endast användas av dem som fullt ut använder sig av Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader. Mallen går inte att använda för endast ränteberäkning.

Notera att mallen kommer att publiceras först efter årsskiftet när den genomsnittliga styrräntan för 2023 kan beräknas och kommer då att framgå av mallen.

3.7 KRED:s ställningstagande angående lån för finansiering av tillgångar för begravningsverksamheten

Det blir att vanligare med extern finansiering vid investeringar för begravningsverksamhetens räkning. KRED har sedan tidigare, efter samråd med Kammarkollegiet, konstaterat att detta är möjligt och att den externa räntesatsen då får belasta begravningsverksamheten och att någon internränta inte samtidigt ska debiteras dessa externfinansierade tillgångar.

KRED gjorde under 2022 ett ställningstagande, se bilaga 2, kring möjligheten att i efterhand ta lån på tidigare egenfinansierade tillgångar för begravningsverksamheten och att även denna ränta kan belasta begravningsverksamheten. Syftet var att frigöra likviditet för församlingsverksamheten.

4 Inomkyrkligt tillhandahållande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde i en dom den 9 februari 2021 att Svenska kyrkans nationella nivåns tillhandahållande av IT-tjänster och administrativa tjänster till Svenska kyrkans församlingar, kyrkliga samfundigheter och stift inte utgör näringsverksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolens domskäl är principiellt utformade och domen har generell räckvidd och kan tillämpas på alla typer av tillhandahållanden som sker mellan olika enheter inom trossamfundet Svenska kyrkan i syfte att bedriva Svenska kyrkans verksamhet.

Det innebär att sedan den första januari 2021 kan de enheter som fakturerar andra inomkyrkliga enheter göra detta moms- och skattefritt. Detta gäller för transaktioner mellan inomkyrkliga enheter (församlingar, pastorat, stift, nationell nivå).

För att särskilja denna typ av försäljning från sådan som är skattepliktig, oavsett om denna är momsbefriad eller inte, har en ny verksamhet tillkommit under 2022, 380 Inomkyrkligt tillhandahållande. Sedan 2023 finns även motsvarande verksamhet inom verksamhetsområdet Begravningsverksamheten 890 Inomkyrkligt tillhandahållande inom begravningsverksamheten. Anledningen till denna särredovisning är att dessa transaktioner ur skatterättsligt perspektiv inte ska räknas som omsättning.

De enheter som säljer inomkyrkliga tjänster ska redovisas både intäkter och kostnader för dessa tjänster inom denna verksamhet (380/890), medan köparen redovisar kostnaden för tjänsten i den verksamhet där tjänsten utnyttjas, t.ex. inom fastighetsförvaltningen, alltså motsvarande andra köpta tjänster.

5 Internränta 2023

Samordning av internräntor

Sedan år 2008 samordnas de olika internräntesatserna för materiella anläggningstillgångar, gravskötselsskuld, begravningsverksamhetens ackumulerade resultat samt uppräkningsfaktorn för långa fasttidsavtal inom serviceverksamheten. En genomsnittlig styrränta för verksamhetsåret med ett räntegap på 0,5 % mellan in- och utlåningsränta ligger till grund för ränteberäkningen.

Den exakta räntesatsen kan inte fastställas förrän i januari året efter verksamhetsårets utgång. Den genomsnittliga styrräntan för 2023 kommer att avvika från den budgeterade på grund av Riksbankens höjningar av styrräntan under året.

I normalfallet bör rekommenderade internräntesatser användas men de huvudmän som har extern upplåning för begravningsverksamheten ska i stället använda sig av faktisk räntesats för de anläggningstillgångar som finansierats med externa lån. För dessa anläggningstillgångar ska ingen internränta debiteras.

5.1 Vad ska ränteberäknas?

5.1.1 Materiella anläggningstillgångar och pågående arbete

Församlingar/pastorat som är huvudmän är skyldiga att förse begravningsverksamheten med de anläggningstillgångar (byggnader, maskiner, verktyg) som behövs för att utföra den verksamhet som anges i begravningslagen (1990:1144). Huvudmannen får ersättning genom att begravnings-

verksamheten belastas med kostnader för avskrivningar och för internränta på de av begravningsverksamheten nyttjade anläggningstillgångarnas redovisade värde.

Internräntan beräknas på anläggningstillgångarnas utgående redovisade värde, det vill säga efter årets avskrivningar. Om församlingen/pastoratet har en anläggningstillgång som finns bokförd som pågående arbete vid årets slut, ska även denna tillgång internränteberäknas.

