

# Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader 2024

KRED 2024:2

1 Inledning.....	4	4 Begravningsverksamhetens särredovisning	12
1.1 Bakgrund .....	4	4.1 Särredovisningens uppställningsform	12
1.2 Principfrågor gällande Svenska kyrkans förvaltning av begravningsverksamheten .....	5	4.2 Dokumentation .....	14
1.2.1 God ekonomisk hushållning .....	5	5. Särredovisningens intäktsposter .....	14
1.2.2 Vad ska begravningsavgiften finansiera? .....	5	5.1 Begravningsavgift.....	14
1.3 Nyheter i Modell för särredovisning 2024.....	6	5.2 Övriga intäkter .....	15
I denna uppdaterade version av Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader finns följande nyheter: .....	6	5.2.1 Gravskötselintäkter.....	15
2 Vad är begravningsverksamhet? .....	6	5.2.2 Intern försäljning av tjänster från begravningsverksamheten till den egna kyrkliga verksamheten.....	15
2.1 Avgränsningar .....	6	5.2.3 Andra intäkter .....	16
2.1.2 Huvudprincip vid osäkerhet .....	7	6 Särredovisningens kostnadsposter .....	16
2.1.4 Tjänster som utförs inom ramen för begravningsverksamheten .....	7	6.1 Personalkostnader .....	16
2.2 Transporter.....	7	6.2 Övriga kostnader.....	17
2.3 Lokaler .....	8	6.2.1 Fastighets- och lokalkostnader ....	17
2.4 Kremering .....	8	6.2.1.1 Fastigheter och lokaler som nyttjas av både församlings- och begravningsverksamheten.....	18
2.5 Gravsättning, gravplats, allmänna ytor och gravvårdar.....	8	6.2.1.2 Särskilt om ekonomibyggnader inom begravningsverksamheten .....	18
2.5.1 Tillhandahållande av gravplats .....	8	6.2.1.3 Lokal utan religiösa symboler	18
2.5.2 Allmänna ytor .....	9	6.2.1.4 Särskilt om begravningskapell .....	18
2.5.3 Särskilda gravplatser.....	9	6.2.2 Begravningsverksamhetens interna köp av tjänster från den egna kyrkliga verksamheten .....	19
2.5.4 Kulturhistoriskt värdefulla gravanordningar .....	9	6.2.3 Andra kostnader .....	19
2.6 Gravskötsel .....	10	6.3 Av- och nedskrivning på materiella anläggningstillgångar .....	19
2.6.1 Gravskötsel Serviceverksamhet .....	10	7 Begravningsverksamhetens finansiella poster – intern och extern ränta .....	19
2.7 Särskilt om avtal ingångna och påbörjade före 1 januari 2000.....	<b>Fel!</b>	7.1 Finansiering av investeringar .....	20
<b>Bokmärket är inte definierat.</b>		7.1.1 Rekommendation vid lånefinansiering .....	20
2.7.2 Gravskötsel Begravningsverksamhet	10	7.2 Internränta.....	20
2.8 Myndighetsavgifter och administration .....	10	7.2.1 Ränteberäkning av begravningsverksamhetens genomsnittliga ackumulerade över-/underskott upphör .....	21
2.9 Begravningsombud.....	11		
3 Avgifter och clearing.....	11		

7.3 Extern ränta .....	21	10.3.1 Exempel på ändringar i redovisningen inom begravningsverksamheten.....	30
7.3.1 Resultat av finansiella placeringar....	21	Ordlista.....	32
7.4 Ränta på gravskötselskuld .....	21	Litteraturhänvisning.....	34
7.5 Ränta på materiella anläggningstillgångar.....	22	BILAGA 1 KRED:s ställningstagande kring belåning av tidigare gjorda investeringar för begravningsverksamheten för frigörande av kapital till församlingsverksamheten.....	36
8 Gemensamma administrationskostnader ..	22	BILAGA 2 Arbetsgång vid beräkning av gemensam administration.....	37
8.1 Fastställande av vilka nettokostnader som är gemensamma .....	23	BILAGA 3 Beräkning av internpriser.....	39
8.1.1 Mallar för beräkning av kostnaderna för gemensam administration .....	23	BILAGA 4 exempel på redovisning av rättelse av fel från tidigare år.....	41
8.1.2 Varför nettokostnader? .....	24		
8.1.3 Särskilt om informations-/kommunikationsverksamhet .....	24		
8.1.4 Huvudmän med egen administration för begravningsverksamheten (kyrkogårdsexpedition).....	24		
8.1.5 Lokaler för den gemensamma administrationen .....	24		
8.1.6 Ytterligare exempel .....	24		
8.2 Fastställande av fördelningsnyckel.....	25		
8.2.1 Beräkningsmodell för fördelningsnyckel .....	25		
8.3 Beräkning av begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration .....	26		
8.4 Exempel på fördelning av gemensam administration .....	27		
9 Begravningsverksamhetens över-/underskott.....	28		
9.1 Redovisning och reglering av över-/underskott.....	28		
10 Redovisning av rättelse av fel respektive ändrad uppskattning och bedömning .....	29		
10.1 Byte av redovisningsprincip.....	29		
10.2 Ändra uppskattning och bedömning .	29		
10.3 Rättelse av fel .....	29		

Verksamhetsstöd/Ekonomi och finans/ Ekonomi/KRED

*Kyrkostyrelsens redovisningsråd för Svenska kyrkan, KRED, kan nås genom:*  
Svenska kyrkan  
Kyrkokansliet  
Att: KRED

751 70 UPPSALA  
Telefon: 018-16 95 00  
E-post: kred@svenskakyrkan.se

## 1 Inledning

### 1.1 Bakgrund

Begravningsverksamhet avser de olika åtgärder som har direkt samband med förvaltningen av allmänna begravningsplatser.

Begreppet begravningsverksamhet används som en sammanfattande benämning på de uppgifter som samhället ska svara för i samband med ett dödsfall. Ansvaret för begravningsverksamheten är en viktig samhällsuppgift som givits till Svenska kyrkans församlingar. Begravningsverksamhetens innehåll och utformning regleras i begravningslagen (1990:1144) samt i begravningsförordningen (1990:1147).

Begravningshuvudmannens uppgift är att svara för begravningsverksamheten inom ett visst geografiskt område. Med huvudman för begravningsverksamheten avses en församling, ett pastorat eller en begravningsfällighet inom Svenska kyrkan eller – efter särskilt beslut av regeringen – en kommun.<sup>1</sup>

Alla medborgare som har en kommunalt beskattningsbar inkomst betalar en begravningsavgift för att täcka kostnaderna för begravningsverksamheten. I propositionen till begravningslagen fastslår regeringen ”att det bör vara en uppgift för huvudmännen att själva utforma en särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader som ger ett rättvisande underlag för fastställande av begravningsavgiften.”<sup>2</sup>

#### Modell för särredovisning

Svenska kyrkans arbetsgivarorganisation (dåvarande Svenska kyrkans Församlingsförbund) presenterade 1999 en modell för särredovisningen av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader. Modellen har legat till grund för de flesta församlingars och pastorats särredovisning sedan 2000 och har fungerat väl. Modellens syfte är att säkerställa att personer som inte är medlemmar i Svenska kyrkan inte heller bidrar till den kyrkliga verksamheten, det vill säga att begravningsavgiften endast används för begravningsverksamhet.