Notera att KRED i sina anvisningar betonar att om det under kontot Pågående arbete tillfälligt ligger poster som ska kostnadsföras så ska detta göras senast vid varje räkenskapsårs slut och inte endast vid projektets färdigställande.

I de fall det är uppenbart oskäligt att begravningsverksamheten ska betala internränta på en viss anläggningstillgång under ett helt år, kan räntan i stället beräknas månadsvis. En sådan metod kan till exempel vara lämplig om församlingen/pastoratet gjort en mycket stor investering i slutet av året. I de fall räntan beräknas månadsvis bör även avskrivningen ske månadsvis.

5.1.2 Gravskötselkund (Begravningsverksamheten)

De huvudmän för begravningsverksamheten som har en bokförd gravskötselkund för fasttids- och allframtidsavtal som är tecknade och påbörjade senast 31 december 1999 tillgodoräknas en intäktsränta på denna skuld. Räntan beräknas på bokfört värde vid årets utgång med internräntesatsen för inlåning.

5.1.3 Gravskötselkund (Serviceverksamheten) – uppräknings av gravskötselkund

Enligt KRED:s rekommendation 2016:3 *Redovisning av gravskötsel* ska gravskötselavtal avseende serviceverksamhetens fasttidsavtal som löper längre än tre år samt vilande fasttidsavtal uppräknas årligen. Detta görs för att den bokförda skulden ska ge en rättvisande bild av församlingens åtaganden och framtida kostnader.

Uppräkningsfaktorn motsvaras av den genomsnittliga styrräntan för 2023. Mer information om internräntesatserna och beräkningsunderlag kommer att publiceras i januari 2024 under Ekonomi/Redovisning samt Ekonomi/Övrigt med rubriken Internränta 2023.

KRED:s rekommendation om gravskötsel finns att hämta på Kornet under Ekonomi/KRED.
<https://svkyrkan.sharepoint.com/sites/kornet-ekonomiochfinans/SitePages/Redovisning-av-gravskotisel.aspx?locale=sv-se>

5.1.4 Begravningsverksamhetens över-/underskott

Ränteberäkning av begravningsverksamhetens ackumulerade över-/underskott sker efter fördelning av den gemensamma administrationen och är begravningsverksamhetens sista transaktion för året. Som beräkningsgrund används ett genomsnitt av det ingående och utgående ackumulerade över-/underskottet.

Internräntemodellen:

Utlåning: När församlingen lånar kapital till begravningsverksamheten används en räntesats motsvarande genomsnittlig referensränta + 0,25 procentenheter. (Används till internränta på anläggningstillgångar och genomsnittligt ackumulerade underskott i begravningsverksamheten.)

Inlåning: När församlingen lånar kapital från begravningsverksamheten används en räntesats motsvarande genomsnittlig referensränta – 0,25 procentenheter. (Används till internränta på gravskötselsskuld och genomsnittligt ackumulerade överskott i begravningsverksamheten.)

6 Noten Erhållna gåvor i årsredovisningen

KRED gör bedömningen att den information som lämnas i noten Erhållna gåvor och som enligt K3 endast är obligatorisk för större enheter är en väsentlig uppgift att tillföra även för mindre enheter. Den del som avser gåvor som inte redovisas i balansräkningen avser i huvudsak gåvor i form av inventarier med lågt ekonomiskt värde, t.ex. en tavla av församlingens kyrka av okänd konstnär. Den del som avser gåvor i form av tjänster redovisar omfattningen av församlingens ideella arbete – hur många som arbetar ideellt i och för församlingen.

Förslag på hur noten bör utformas finns i branschpassningen och handlar om hur många personer som varit ideellt engagerade och en uppskattning av hur många timmars arbetsinsats detta motsvarat. Församlingen kan även utveckla noten ytterligare om detta anses ge en tydligare bild av den ideella verksamheten.

K3 ger inga anvisningar om hur denna del av noten ska vara utformad utan här finns ett visst tolkningsutrymme. En bedömning och avgränsning bör göras lokalt kring vilka som anses vara ideella medarbetare så att man gör samma bedömning mellan åren.

7 Omställningsavtalet - avgift till Trygghetsfonden

Avgiften till Trygghetsfonden (omställningsavtalet) uppgår till 0,2 % för år 2023. Ingen administrativ avgift tas ut.

8 Bidrag för sjuklönekostnader

Bidrag för täckande av sjuklönekostnader ska intäktsredovisas som bidrag på konto 3281 Statliga bidrag och inte som en kostnadsminskning.