KRED, kyrkostyrelsens redovisningsråd för Svenska kyrkan, redovisar i denna skrift en uppdaterad modell som redogör för de principer som gäller vid särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader. Det förutsätts att samtliga församlingar och pastorat tillämpar rekommendationen eftersom det är viktigt att bibehålla en enhetlig redovisning för att skapa likartade bedömningar över hela landet. Rådgivning, utbildning med mera rörande särredovisningen och begravningsverksamheten tillhandahålls av Svenska kyrkans nationella nivå.

För att kunna tillgodogöra sig innehållet i denna rekommendation krävs vissa förkunskaper såsom god kunskap om ekonomisk redovisning och om begravningsverksamhetens juridiska förutsättningar och avgränsningar. I avsnitt 2 ges en översiktlig beskrivning av begravningsverksamheten. För en mer fördjupad genomgång av densamma hänvisas till BEDA<sup>3</sup>, en webbaserad handbok om begravningsfrågor som tillhandahålls av den nationella nivån och har en mer detaljerad utformning samt praktisk inriktning.

Av förenklingsskäl används fortsättningsvis begreppet församling för såväl församlingar som pastorat.

---

<sup>1</sup> I Tranås och Stockholm sköts begravningsverksamheten av kommunen. Församlingar i dessa kommuner omfattas inte av denna rekommendation.

<sup>2</sup> Prop 1998/99:38 s.110

<sup>3</sup> [Kornet: Verksamhetsstöd/Begravningsverksamhet/BEDA](#)

## 1.2 Principfrågor gällande Svenska kyrkans förvaltning av begravningsverksamheten

Det förtroende som visats Svenska kyrkan från statens och andra trossamfundets sida kring att bibehålla begravningsverksamheten inom ramen för Svenska kyrkan vid relationsändringen år 2000 måste hanteras omsorgsfullt. Risken för förtroendeskada där Svenska kyrkans förvaltarskap av begravningsverksamheten ifrågasätts är en ständigt närvarande faktor som måste uppmärksammas, hanteras och integreras i den löpande verksamheten. I nedanstående avsnitt ges exempel på faktorer som särskilt bör uppmärksammas.

Sedan 2019 svarar kyrkostyrelsen för övergripande frågor avseende begravningsverksamheten. Fokus ligger på samordning och rådgivning som ett led i att stötta huvudmännen. Detta arbete innebär exempelvis frågor rörande krisberedskap inom begravningsverksamheten och möjlighet att göra större utredningar utifrån ett övergripande perspektiv. Stiften har sedan 2019 ett tillsynsansvar även för begravningsverksamheten.

### 1.2.1 God ekonomisk hushållning

Förutom begravningslagen och annan relevant lagstiftning såsom förvaltningslagen (2017:900) och arkivlagen (1990:782) omfattas begravningsverksamheten även av de inomkyrkliga bestämmelserna i kyrkoordningen. Verksamheten finansieras av det allmänna, via begravningsavgiften, men omfattas därutöver av kyrkoordningens bestämmelser om god ekonomisk hushållning<sup>4</sup>, affärsmässig upphandling<sup>5</sup> och lika behandlings-principen<sup>6</sup>. Finansieringsformen innebär en särställning och ett särskilt ansvar kring hur medlen förvaltas men undantar inte verksamheten från huvudmannens generella regelverk.

De medel som finansierar verksamheten ska hanteras ansvarsfullt och noggrant och verksamheten ska bedrivas så långsiktigt ekonomiskt effektivt som möjligt inom ramen för begravningslagens uppdrag.

### 1.2.2 Vad ska begravningsavgiften finansiera?

Av 9 kap. begravningslagen framgår reglerna för begravningsavgiften. Avgiftssatsen ska grundas på en särredovisning av verksamhetens intäkter och kostnader. Kammarkollegiet är den myndighet som fastställer begravningsavgiftssatsen och kan i enskilda fall ändra huvudmannens äskande. Av Konstitutionsutskottets betänkande 1998/99:KU 18 s. 17 framgår att beslutande myndighets utrymme för att komma fram till en annan avgiftssats än den föreslagna kan i princip anses vara begränsad till de fall då avgiftssatsen otvetydigt strider mot de förutsättningar som ges i begravningslagen.

Det kan emellanåt vara svårt att bedöma om en kostnad tillhör begravningsverksamheten eller inte. En väsentlig del av budgetarbetet för begravningsverksamheten är därför att göra bedömningar som rör de direkta kostnaderna. Detta är även väsentligt rörande indirekta kostnader såsom internpriser och fördelningsnycklar av olika slag, för att tillgodose och säkerställa lagstiftningens krav på särredovisning och undvika poster som otvetydigt strider mot begravningslagstiftningen.

Förutom begravningslagen och begravningsförordningen kan denna rekommendation ge vägledning och underlätta bedömningen. Kammarkollegiet publicerar ställningstaganden som kan ge vägledning. Den digitala handboken BEDA innehåller också anvisningar.

Det är även av vikt att huvudmannen inte tar kostnader i den kyrkliga verksamheten som avser begravningsverksamheten. Även här handlar det ofta om fördelningsnycklar av olika slag. Uppföljning av arbetstid för den personal som arbetar i olika verksamheter är exempel på sådana kostnadsposter som bör ske regelbundet för att få korrekta fördelningar (se avsnitt 6.1).

---

<sup>4</sup> KO 47 kap. 1 §

<sup>5</sup> KO 47 kap. 3 §

<sup>6</sup> KO 2 kap. 4 §

De uppgifter som ligger inom begravningsverksamheten kan inte bolagiseras. Svenska kyrkan har en monopolställning som riskerar förtroendeskada om huvudmannen nyttjar denna ställning för att i bolagsform skapa vinster som kan tillföras huvudmannens kyrkliga verksamhet.

## 1.3 Nyheter i Modell för särredovisning 2024

I denna uppdaterade version av Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader finns följande nyheter:

- Avsnitt 1.2 Principfrågor gällande Svenska kyrkans förvaltning av begravningsverksamheten ger en fördjupad bild av det ansvar som medföljer uppdraget att ansvara för begravningsverksamheten samt kopplingen till lagstiftning och kyrkoordning.
- Avsnitt 2.1 Avgränsningar beskriver skillnaden mellan och finansieringen av sådana kostnadsposter som kan förekomma på begravningsplatserna men som inte kan anses falla inom ramen för begravningsverksamheten och därmed inte kan finansieras av begravningsavgiften.
- Avsnitt 10.3 Anvisningar för hur rättelser från tidigare år ska redovisas.

## 2 Vad är begravningsverksamhet?

I detta kapitel beskrivs översiktligt vad som ingår i begravningsverksamheten och därmed även vad som ska finansieras via begravningsavgiften. En utförligare beskrivning av begravningsverksamheten finns i den webbaserade handboken om begravningsfrågor, BEDA. Den verksamhet som inte utgör begravningsverksamhet benämns kyrklig verksamhet.

Begravningsverksamheten finansieras av en begravningsavgift som beräknas på samma underlag som den kommunala inkomstskatten. Endast de aktiviteter och åtgärder som utgör begravningsverksamhet får finansieras med begravningsavgiften. Detta innebär att det är av största vikt att huvudmännen har god kunskap om vad som ingår i begreppet begravningsverksamhet och var gränsen för den verksamheten går.