9 Sänkta arbetsgivaravgifter

Under en period sänktes vissa arbetsgivaravgifter men detta påverkar inte redovisningen utan effekten blev en kostnadsminskning.

10 Hyresnedsättningar

Om församlingen erhållit eller gett en hyresnedsättning ska nedsättningen bokföras i den period som nedsättningen avser.

11 Nedskrivning och återföring av tidigare nedskrivning av finansiella tillgångar

Vid årsskiftet ska nedskrivningsprövning göras av både materiella och finansiella tillgångar. Generellt sett redovisas finansiella placeringar enligt det lägsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet och metoden ska framgå av redovisningsprinciperna. Vid portföljvärdering gör en nedskrivningsprövning av portföljen i sin helhet vilket innebär att realiserade förluster avräknas mot realiserade vinster i portföljen.

Har tidigare nedskrivningar genomförts ska dessa prövas om de eventuellt kan återföras. En återföring kan dock inte göras till högre värde än det ursprungliga anskaffningsvärdet.

12 Särskilt om posten Pågående nyanläggning

Notera att om posten Pågående nyanläggning innehåller pågående investeringar i begravningsverksamheten ska även dessa investeringar internränteberäknas och kostnaden ska belasta begravningsverksamheten.

Vid färdigställande av pågående nyanläggning ska kontot krediteras och de färdigställda posterna bokas på ett lämpligt tillgångskonto, vilket sker genom en kreditering av konto 118X och debitering av tillämpligt konto.

När det gäller noten Byggnader och mark i årsredovisning ska denna överföring från Pågående nyanläggningar redovisas på raden Omklassificering (ej Inköp). Investeringar som i sin helhet påbörjats och avslutats under räkenskapsåret ska redovisas på raden Inköp.

Det är inte ovanligt att posten Pågående nyanläggning innehåller både poster som så småningom ska aktiveras som investering och sådana som ska klassificeras som underhållsåtgärder och därmed kostnadsföras. Det är väsentligt att som en del av bokslutsarbetet boka om de poster som ska kostnadsföras så att kostnaden belastar rätt år.

13 Hållbarhetsredovisning

För några få pastorat/församlingar samt Svenska kyrkans nationella nivå är enligt lag obligatoriskt att upprätta en hållbarhetsredovisning. Intresset kring miljöfrågor är stort och många enheter vill kunna redovisa sitt hållbarhetsarbete i någon form. Sedan 2019 finns en mall fram som kan användas för att beskriva enhetens hållbarhetsarbete. Den uppfyller inte de lagstadgade kraven för en hållbarhetsredovisning men ger en bra bild över det arbete man gör lokalt. Mallen är utformad som ett frågeformulär och svaren skapar sedan en rapport. Mallen uppdateras årligen i den del som handlar om klimatpåverkan.

Mallen finns på intranätet och är en KRED-rekommendation som är frivillig att tillämpa.

Denna mall för förenklad hållbarhetsredovisning ska inte revideras och behöver därför inte färdigställas samtidigt med årsredovisningen. Hållbarhetsredovisningen bör dock behandlas av kyrkofullmäktige.

14 Kassaflödesanalysen

Kassaflödesanalysen genomgick föregående år några väsentliga förändringar i syfte att förtydliga och förenkla samt att tydligare följa K3. Nedan redovisas dessa.

14.1 Likvida medel

Av K3 7.4 framgår att endast kortfristiga placering med en löptid på maximalt tre månader ska räknas som likviditet. Detta får betydelse i kassaflödesanalysen där endast dessa "kort-korta" placeringar ska ingå i beräkningen och sammanställningen av Likvida medel. Förändring av övriga korta placeringar redovisas i stället under Investeringsverksamheten i kassaflödesanalysen, se avsnitt 14.2. En ny rad under sammanställningen av Likvida medel har tillkommit för att förklara och specificera förändringen inom dessa kort-korta placeringar.

14.2 Investeringsverksamheten

Som följd av ovanstående ändring har några rader ändrats under avsnittet Investeringsverksamhet i kassaflödesanalysen: raderna Förvärv av finansiella anläggningstillgångar respektive Försäljning av finansiella anläggningstillgångar utgår och ersätts av raderna Förvärv av finansiella placeringar respektive Försäljning av finansiella placeringar. Därmed gör ingen skillnad mellan korta (mer än tre månader) och långa finansiella placeringar utan eventuella förändringar kan avse båda typer av finansiella placeringar.