### Huvudmannens skyldighet

Huvudmannen är skyldig att upprätta en korrekt ekonomisk redovisning för begravningsverksamheten så att den tydligt kan särskiljas från församlingens övriga verksamhet. Uppdraget som begravningshuvudman innebär att huvudmannen utför de uppgifter som samhället ska ansvara för i samband med ett dödsfall. För en trovärdig hantering av begravningsverksamheten är det av yttersta vikt att huvudmannen säkerställer att begravningsavgiften inte till någon del finansierar den kyrkliga verksamheten.

### 2.1 Avgränsningar

Gränsdragning av vad som är begravningsverksamhet måste göras dels mot kyrklig verksamhet, dels mot de kostnader som dödsbo och gravrättsinnehavare ska svara för. Avskedstagande, exempelvis en begravningsgudstjänst i Svenska kyrkans ordning eller en borgerlig begravning, ingår inte i begravningsverksamheten. För medlemmar i Svenska kyrkan ingår kostnaden för begravningsgudstjänsten i kyrkoavgiften.

Den som ordnar med gravsättningen, i regel en närstående eller kommunen om den avlidne inte efterlämnar någon som ordnar med gravsättning, svarar för svepning av den avlidne samt kista, transport av den avlidne till huvudman, eventuell gravanordning, minnesplatta eller motsvarande samt för kostnaden för eventuell minnesstund.

Gravrättsinnehavaren svarar för att hålla gravplatsen i ordnat och värdigt skick.

Det finns inga juridiska hinder för en huvudman att erbjuda service i form av exempelvis blomstersmyckning, rabattrensning, ljuständning eller motsvarande. I den mån denna typ av service erbjuds finansieras den genom särskilda avgifter, ofta benämnda gravskötselavgifter. Denna verksamhet benämns Serviceverksamhet och ingår i verksamhetsområdet Övrig kyrklig verksamhet.

En aspekt som är viktig att beakta är att vissa åtgärder som vidtas hos huvudmannen såsom exempelvis allmänna utsmyckningar, hållbarhetsarbete och energieffektiviseringar inte med automatik kan bekostas av begravningsavgiften även om de delvis avser sådant som är beläget på begravningsplatser eller i de lokaler som nyttjas av begravningsverksamheten. Är dessa åtgärder en nödvändighet och en förutsättning för att kunna utföra uppdraget såsom det är reglerat i begravningslagen kan de helt eller delvis bekostas av begravningsavgiften. Är det däremot åtgärder som inte är nödvändiga för uppdraget ska åtgärden finansieras på annat sätt.

## 2.1.2 Huvudprincip vid osäkerhet

I de fall det råder tveksamheter huruvida en åtgärd ska hänföras till kyrklig verksamhet eller begravningsverksamhet ska huvudmannen tillämpa följande principer:

- Vid osäkerhet rörande kostnader ska dessa anses tillhöra kyrklig verksamhet, och
- vid osäkerhet rörande intäkter ska dessa anses tillhöra begravningsverksamhet

## 2.1.4 Tjänster som utförs inom ramen för begravningsverksamheten

I begravningslagen (Begl.) och dess förarbeten<sup>7</sup> beskrivs vad som ingår i begreppet begravningsverksamhet. Tjänster som ingår i begravningsavgiften är:

- Transporter inom huvudmannens förvaltningsområde från det att huvudmannen övertagit ansvaret för stoftet tills dess att gravsättning har skett. I vissa fall kan även transporter utanför huvudmannens förvaltningsområde ingå (se punkt 2.2)
- Lokal för förvaring och visning av stoft samt lokal utan religiösa symboler för begravningsceremoni (se punkt 2.3)
- Kremering (se punkt 2.4)
- Gravsättning (inklusive gravöppning, återfyllning och iordningsställande av öppnad grav) samt gravplats eller motsvarande på allmän begravningsplats under en tid av 25 år (se punkt 2.6)
- Viss gravskötsel enligt avtal tecknade och påbörjade före år 2000 (se punkt 2.6)

För att tillhandahålla ovanstående tjänster krävs att huvudmannen har de byggnader och inventarier samt den administrativa kapacitet som är nödvändig. Även kostnaderna för begravningsombudets tjänster ingår i begravningsavgiften (se avsnitt 2.9).<sup>8</sup>

Nedan beskrivs de olika tjänsterna närmare.

## 2.2 Transporter

Alla normalt förekommande transporter inom huvudmannens förvaltningsområde, efter att ansvaret för stoftet har övertagits av huvudmannen till dess gravsättning har skett, utgör begravningsverksamhet. Huvudmannens ansvar för transporter inträder när stoftet efter den avlidne kommit till den lokal för förvaring och visning som huvudmannen anvisat, eller när huvudmannen på annat sätt övertagit ansvaret för stoftet.

Även transporter utanför huvudmannens förvaltningsområde kan ingå i begravningsverksamheten. Detta gäller när huvudmannen inte kan erbjuda kremering eller särskilda gravplatser inom det egna förvaltningsområdet.

Exempel på transporter som ingår i begravningsverksamheten:

IH = Inom huvudmannens geografiska område, UH = Utanför huvudmannens geografiska område

<sup>7</sup> 9 kap. 6§ Begl., Prop 1998/99:38

<sup>8</sup> 10 kap. 6§ Begl.

IH UH

Transport mellan lokal för förvaring och visning till ceremonilokal	X	
Transport från lokal för förvaring och visning till anvisad lokal utan religiösa symboler och vidare till begravningsplats	X	X
Transport till och från anvisat krematorium	X	X
Transport till begravningsplats	X	
Transport till anvisad särskild gravplats	X	X

Ansvar för transporter ovan innebär inte att transporter måste utföras av huvudmannen själv. Avtal kan träffas med andra transportorganisationer, till exempel begravningsbyråer. Transporterna ska utföras på ett pietetsfullt och värdigt sätt. Observera att upphandlingen ska vara affärsmässig (KO 47:3).<sup>9</sup>

Processionsbärning ingår inte som en del av begravningsverksamheten. Mer information om detta finns i BEDA. Kostnaden för detta belastar den kyrkliga verksamheten.

## 2.3 Lokaler

I begravningsverksamhet ingår att tillhandahålla eller anvisa:

- lokal för förvaring och visning av stoftet,
- lokal för begravningsceremoni (utan religiösa symboler) samt
- övriga nödvändiga byggnader och lokaler

Kostnader och eventuella intäkter för detta tillhandahållande hör därmed till begravningsverksamheten.

Kostnader som är kopplade till det som inte är begravningsverksamhet utan är en privat angelägenhet, såsom lokaler för tvagnings, kistläggning etcetera ska inte finansieras via begravningsavgiften, inte heller sådana kostnader som har direkt eller indirekt samband med avskedsceremonin såsom exempelvis processionsbärning och/eller klockringning. Som en konsekvens av detta kan exempelvis inte renoveringen av en klockstapel på kyrkogården som används för klockringning (själaringning) vid begravningsgudstjänster finansieras av begravningsavgiften.

## 2.4 Kremering

Kostnaderna för kremering, via avtal eller eget krematorium hör till begravningsverksamheten.

Genom införandet av enhetlig begravningsavgift 2017 är fakturering mellan olika huvudmän för avtalskremationer inte längre nödvändig då kremationshuvudmannen får kompensation för samtliga kostnader via begravningsavgiften.

## 2.5 Gravsättning, gravplats, allmänna ytor och gravvårdar

Gravsättning inklusive gravöppning, återfyllning och iordningställande av öppen grav ingår i begravningsavgiften.

### 2.5.1 Tillhandahållande av gravplats

För den som vid dödsfallen var folkbokförd inom huvudmannens förvaltningsområde ska huvudmannen, utan kostnad för dödsboet, tillhandahålla gravplats eller motsvarande i 25 år. Om

<sup>9</sup> Svenska kyrkan, som huvudman för begravningsverksamheten, omfattas inte av den upphandlingslagstiftning som gäller sedan 2008, se FörbundsInfo 2/2008, Upphandling inom Svenska kyrkan.



tillgången på gravplatsmark medger det får även den som inte var folkbokförd inom förvaltningsområdet beredas gravplats där. En gravplats kan vara en kistgravplats, urngravplats, kolumbarium eller askgravplats. Plats kan också tillhandahållas i ett gemensamt gravområde såsom minneslund, askgravlund eller motsvarande.

Vanligtvis upplåts gravrätt på en tid av 25 år<sup>10</sup>. Om en gravrätt återlämnas eller ska anses återlämnad ska huvudmannen behålla gravplatsen under minst 25 år från gravsättningen till förmån för den som senast gravsatts där<sup>11</sup>. Under denna tid ansvarar huvudmannen för att gravplatsen hålls i ordnat och värdigt skick och kostnaden för detta hör till begravningsverksamheten.

Huvudmannen ska kunna erbjuda *förnyad upplåtelse* av gravrätten när den ordinarie gravrättstiden gått ut.<sup>12</sup> Tiden och avgiften för detta ska beslutas av fullmäktige.<sup>13</sup> Minimitiden för förnyad upplåtelse är enligt begravningslagen 15 år, vilket även rekommenderas som maximitid. Avgiften baseras huvudsakligen på de administrativa kostnaderna för att bland annat uppdatera gravboken. Intäkten ska tillföras begravningsverksamheten.

*Förlängning* av gravrätten sker vid ny gravsättning i befintlig grav under pågående avtalsperiod och är kostnadsfri för gravrättsinnehavaren.

## 2.5.2 Allmänna ytor

Enligt begravningslagen ska begravningsplatsen hållas i ordnat och värdigt skick och den helgd som tillkommer de dödas vilorum ska alltid iakttas. Det innebär att underhåll och skötsel av begravningsplatsens allmänna ytor såsom gångar, gräsmattor, träd, buskar och planteringar också tillhör begravningsverksamheten. Kostnaderna för inköp av förbrukningsmaterial, växtmaterial med mera för skötseln av allmänna ytor finansieras därmed av begravningsavgiften.

## 2.5.3 Särskilda gravplatser

Huvudmannen för begravningsverksamheten är skyldig att tillhandahålla särskilda gravplatser för dem som inte tillhör något kristet trossamfund.<sup>14</sup> Med särskild gravplats avses gravplats vars läge och utformning är motiverad utifrån livsåskådning, religion eller begravnings seder. Skyldigheten föreligger men om huvudmannen inte kan tillhandahålla särskilda gravplatser inom det egna förvaltningsområdet kan man genom avtal med annan närbelägen huvudman fullgöra uppgiften.

Samtliga kostnader och intäkter för särskilda gravplatser hör till begravningsverksamheten. Fakturering mellan olika huvudmän är, i likhet med avtalskremationer, inte längre nödvändig eftersom den huvudman som anlägger särskilda gravplatser ersätts via begravningsavgiften.

## 2.5.4 Kulturhistoriskt värdefulla gravanordningar

Gravanordningar som har tillfallit huvudmannen efter gravrättens upphörande och är av kulturhistoriskt värde eller av något annat skäl bör bevaras för framtiden ska huvudmannen om möjligt låta stå kvar på gravplatsen<sup>15</sup>. Äldre gravanordningar kan även utgöra kyrkliga inventarier och omfattas av bestämmelserna om skydd för kyrkliga kulturminnen i kulturmiljölagen<sup>16</sup>. Kostnaderna för vården och underhållet av dessa kulturhistoriskt värdefulla gravanordningar är en del av begravningsverksamheten. I den mån huvudmannen erhåller kyrkoantikvarisk ersättning för sådan gravanordning hör även denna ersättning till begravningsverksamheten.

Huvudmannens styrelse, det vill säga kyrkorådet, beslutar efter en inventering vilka gravanordningar som ska anses ha ett kulturhistoriskt värde. Detta ska framgå av begravningsplatsens vård- och

<sup>10</sup> 8 kap. 1 § Begrl.

<sup>11</sup> 7 kap. 20 § Begrl.

<sup>12</sup> 7 kap. 9 § Begrl.

<sup>13</sup> 9 kap. 9 § Begrl.

<sup>14</sup> 2 kap. 2 § Begrl.

<sup>15</sup> 7 kap. 37 § Begrl.

<sup>16</sup> 4 kap. 6–10 §§ Kulturmiljölagen

underhållsplan som ska inges till länsstyrelsen för synpunkter. Inventeringen bör ske med hjälp av kompetens inom kulturmiljö på kyrkogårdar. Centrala Gravvårdskommittén har gett ut Handbok för kulturhistorisk inventering, bevarande och återanvändning av gravanordningar.<sup>17</sup> Notera att även värden som är biologiskt skyddsvärda ska ingå i inventeringen.

*För närvarande pågår domstolsprövning av mål som rör principiellt viktiga frågor om tillämpningen av 4 kap. kulturmiljölagen (kyrkliga kulturminnen) jämförd med begravningslagen och som bland annat omfattar borttagande av gravanordningar och annan utsmyckning på gravplatser. När det finns lagakraftvunna domar att dra slutsatser kring kommer information att lämnas via Kornet och BEDA.*

## 2.6 Gravskötsel

Alla gravrättsinnehavare ska se till att gravplatsen är i ”ordnat och värdigt skick”. För många är det inte möjligt att utföra denna skötsel själv. Därför erbjuder de flesta församlingar gravskötsel mot särskild avgift. Denna verksamhet benämns Serviceverksamhet inom verksamhetsområdet Övrig kyrklig verksamhet.

Gravskötsel ingår inte i begravningsverksamheten med undantag för avtal som tecknats, och där skötsel påbörjats, före år 2000.

### 2.6.1 Gravskötsel Serviceverksamhet

Det är av stor vikt att församlingens kostnader för gravskötsel täcks av de skötselavgifter som gravrättsinnehavarna betalar. Noggranna beräkningar ska ligga till grund för de avgifter som fastställs. Felaktiga kalkyler som medför otillräckliga intäkter innebär att verksamheten finansieras med kyrkoavgiften och resurser därmed tas från den kyrkliga verksamheten.

Det finns inget hinder för att skötselverksamheten redovisar ett överskott. Gravskötselverksamheten är i normalfallet moms- och skattebefriade enligt lag<sup>18</sup> när denna tjänst tillhandahålls av Svenska kyrkan.