14.3 Förändring vid omplacering av lån – ej kassapåverkande

I de fall ett lån förfaller men ska omplaceras ska lånet i bokslutet redovisas som kortfristigt även om innehavet och överenskommelsen med kreditgivaren är att lånet är långfristigt. Detta innebär, under en övergångsperiod, att balansräkningens Kortfristiga skulder ökar och Långfristiga skulder minskar. Då denna förändring i balansräkningen inte är kassapåverkande behöver inte hänsyn tas till denna förändring i kassaflödesanalysen. Det kan dock vara lämpligt att kommentera förändringen under rubriken Resultat och ställning om det rör sig om väsentliga belopp.

15 Modell för verksamhetsindelning

Modell för verksamhetsindelning har uppdaterats för 2023. I likhet med tidigare år avslutas bokslutet med en bokning av begravningsverksamhetens resultat samt årets resultat. Dessa poster ska bokas utan verksamhetskod:

1. Begravningsverksamhetens över-/underskott, konto 3129, ska konteras utan verksamhetskod.
2. Årets resultat, konto 8999, ska konteras utan verksamhetskod.

Dessa båda poster är varken intäkter eller kostnader i driften och ska därför inte beaktas i driftsredovisningen utan endast påverka resultat- och balansräkningen.

16 Övrigt inför bokslutsarbetet

16.1 Gränsvärden för jul- och jubileumsgåvor

För julgåvor uppgår beloppet till 500 kr/person inklusive moms och för jubileumsgåvor till 1 500 kr/person inklusive moms. För minnesgåvor är beloppet maximerat till 15 000 kr men observera att sådana gåvor bara får ges vid två tillfällen under anställningen. Om beloppen överskrids blir hela gåvan skattepliktig.

Om medarbetaren avstår från julgåva och vill att beloppet ska skänkas till ideell verksamhet ska hela gåvan beskattas som lön och nettobeloppet betalas ut. Givaren kan därefter skänka gåvan till ändamålet. Om arbetsgivaren avstår från att ge medarbetarna en julgåva och i stället skänker motsvarande belopp till ideell verksamhet uppstår ingen skattepliktig gåva för de anställda.

16.2 Datum för inkomstdeklaration och extra inbetalning av skatt – fyllnadsinbetalning

Svenska kyrkan, som har räkenskapsår 1 januari – 31 december, ska lämna in inkomstdeklarationen senast den 1 juli 2024. Om inkomstdeklarationens bilagor skickas in elektroniskt är sista datum för inlämnade den 1 augusti 2024. Huvudblankett 3 ska dock lämnas på papper eftersom den ska undertecknas av firmatecknare.

Om församlingens inbetalning av F-skatt under året understiger den slutliga skatten bör en extra inbetalning (fyllnadsinbetalning) övervägas för att undvika ränta. Sista dagen pengarna ska finnas på skattekontot är 12 februari 2024 för belopp över 30 000 kr och 3 maj 2024 för belopp under 30 000 kr. Tänk på att det kan ta upp till tre dagar innan pengarna finns på skattekontot.

Inbetalning av eventuell kvarvarande skatt för inkomståret 2022 (enligt slutskattsedel i december 2023) ska ske senast 12 mars 2024.

17 Konsekvenser av indelningsändringar 2023

Efter en sammanslagning av enheter ska alla de ingående enheterna tillämpa samma redovisnings- och värderingsprinciper från och med 1 januari. En konsekvens kan bli att vissa poster i balansräkningen kan behöva justeras, såsom bokförda värden på fastigheter. Detta kan i sin tur påverka 2023 års resultat.

17.1 Underskottsavdrag vid indelningsändringar

Församlingar och pastorat som bedriver skattepliktig näringsverksamhet kan ha ackumulerade underskott av näringsverksamhet, till exempel uthyrning av prästgård. Vid ägarförändringar såsom indelningsändringar finns det begränsningar i avdragsrätt för tidigare års underskott. De ekonomiska enheter som erhåller nytt organisationsnummer måste vara noga med att kontrollera om underskottsavdraget kan överföras till den nybildade enheten. Felaktigt redovisat underskott i inkomstdeklarationen medför skattetillägg oavsett om underskottet utnyttjats eller ej.

Rådgör med revisor eller Skatteverket om det är osäkert vad som gäller för den nya enheten.

17.2 Jämförelser med tidigare år

Den nybildade enheten saknar, av naturliga skäl, jämförelsetal från tidigare år i balans- och resultaträkning, noter och tilläggsupplysningar. Jämförelsevärden ska beräknas utifrån de samgående enheternas balans- och resultaträkningar för föregående år och presenteras i jämförelsekolumnen som "Pro forma".