Svårigheten att beräkna framtida kostnader gör långsiktiga avtal riskfyllda varför fasttidsavtal för mer än tre år bör undvikas. Vid önskemål om längre avtalsperioder kan i stället avräkningsavtal erbjudas. I BEDA finns avtalsmallar som säkerställer dels att avtalen är juridiskt korrekta, dels att de uppfyller kraven för konsumentskydd.

### 2.7.2 Gravskötsel Begravningsverksamhet

De gravskötselavtal som tecknats och påbörjats före år 2000 finansieras via begravningsavgiften till den del som inte finansieras via tidigare inbetalda medel, exempelvis från stiftelser, gåvomedel eller avräkningsavtal. Kostnaderna för dessa avtal betraktas som en driftkostnad i begravningsverksamheten.

## 2.8 Myndighetsuppgifter och administration

I begravningsverksamheten ingår också att fullgöra uppgifter enligt begravningslagen som till exempel att upplåta gravrätt och utfärda gravbrev, att upprätta gravkartor, att föra gravbok eller gravregister samt att svara för medling i tvister mellan anhöriga om kremering och gravsättning.

Tillsyn över gravanordningarna och de kontakter med gravrättsinnehavarna som behövs med anledning av detta ingår också. Även information till allmänheten om begravningsverksamheten utgör kostnader som ska belasta begravningsverksamheten. Behov av åtgärder på gravanordningar som påtalats i samband med tillsyn bekostas däremot av gravrättsinnehavaren.

Ovanstående uppgifter är en del av begravningsverksamhetens administration. Denna och övrig administration som till exempel betalning av fakturor, fakturering och löneutbetalning utförs i

<sup>17</sup> Centrala gravvårdskommittén är ett ideellt samarbetsorgan mellan Svenskkyrkans arbetsgivarorganisation, Sveriges kyrkogårds- och krematorieförbund, Föreningen Sveriges kyrkogårdschefer och Gravvårdsfirmornas riksorganisation.

<sup>18</sup> Mervärdesskattelagen (1994:200) 3 kap. 26 § 6 p.

allmänhet av den gemensamma administrationen. Större enheter kan ha en separat administration för begravningsverksamheten i särskilda lokaler på begravningsplatsen.

## 2.9 Begravningsombud

En förutsättning för att Svenska kyrkan skulle ges uppdraget att vara huvudman för begravningsverksamheten var att de icke tillhörigas intressen skulle tillvaratas och bevakas av begravningsombud. Ombuden utses av länsstyrelsen som också är tillsynsmyndighet.

Huvudmannen ska bekosta begravningsombudets utbildning och utbildningen utgör en kostnad i begravningsverksamheten.

Ombudet ska skaffa sig nödvändig kunskap och information för att kunna göra en bedömning huruvida begravningsavgiften används på rätt sätt. Ombudet har därmed rätt att få tillgång till samtliga handlingar som rör begravningsverksamheten och ska kallas till sammanträden hos huvudmannen för att ha möjlighet att närvara, ställa frågor och göra påpekanden när frågor om begravningsverksamheten behandlas. Ombudet ska kontrollera att huvudmannen samråder med företrädare för dem som inte tillhör något kristet trossamfund om förvaltningen av de särskilda gravplatserna och även med dem som inte tillhör Svenska kyrkan vid förändringar av en allmän begravningsplats. Det är viktigt att samråd/möten dokumenteras med hjälp av minnesanteckningar alternativt protokoll. Om anmärkning kan riktas mot förvaltningen ska ombudet underrätta länsstyrelsen om detta.

Ombudet ska skriftligen meddela Kammarkollegiet om hon eller han tillstyrker eller avstyrker det nettokostnadsbelopp huvudmannen äskar för utförandet av begravningsverksamheten. Om förslaget avstyrks ska ombudet skriftligen motivera det och lämna ett eget förslag.

Det är viktigt att ombuden får relevant information i god tid så att de har möjlighet att utföra sitt uppdrag. Det gagnar båda parter att ha ett aktivt samarbete under året och att det finns en aktiv samverkan mellan ombudet och församlingens representanter för begravningsverksamheten.

Begravningsombudet ska senast den 15 maj varje år samråda med den av huvudmannen utsedde auktoriserade revisorn i frågor som rör huvudmannens årsredovisning och kravet på särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader.

Notera att samrådet ska avse särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader och således inte förvaltningen av begravningsverksamheten. En förutsättning för att revisorns tystnadsplikt ska undantas är att revisionen är avslutad. Ifall ett samråd sker i tidigare skede finns begränsningar i vilka upplysningar och yttranden revisorn kan lämna.

Ombudet har rätt till ersättning för sitt arbete och sina kostnader. Ersättningen betalas av huvudmannen och utgör en kostnad för begravningsverksamheten. Ersättningens storlek regleras i begravningsförordningen (1990:1147).

## 3 Avgifter och clearing

I och med införandet av den enhetliga begravningsavgiftssatsen 2017 upphörde det tidigare systemet med statligt reglerad clearing mellan huvudmän<sup>19</sup>. Det innebär att när en person bereds gravplats hos en annan huvudman än folkbokföringshuvudmannen, bärs kostnaderna för gravplats och övriga tjänster som den huvudmannen tillhandahåller, exempelvis kremering, lokaler och vissa transporter, av den utförande huvudmannen. Kompensation fås genom att den utförande huvudmannen kan äska

---

<sup>19</sup> Bestämmelserna kring den inomkyrkliga clearingen för begravningsgudstjänst gäller även fortsättningsvis.

medel för de ökade kostnader i den ordinarie budgetprocessen. Liksom övriga kostnader regleras de faktiska kostnaderna mot de budgeterade vid regleringen av över-/underskott två år senare.

3.1 Avgift för gravsättning på enskild begravningsplats med mera  
Tillhandahålls gravsättning på gravplats eller motsvarande av den som innehar enskild begravningsplats eller av den som innehar allmän begravningsplats utan att vara huvudman ska den huvudman inom vilkens område den avlidne var folkbokförd lämna ersättning till innehavaren. Kammarkollegiet fastställer den ersättning som ska betalas för 5-årsperioder.

Detta gäller alltså även för gravsättning på allmän begravningsplats som innehas av församlingar inom Stockholms stad där staden är huvudman för begravningsverksamheten.

Avgiften avser endast kostnaden för gravsättning, ej exempelvis transporter.

Huvudmannen ska även fastställa en taxa för de fall då avlidna som inte är folkbokförda i Sverige gravsatt inom huvudmannens förvaltningsområde. Denna kostnad debiteras dödsboet, eller kommunen, i de fall kommunen ordnar med gravsättningen. En mall för beräkning av denna taxa finns publicerad på Kornet.

## 4 Begravningsverksamhetens särredovisning

I huvudmannens uppdrag från staten ingår att visa att begravningsavgiften inte används till något annat än det som anges i begravningslagen. En sammanställning avseende begravningsverksamhetens intäkter och kostnader presenteras därför varje år, i not, som en del av huvudmannens årsredovisning.

Huvudmannen ska även årligen inrapportera budgeten enligt denna uppställning till Kammarkollegiet i samband med äskande av kommande års begravningsavgift.