Om det under föregående år fanns transaktioner mellan de enheter som gått samman ska dessa elimineras i jämförelsetalen om beloppen är väsentliga.

Upplysningar om hur jämförelsetalen beräknats ska framgå av Redovisningsprinciper i årsredovisningen. I förvaltningsberättelsens flerårsöversikt ska samtliga jämförelsetal avse den nya enheten.

17.3 Namnbyte

De enheter som byter namn på grund av indelningsändring vid årsskiftet 2022/2023 ska i sin årsredovisning benämna enheten med sitt nya namn med det gamla namnet inom parentes.

17.4 Årsredovisning och revision efter indelningsändringar – att tänka på

Vid indelningsändringar där flera tidigare självständiga enheter bildar en ny enhet från 1 januari 2024 ska bokslut genomföras, årsredovisning upprättas och revision ske i samtliga tidigare självständiga enheter.

Det innebär att det nyvalda kyrkorådet i den nya församlingen/det nya pastoratet kan få underteckna flera olika årsredovisningar det första året.

Varje revisionsberättelse påtecknas av det "gamla" revisionsteamet i respektive enhet.

Varje tidigare enhets resultat- och balansräkning ska fastställas och fråga om ansvarsfrihet för varje enhet ska hanteras av det nya kyrkofullmäktige.

18 Verksamhetsuppföljning

Verksamhetsuppföljning är en del av församlingens/pastoratet internredovisning som möjliggör uppföljning av verksamhet och ekonomi på verksamhetsnivå. Uppföljning görs mot budgetens innehåll och ska avse uppföljning av både plan för verksamhet och plan för ekonomi.

Verksamhetsuppföljning ska göras av verksamhetsansvariga eftersom det är där kunskapen finns om hur det gick att genomföra verksamhetsplanen och vad eventuella avvikelser beror på. Uppföljningen ska avse både övergripande mål, fastställda av fullmäktige, och verksamhetens egna mål.

Verksamhetsuppföljningen återger vilken verksamhet församlingen bedrivit under året medan årsredovisningens resultaträkning endast berättar om storleken på intäkter och kostnader. Vinst eller förlust i en församling varken mäter eller visar verksamhetens omfattning eller måluppfyllelse, till skillnad från ett affärsdrivande företag där vinsten är ett mått på hur väl man har lyckats.

För att verksamhetsuppföljningen ska vara möjlig och meningsfull krävs att verksamhetsplanering har genomförts och att mätbara mål för verksamheten har fastställts. Uppföljning och analys av avvikelser har en central roll och är en viktig del av församlingens styrning av verksamhet och ekonomi. Resultatet av verksamhetsuppföljningen är ett av de viktigaste underlagen i kommande års budgetarbete.

För församlingens arbete är verksamhetsuppföljningen minst lika betydelsefull som årsredovisningen. I en situation av krympande ekonomi är verksamhetsuppföljningen en viktig informationskälla inför prioriteringsbeslut. Den är ett hjälpmedel för att säkerställa ett effektivt och optimalt nyttjande av resurser i de olika verksamheterna samt ett verktyg för att eliminera och reducera risker i en framtid med minskade intäkter på grund av en negativ utveckling av skatteunderlaget.

Mer information finns i KRED:s rekommendation *Årsredovisning och verksamhetsuppföljning* som finns under Ekonomiportalen under Ekonomi/KRED. Under Ekonomi/Mallar & blanketter finns även en hjälpblankett som kan användas för verksamhetsuppföljning.

19 Nyhetsbrevet Aktuellt inom ekonomi och finans

För information kring aktuella ekonomi- och finansfrågor finns ett nyhetsbrev, Aktuellt inom ekonomi och finans, som är ett komplement till det som publiceras under Ekonomiportalen på Kornet.

Anmälan om prenumeration sker genom att anmäla e-postadressen:

<https://svkyrkan.sharepoint.com/sites/kornet-aktuellt/SitePages/Nyhetsbrev.aspx>

För de som önskar ta del av informationen men inte har en epost-adress för Svenska kyrkan publiceras viss information på den externa webbplatsen:

<https://www.svenskakyrkan.se/fortroendevald>

20 Kyrk-BAS och Stifts-BAS 2023

Kyrk-BAS och Stifts-BAS 2022 har inte uppdaterats i sin helhet eftersom behovet av ändringar varit marginellt. Däremot publiceras en kompletterande förteckning över de konton som försvunnit, tillkommit eller bytt namn under 2023.

21 Särskilt om stiftelser

Skatteregler för stiftelser med religiöst ändamål

Riksdagen har antagit reformerade inkomstskatteregler för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. I kretsen av allmännyttiga ändamål för en stiftelse ingår numera även religiös verksamhet. Det innebär att stiftelser med religiöst ändamål inte längre är skattskyldiga för kapitalinkomster. Förluster bli i enlighet med detta ej heller avdragsgilla. En förutsättning är dock att övriga krav som ställs på att vara en allmännyttig stiftelse är uppfyllda (inkomstskattelagen kap. 7).

Årsredovisning för stiftelse?

Stiftelser som är bokföringsskyldiga är i regel skyldiga att upprätta årsredovisning enligt reglerna i årsredovisningslagen. En stiftelse är bokföringsskyldig om tillgångarnas marknadsvärde överstiger en och en halv miljon kronor.

Observera att det är tillgångarnas marknadsvärde och inte det redovisade värdet som avgör om en stiftelse är bokföringsskyldig.

Följande stiftelser är alltid bokföringsskyldiga:

- stiftelse som bedriver näringsverksamhet (verksamhetsstiftelse)
- moderstiftelse
- insamlingsstiftelse
- kollektivavtalsstiftelse
- stiftelse som bildats av eller tillsammans med stat, kommun eller landsting
- pensionsstiftelse
- personalstiftelse

Stiftelse som inte är bokföringsskyldig ska upprätta en sammanställning enligt 3 kap. 2 § stiftelselagen.

22 Ekonomisk redogörelse

Senast tisdagen den 30 april 2024 ska Ekonomisk redogörelse för församlingar och pastorat vara inlämnad.

Inrapporteringen består som tidigare av två delar, en ekonomisk del (med ett flertal flikar) samt en flik med frågor. Den ekonomiska delen bygger i hög grad på årsredovisningens uppgifter och det underlättar inrapporteringen om den kan grundas på en reviderad årsredovisning, men detta är inget krav. Utöver de uppgifter som kan hämtas ur årsredovisningen tillkommer en del andra uppgifter som kan behövas handplockas från andra ekonomiska rapporter. Möjlighet till förlängning av svarstiden finns och ska undertecknas av kyrkorådets ordförande. Notera dock att förlängning endast medges för en mycket kort period, i normalfallet 3–5 dagar.

Om statistiken skickats in före den 30 april och ändringar i årsredovisningen sker, exempelvis i samband med revisionen, måste uppgifterna i statistiken rättas.

Det är lämpligt att, så snart enkäten skickats ut, skriva ut enkätens frågor eftersom det inte alltid är ekonomen som kan/ska besvara dessa frågor utan de kan behöva fördelas till andra medarbetare. Fastställ gärna ett slutdatum för när dessa frågor ska vara besvarade så att den som rapporterar in enkäten kan göra detta i tid.

Frågedelen innehåller delvis nya frågor.

Särskilt om inrapportering av begravningsverksamheten i Ekonomisk redogörelse

De uppgifter om begravningsverksamheten som rapporteras in i den Ekonomiska redogörelsen förs under hösten över till KOB och ligger därefter till grund för huvudmannens budget i KOB två år senare. Om fel över-/underskott har rapporteras kommer huvudmannen inte att erhålla en korrekt begravningsavgift för kommande år.

Kontrollera därför särskilt att begravningsverksamhetens rapport är korrekt vid inrapporteringen i den ekonomiska redogörelsen. Detta gäller både ingående över-/underskott, årets särredovisning och utgående över-/underskott samt att dessa poster överensstämmer med balansräkningens poster avseende begravningsverksamheten.

23 Viktiga datum 2024 – preliminära uppgifter

26 januari	Sista dag för inrapportering av pensionsgrundande underlag till Kyrkans Pensionskassa
12 februari	Förfallodag för fyllnadsbetalning av F-skatt om underskottet för inbetald skatt överstiger 30 000 kr för inkomstår 2023
12 mars	Förfalldatum för underskott av slutlig skatt (restskatt) för inkomstår 2022
15 mars	Sista dag för inrapportering till kyrkobyggnadsregistret
30 april	Sista dag för inrapportering av ekonomisk redogörelse
30 april	Sista dag för kyrkorådet att underteckna årsredovisningen
30 april	Sista dag för överlämnande av årsredovisningen till revisorerna
3 maj	Förfallodag för extra inbetalning av F-skatt om beloppet understiger 30 000 kronor för räkenskapsår 2023
30 juni	Sista dag för fullmäktige att fastställa resultat- och balansräkning samt ta beslut om ansvarsfrihet. Den fastställda årsredovisningen ska finnas tillgänglig för publicering.
1 juli	Sista datum för inlämnade av pappersdeklaration <i>eller</i>
1 augusti	Sista datum för inlämnande av elektronisk inkomstdeklaration (huvudblanketten måste dock undertecknas och inlämnas på papper)