Av särredovisningen framgår begravningsverksamhetens intäkter och kostnader för året. Uppgifterna hämtas från huvudmannens bokföring. För att på ett korrekt och enkelt sätt särskilja begravningsverksamhetens intäkter och kostnader från den kyrkliga verksamheten måste bokföringen vara indelad i verksamheter och innehålla internkonton. De flesta huvudmän använder sig sedan 2014 av Modell för verksamhetsindelning. Begravningsverksamheten redovisas där inom verksamhet 8, Begravningsverksamhet. I baskontoplanen Kyrk-BAS finns förslag på internkonton.

### 4.1 Särredovisningens uppställningsform

Nedan visas hur särredovisningen presenteras i årsredovisningen. Notera att de två första raderna under Verksamhetens intäkter är frivilliga att använda.

Till skillnad från årsredovisningens resultaträkning omfattar särredovisningen även interna intäkter och kostnader. En intern intäkt eller kostnad är en transaktion som inte föranleder någon in- eller utbetalning eftersom det inte finns någon extern motpart. Det är ett sätt att fördela intäkter och kostnader mellan olika verksamheter inom församlingen.

I sammanställningen görs inte någon skillnad mellan interna och externa intäkter och kostnader. För begravningsverksamhetens särredovisning är det ovidkommande om kostnaderna eller intäkterna är interna eller externa.

Det årliga budgetäskandet ger alltid ett budgetmässigt nollresultat eftersom begravningsavgiften endast ska täcka årets kostnader. I normalfallet uppstår dock ett resultatmässigt över-/underskott vid årets utgång och detta regleras två år senare genom att det belopp som då utbetalas antingen minskas eller ökas med fastställt över-/underskott.

## Begravningsverksamheten

X församling är huvudman för begravningsverksamheten inom församlingens geografiska område. Begravningsverksamheten finansieras av begravningsavgiften. Begravningsavgiften får inte användas till annat än de uppgifter som anges i begravningslagen.

### Begravningsverksamhetens särredovisning

	20xx	20yy
<i>Verksamhetens intäkter</i>		
Begravningsavgift - likvid erhållet under året från Skatteverket	+xx	+xx
Justering för regleringspost för resultatet 20zz (20qq)	+/-xx	+/-xx
Begravningsavgift - erhållet för året	=xx	xx
Övriga intäkter	xx	xx
<b>Summa verksamhetens intäkter</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>
<i>Verksamhetens kostnader</i>		
Personalkostnader	xx	xx
Övriga kostnader	xx	xx
Av- och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	xx	xx
<b>Summa verksamhetens kostnader</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>
<i>Finansiella poster</i>		
Ränteintäkter	xx	xx
Räntekostnader	xx	xx
<b>Begravningsverksamhetens överskott/underskott</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>

### Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital

Årets överskott/underskott enligt särredovisningen	+/-xx	+/-xx
Rättelsepost för tidigare år	+/-xx	+/-xx
<b>Summa ackumulerat över-/underskott för året inklusive rättelser</b>	<b>+/-xx</b>	<b>+/-xx</b>

### Kommentarer till årets verksamhet

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

### Begravningsavgift redovisad i resultaträkningen

	20xx	20yy
Begravningsavgift - erhållet för året	xx	xx
Överskott/underskott enligt särredovisningen	xx	xx
<b>Summa begravningsavgift redovisad i resultaträkningen</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>

### Huvudmannens fordran/skuld avseende begravningsverksamheten

	20xx	20yy
Ingående fordran/skuld	+/- yy	+/- zz
Reglering av 20qq års över-/underskott	-	+/-zz
Reglering av 20zz års över-/underskott	+/-yy	-
Årets överskott/underskott	-/+ yy	-/+ zz
Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital	+/-yy	+/-zz
<b>Summa utgående fordran/skuld</b>	<b>+/-yy</b>	<b>+/-zz</b>
Varav långfristig fordran/skuld	+/-yy	+/-zz
Varav kortfristig fordran/skuld	+/-yy	+/-zz

### 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.

I de kommande avsnitten beskrivs de olika posterna som ingår i begravningsverksamhetens särredovisning.

## 4.2 Dokumentation

Vid upprättandet av sårredovisning är det viktigt att, på samma sätt som i det övriga budget- och bokslutsarbetet, noggrant dokumentera alla poster och beräkningar. Det ska finnas specifikationer och underlag till varje post i sammanställningen. Specifikationerna ska visa vilka konton som ingår i posterna.

### 4.2.1 Sårskilt om fördelningsnycklar och internpriser

För att fördela vissa typer av kostnader tillämpas i normalfallet olika typer av fördelningsnycklar. Dessa kan även ersättas av eller kompletteras med internpriser för försäljning av tjänster. Som exempel kan anges fördelning av kostnaderna för personal, arbetsmaskiner och lokaler. Dessa fördelningsnycklar ska årligen följas upp för att vara relevanta i takt med att organisationen och verksamheten förändras.

Fördelningsnycklar och internpriser samt uppdateringar av dessa ska vara väl beskrivna och av dokumentationen ska det framgå att de varit föremål för årlig översyn. Fördelningen av de gemensamma administrationskostnaderna ska också vara väl dokumenterad med underlag till beräkningarna och det ska framgå att de gemensamma administrationskostnaderna har analyserats.

## 5. Sårredovisningens intäktsposter

### 5.1 Begravningsavgift

Begravningsavgiften är begravningsverksamhetens huvudintäkt. Alla som är folkbokförda i Sverige och har kommunalt beskattningsbar inkomst betalar begravningsavgift.

Sedan 2017 fastställs en enhetlig begravningsavgiftssats för Svenska kyrkans huvudmän av Kammarkollegiet för alla personer som har en kommunalt beskattningsbar inkomst. För de som är folkbokförda i Stockholm eller Tranås kommun fastställer respektive kommun avgiftssatsen.

Varje huvudman åskar ett belopp motsvarande sin budgeterade nettokostnad. Det åskade beloppet, efter godkännande från begravningsombud och Kammarkollegiet, blir den begravningsavgift som huvudmannen erhåller som begravningsavgiftsintäkt påföljande år. Begravningsavgiften bokförs enligt kontantmetoden. Det betyder att det åskade nettokostnadsbeloppet är det belopp som ska redovisas som Begravningsavgift - erhållet för året, i begravningsverksamhetens sårredovisning.

Normalt kommer den utbetalda begravningsavgiftsintäkten att avvika mot den budgeterade. Detta beror på att begravningsavgiftssatsen fastställs på ett preliminärt inkomstskatteunderlag men utbetalningen grundas på det definitiva inkomstskatteunderlaget.

Av det belopp som utbetalas med 1/12 del varje månad från Skatteverket är det viktigt att särskilja vad som är årets begravningsavgiftsintäkt och vad som är en reglering av tidigare års över-/underskott. Detta framgår inte av Skatteverkets redovisningsräkning utan redovisas i huvudmannens balansräkning samt i KOB. Den del som motsvarar balansräkningens kortfristiga skuld/fordran regleras mot balansräkningen, övrig del ska intäktsredovisas.

#### Exempel 1

Åskat nettokostnadsbelopp: 5 150 tkr

Reglering av tidigare års överskott: 350 tkr

Belopp som utbetalas:  $5\,150 - 350 = 4\,800$  tkr.

Debet	Belopp	Kredit	Belopp
194X Bank	4 800	3120 Begravningsavgift - erhållet för året	5 150
2880 Skuld (kortfristig) begravningsverksamheten	350		

## Exempel 2

Äskat nettokostnadsbelopp 5 150 tkr

Reglering av tidigare års underskott: 350 tkr

Belopp som utbetalas:  $5\,150 + 350 = 5\,500$  tkr

Debet	Belopp	Kredit	Belopp
194X Bank	5 500	3120 Begravningsavgift – erhållet för året	5 150
		1670 Fordran (kortfristig) begravningsverksamheten	350

Kyrk-BAS: Konto 3120, 1670 och 2880

## 5.2 Övriga intäkter

Nedan presenteras de vanligaste intäkterna som redovisas som Övriga intäkter i särredovisningen.

### 5.2.1 Gravskötselintäkter

I den mån huvudmannen har en bokförd gravskötselskuld för åtaganden som är tecknade och påbörjade före 1 januari 2000 ska skulden minskas med årets skötselavgift. Skötselavgiften bokförs som gravskötselintäkt och redovisas inom posten Övriga intäkter. Om församlingen inte tidigare har gjort någon intäktsperiodisering av gamla gravskötselåtaganden, och därmed inte har någon bokförd gravskötselskuld, ska inga intäkter redovisas.

Avtal som ingåtts 1 januari 2000 eller senare utgör inte begravningsverksamhet, utan är en del av den kyrkliga verksamheten. Mer om principerna för intäktsredovisning av gravskötselintäkter samt hanteringen av standardavtal för gravskötsel finns att läsa i KRED:s rekommendation *Redovisning av gravskötsel*.

Kyrk-BAS: Konto 3650

5.2.2 Intern försäljning av tjänster från begravningsverksamheten till den egna kyrkliga verksamheten  
Intern försäljning av tjänster från begravningsverksamheten till kyrklig verksamhet förekommer i skiftande omfattning.

Metoden med intern försäljning är lämplig att använda när personal inom begravningsverksamheten utför tjänster till den kyrkliga verksamheten som till exempel snöröjning, gräsklippning och andra vaktmästartjänster. Det är viktigt att priset för tjänsterna baseras på den faktiska självkostnaden. Detta innebär att det inte är tillräckligt att ta med lönekostnader och personalomkostnadspålägg för personalen som utför tjänsten utan även kostnader för till exempel arbetsledning, material, kapitalkostnader i form av avskrivning och internränta samt administration. Grunderna för internprissättningen ska vara väl dokumenterade och internpriserna ska uppdateras varje år.

### Lönebidrag och andra anställningsstöd

Många församlingar erhåller olika typer av stöd/bidrag för personal. Denna typ av bidrag ska redovisas som intäkt vilket kan medföra en missvisande kostnadsbild om bidragen är mer än obetydliga. Det finns inget hinder för att lönekostnaderna minskas med bidraget vid

internprissättningen av arbetskraftskostnader vid beräkning av internpriser för tjänsterna. Genom att minska kostnaderna med erhållet stöd/bidrag ges en mer rättvisande bild av kostnaden<sup>20</sup>.

Om internförsäljning används som metod redovisas alla personalkostnader i den ”säljande” verksamheten och begravningsverksamheten erhåller en intern intäkt som redovisas under Övriga intäkter.

Kyrk-BAS: Internkonto 9210 och 9710

## 5.2.3 Andra intäkter

Exempel på andra intäkter inom begravningsverksamheten är:

- avgifter för förnyelse av gravrätt (3691),
- hyresintäkter vid uthyrning av lokaler vars kostnader belastar begravningsverksamheten (3640, 9310),
- kyrkoantikvarisk ersättning (3214),
- bidrag för personal, arbetsmarknadsbidrag (3288), se även avsnitt 5.2.2 samt
- vinst vid avyttring av materiella anläggningstillgångar (3970).

Vid försäljning eller utrangering av en tillgång ska eventuell vinst redovisas i den verksamhet som nyttjat tillgången och burit kostnaden för av- och nedskrivningar. Har kostnaden fördelats mellan olika verksamheter fördelas även realisationsvinsten enligt samma princip.

Kyrk-BAS: Konto 3200–3990

## 6 Särredovisningens kostnadsposter

### 6.1 Personalkostnader

Här redovisas personalkostnader inom begravningsverksamheten. Posten innehåller samma baskonton (7000–7699) som motsvarande post i årsredovisningens resultaträkning, det vill säga samtliga personalkostnader. Även kostnader för företagshälsovård, utbildningar, interna konferenser och andra aktiviteter där kostnaden per person kan särskiljas ska redovisas direkt i begravningsverksamheten.

Personalkostnader som inte kan hänföras till en viss person eller verksamhet, till exempel gemensamma personalsamlingar eller andra gemensamma personalaktiviteter, kan belasta den gemensamma administrationen. Dessa kostnader fördelas sedan till begravningsverksamhet respektive kyrklig verksamhet i samband med fördelning av gemensamma administrationskostnader.

Kyrk-BAS: Konto 7000–7699, 9220, 9720

#### 6.1.1 Personal som arbetar både inom kyrklig verksamhet och begravningsverksamhet

I de fall personal endast tjänstgör i en verksamhet uppstår inga svårigheter med att belasta rätt verksamhet med kostnaderna. I många församlingar tjänstgör personal både inom den kyrkliga verksamheten och inom begravningsverksamheten. När tjänster delas mellan begravningsverksamheten och annan verksamhet måste även personalkostnaderna fördelas. Detta kan ske antingen genom en direkt fördelning av kostnaderna eller när det sker i mindre omfattning, genom internförsäljning av tjänster. (Internförsäljning beskrivs i avsnitt 5.2)

<sup>20</sup> I årsredovisningen intäktsredovisas bidraget såsom bidrag.



Direkt fördelning av personalkostnader kan ske enligt nedan:

## a) Schablonfördelning av personalkostnader baserat på mätning

En objektiv metod för att fördela personalkostnader mellan olika verksamheter görs genom en mätning, arbetsvolymmätning, av de arbetsuppgifter som utförs. Detta krävs för att erhålla underlag för en rättvisande kostnadsfördelning. Genomförd mätning ligger till grund för att fastställa fördelningsnyckeln för hur stor andel av personalkostnaderna som ska belasta begravningsverksamheten respektive den kyrkliga verksamheten. Personalkostnaderna fördelas sedan med utgångspunkt i denna fördelningsnyckel i samband med lönebearbetningen.

Mätningen grundar sig på tidschabloner som är förhandlade mellan arbetsgivarorganisationen och den fackliga organisationen och speglar därför hur mycket resurser som behöver avsättas för respektive arbetsmoment. Arbetsgivaren kan därefter göra annan bedömning kring till exempel kvalitet som kan innebära högre personaltäthet men mätningen kan också synliggöra möjligheter till kostnadseffektiviseringar.

Vid användning av denna metod ska en noggrann mätning genomföras *minst vart femte till sjunde år*. Varje år ska huvudmannen göra en bedömning av hur väl den senaste mätning speglar fördelningen mellan olika verksamheter, om en justering av nuvarande fördelningsnyckeln ska göras eller om en helt ny mätning och uppdatering av fördelningsnyckeln är aktuell. Dessa överväganden, samt eventuell justering av fördelningsnyckeln, ska dokumenteras. Ny mätning ska även göras i anslutning till större verksamhetsförändringar såsom exempelvis utvidgning av begravningsplatser samt vid indelningsändringar.