Bilaga 1 Exempel på rättelse av tidigare fel inom begravningsverksamheten

Exempel på rättelse av fel i begravningsverksamheten

Nedan ges ett exempel på hur en rättelse av fel i begravningsverksamheten ska hanteras i bokföringen samt i årsredovisningen. Exemplet beskriver redovisningen av kostnaden för en byggnad som i sin helhet används av begravningsverksamheten men som felaktigt konterats på församlingsverksamheten år 2020. Kostnaden uppgår till 200 000 kr.

Hade posten hanterats korrekt hade resultatet för begravningsverksamheten år 2020 minskat med 200 000 kr. Eftersom denna post är oreglerad ska den hanteras genom att huvudmannen får en långsiktig fordran för posten eftersom felet upptäckts och rättats under 2023.

Rättelsen hanteras redovisningsmässigt i enlighet med K3:s regelverk och ska därför endast redovisas mot Eget kapital. En bokföringsorder upprättas, med kompletta handlingar som styrker felkonteringen som underlag, och bokförs på följande sätt:

Debet	Belopp	Kredit	Belopp
1381	200 000	2067	200 000

I årsredovisningens specifikation av eget kapital ska rättelsen framgå i specifikationen över föregående år:

	Balanserat resultat	Årets resultat	Summa eget kapital
Ingående balans 2022-01-01	17 906	1 148	19 054
Effekt av rättelse av fel*	200		200
Justerad ingående balans 2022-01-01	18 108	1 148	19 254
Omföring av föregående års resultat	1 148	-1 148	
Årets resultat		2 468	2 468
Utgående balans 2022-12-31	19 254	2 468	21 722
Ingående balans 2023-01-01	19 254	2 468	21 722
Omföring av föregående års resultat	2 468	-2 468	
Årets resultat		374	378
Utgående balans 2023-12-31	21 722	374	22 096

* Rättelse av fel uppgår till 200 tkr för räkenskapsår 2020 och avser rättelser inom begravningsverksamheten, se not 4.

Rättelsen ska, eftersom den uppgår till ett väsentligt belopp, enligt K3 inte redovisas över resultaträkningen. För att huvudmannen ska kunna erhålla begravningsavgift för denna fordran måste rättelsen även hanteras i årsredovisningen och den ekonomiska redogörelsen inom begravningsverksamhetens särredovisning. Detta sker genom att två nya rader lagts till i not 4, *Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital*.

1. Del ett av noten, som beskriver intäkter och kostnader samt årets över-/underskott, redovisas som tidigare. Här beskrivs årets intäkter och kostnader samt det ekonomiska utfallet för räkenskapsåret.

Begravningsverksamhetens särredovisning		
	2023	2022
<i>Verksamhetens intäkter</i>		
Begravningsavgift - erhållet för året	8 624	8 582
Övriga intäkter	837	589
Summa verksamhetens intäkter	9 461	9 171
<i>Verksamhetens kostnader</i>		
Personalkostnader	-3 189	-3 162
Övriga kostnader	-4 944	-3 900
Av- och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	-759	-748
Summa verksamhetens kostnader	-8 892	-7 810
<i>Finansiella poster</i>		
Ränteintäkter	6	0
Räntekostnader	-50	-25
Begravningsverksamhetens överskott	525	1 336

2. En ny del har tillkommit i noten för att tydliggöra rättelser för tidigare år. Rättelsen läggs under den nya rubriken *Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital*. Den nya summeringsraden Summa ackumulerat över-/underskott för året visar det ackumulerade över-/underskottet för året inklusive rättelsen.

Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital		
Årets överskott enligt särredovisningen	525	1336
Rättelsepost för tidigare år	-200	0
Summa ackumulerat över-/underskott för året inklusive rättelser	325	1 336
Kommentarer till årets verksamhet		
Verksamheten har bedrivits enligt fastställd budget. Kostnaderna har ökat på grund av kraftigt höjda elpriser och den allmänna kostnadsutvecklingen. Detta har dock kompenseras genom att ett planerat underhåll skjutits upp och i stället budgeteras för 2024.		
Under året har en rättelse gjorts avseende 2020 års särredovisning då en fastighetskostnad om 200 000 kr felaktigt redovisats under församlingsverksamheten.		

Samtliga huvudmän ska använda denna del av noten. Saknas rättelser anges noll på raden för rättelser.

Här kommenteras också årets verksamhet och eventuella rättelser beskrivs.

3. Del tre av noten, som beskriver påverkan på resultaträkningen, är oförändrad mot tidigare år. Raderna Begravningsavgift - erhållet för året samt årets över-/eller underskott, redovisas som tidigare och motsvarar beloppen i del ett av noten.

Begravningsavgift redovisad i resultaträkningen		
	2023	2022
Begravningsavgift - erhållet för året	8 624	8 582
Överskott/ underskott enligt särredovisningen	-525	-1 336
Summa begravningsavgift redovisad i resultaträkningen	8 099	7 246

4. Del fyra av noten, som beskriver kopplingen till balansräkningen, har också fått en tilläggsrad som tydliggör effekten av rättelsen. Först redovisas de över- och underskottstransaktioner som skett under året. Därefter läggs beloppet för rättelsen på tilläggsraden och ingår då i den långfristiga skulden/fordran för år 2023.

Huvudmannens fordran/skuld avseende begravningsverksamheten		
	2023	2022
Ingående fordran/skuld	-380	1 256
Reglering av 2020 års underskott	-	-300
Reglering av 2021 års /underskott	-956	-
Årets överskott	-525	-1 336
Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital	200	-
Summa utgående skuld	-1 661	-380
Varav långfristig skuld	-325	-1 336
Varav kortfristig skuld/fordran	-1 336	956

5. Den sista delen av noten redovisar värdet på de tillgångar som begravningsverksamheten nyttjar samt dess andel av de materiella anläggningstillgångarna. Här redovisas även den skuld för extern finansiering av materiella anläggningstillgångar som huvudmannen har.

Tillgångar som nyttjas av begravningsverksamheten
Begravningsverksamheten förfogar över tillgångar för X tkr vilket motsvarar X % av huvudmannens materiella anläggningstillgångar
Finansiering av anläggningstillgångar
Församlingen har en extern upplåning hos kreditinstitut på X tkr för finansiering av anläggningstillgångar i begravningsverksamheten.

Rättelser av tidigare år får ingen påverkan på denna del av noten.

6. I detta exempel sker slutligen en omföring i samband med bokslutet så att de två långfristiga posterna, årets överskott och rättelsen, bokas mot samma konto: konto 1381 krediteras med 200 tkr och konto 2391 debiteras med 200 tkr. Den långfristiga fordran eller skulden netto redovisas därmed så att den stämmer med noten.

<u>Debet</u>	<u>Belopp</u>	<u>Kredit</u>	<u>Belopp</u>
2391	200 000	1381	200 000

Bilaga 2 KRED:s ställningstagande kring belåning av tidigare gjorda investeringar för begravningsverksamheten för frigörande av kapital till församlingsverksamheten

KRED konstaterar att det varit möjligt att använda extern finansiering för investeringar i begravningsverksamheten under lång tid men det är först de senaste åren som detta blivit vanligare. Tidigare har finansieringen i huvudsak skett med huvudmannens egna medel.

I samband med den ökade externa finansieringen har KRED i sin Modell för särredovisning lämnat rekommendationer, efter samråd med Kammarkollegiet, att den externa räntekostnaden får belasta begravningsverksamheten i stället för den internränta som används vid egenfinansiering av investeringar. Detta gäller endast de investeringar som otvetydigt avser begravningsverksamheten.

Skulden behöver följa tillgångens redovisade värde. KRED bedömer att det inte är förenligt med begravningslagen att begravningsverksamheten ska belastas med en räntekostnad som inte har sin grund i det redovisade värdet för tillgångar knutna till begravningsverksamheten.

KRED har tillställts frågor kring möjligheten att belåna tidigare genomförda investeringar i begravningsverksamheten. Syftet har angivits att huvudmannen genom detta ska bidra till resursökning i församlingsverksamheten.

KRED anser att den likviditet som erhålls från krediter som man avser belasta begravningsverksamheten med, ska användas för finansiering av investeringar i begravningsverksamheten. KRED anser att en modell där huvudmannen tar upp krediter som belastar begravningsverksamheten för att använda till förmån för församlingsverksamhet kan medföra allvarlig förtroendeskada för Svenska kyrkan.

De tidigare investeringar som egenfinansierats, i enlighet med tidigare praxis, bör därför inte i efterhand få en annan finansiering. Däremot finns inget hinder för att nyinvesteringar externfinansieras då det redovisade värdet på ett bättre sätt kan följa skulden.