För aktuell information om arbetsvolymmätning se SKAO:s webbplats:

[svenskakyrkan.se/arbetsgivare/arbetsvolymmatning](https://svenskakyrkan.se/arbetsgivare/arbetsvolymmatning)

## b) Uppföljning av fördelning av personalkostnader med tjänstgöringsrapport/tidsregistrering

Som komplettering till arbetstidsmätningen kan med fördel uppföljning i form av tjänstgöringsrapporter/tidsregistrering göras.

Modellen innebär att personalkostnaden fördelas direkt till respektive verksamhet i samband med lönebearbetning. Denna fördelningsmetod innebär en hög grad av exakthet. Observera att det inte bara rör sig om direkt lön och personalomkostnadsplågg som ska fördelas utan även till exempel milersättningar m.m. Övriga personalkostnader får i efterhand fördelas utifrån den procentandel personen tjänstgjort inom de olika verksamheterna.

Denna modell speglar med hög noggrannhet hur arbetstiden fördelas mellan olika verksamheter men speglar inte om tidsåtgången kan anses rimlig. Processen med att löpande effektivisera verksamheten måste därför ske parallellt.

Genom att kombinera de båda metoderna, arbetsvolymmätning som grund för bemanning och tidredovisning som uppföljningsverktyg, kan huvudmannen aktivt arbeta med verksamhetsutveckling och kostnadseffektiviseringar.

### 6.2 Övriga kostnader

Här redovisas de kostnader som inte är personalkostnader och av- respektive nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar.

Nedan följer ett resonemang kring vissa typer av kostnader.

#### 6.2.1 Fastighets- och lokalkostnader

Kostnaderna för de lokaler som används i begravningsverksamheten redovisas under Övriga kostnader. Om församlingen hyr lokal av annan för att till exempel kunna erbjuda en neutral lokal för avskedstagande ska hyreskostnaden redovisas här. Här redovisas även kostnader för drift av krematorium.

För att underlätta uppföljning är det lämpligt att varje fastighet/byggnad/lokal redovisas med egen verksamhetskod. Krematorieverksamheten redovisas på egen verksamhetskod och inkluderar både verksamhetskostnader för krematorieverksamheten och driftskostnaderna för anläggningen.

**6.2.1.1 Fastigheter och lokaler som nyttjas av både församlings- och begravningsverksamheten**  
Huvudmannen har ofta byggnader och lokaler som används både inom kyrklig verksamhet och inom begravningsverksamheten. I dessa fall måste församlingen först bedöma om byggnaden till största del används i den kyrkliga verksamheten eller i begravningsverksamheten. Den verksamhet som har den största användningen belastas med kostnaderna för den aktuella byggnaden och internfakturerar sedan den andra verksamheten för dess användning.

Internfaktureringen kan grundas på löpande, faktiska drift- och kapitalkostnader som sedan fördelas utifrån de antal kvadratmeter som respektive verksamhet disponerar eller utifrån annan lämplig grund. Internfaktureringen kan även grundas på en kalkylmässigt beräknad internhyra. För de delar av lokalerna som inte direkt går att hänföra till en viss verksamhet, exempelvis gemensamma utrymmen såsom personalrum och toaletter, fördelas kostnaderna lika mellan de verksamheter som finns i de aktuella lokalerna.

I det fall lokaler disponeras endast vid vissa tillfällen, till exempel en lokal som begravningsverksamheten vid behov hyr av den kyrkliga verksamheten som neutral ceremonilokal, faktureras en internhyra baserad på självkostnad.

Grunderna för internprissättningen ska vara väl dokumenterade och internpriserna ska uppdateras varje år.

#### **6.2.1.2 Särskilt om ekonomibygnader inom begravningsverksamheten**

Begravningsverksamhetens lokaler används i allmänhet både för begravningsverksamheten och för den gravskötselsservice som sker inom ramen för den kyrkliga verksamheten. Utgångspunkten är att huvudmannen har ansvar för att hela begravningsplatsen är i ett ordnat skick. Därigenom måste det finnas lokaler som svarar mot hela begravningsverksamhetens behov. Detta gör att lokalerna måste existera oberoende av om det finns kyrklig gravskötselsservice eller inte. Mot bakgrund av detta bör i normalfallet ingen fördelning göras av lokalkostnaden mellan begravningsverksamheten och den kyrkliga verksamheten. Jämkning ska ske om denna fördelning av kostnaderna uppenbart är oskälig såsom om det finns särskilda samtalsrum som endast används för samtal rörande begravningsgudstjänsten och inte nyttjas av begravningsverksamheten.

#### **6.2.1.3 Lokal utan religiösa symboler**

Huvudmannen ska utan kostnad för dödsboet tillhandahålla en särskild lokal utan religiösa symboler för begravningsceremonier. Om egen lokal saknas redovisas kostnaden för hyrd lokal. Även denna typ av lokal kan i skälig omfattning utrustas med stolar, enklare musikinstrument och/eller musikanläggning, ljusstakar med mera, alltså sådan utrustning som kan i normalfallet används vid avskedsceremonier oavsett religiös hemvist.

#### **6.2.1.4 Särskilt om begravningskapell**

På många begravningsplatser eller vid krematorier finns begravningskapell som även erbjuds till begravningsceremonier som inte sker enligt Svenska kyrkans ordning, till exempel borgerliga begravningar. Den omständigheten att ett begravningskapell är ett invigt kyrkorum behöver inte vara ett hinder för att använda det för andra begravningsceremonier än Svenska kyrkans. Det är församlingen som avgör vilka slags ceremonier som begravningskapellet får upplåtas till.

Grundregeln är att lokalen ska kunna erbjudas utan religiösa symboler eller att symbolerna kan döljas. Om huvudmannen avser upplåta ett begravningskapell till begravningsverksamheten ska samråd ske med begravningsombudet. När samsyn råder mellan begravningsombudet och huvudmannen får samtliga kostnader för begravningskapellet belasta begravningsverksamheten. Dessa lokaler kan då användas för begravningsceremonier/begravningsgudstjänster för alla oavsett trostillhörighet.

I de fall en begravningstjänst hålls i Svenska kyrkans ordning, med präst, kyrkomusiker och vaktmästare, är personalens medverkan i gudstjänsten en kostnad i den kyrkliga verksamheten.

Kyrk-BAS: Konto 5000–5199, 9510, 9520

**6.2.2 Begravningsverksamhetens interna köp av tjänster från den egna kyrkliga verksamheten**  
Om begravningsverksamheten köper tjänster av den kyrkliga verksamheten ska detta redovisas under övriga kostnader. Ett exempel på internt köp av tjänst är när begravningsverksamheten köper annonsutrymme i församlingsblad. Grunderna för internprissättningen ska vara väl dokumenterade och internpriserna ska uppdateras varje år.

Kyrk-BAS: Konto 9220

### 6.2.3 Andra kostnader

Exempel på andra kostnader inom begravningsverksamheten som redovisas under övriga kostnader är:

- Begravningsombud (7120),
- kostnader för gravskötsel enligt avtal tecknade och påbörjade före 1 januari 2000,
- kostnad för gravsättning på enskild begravningsplats
- kostnader för underhåll och skötsel av begravningsplatsen, till exempel skötsel av grönytor och underhåll av kyrkogårdsmur, p-platser, med mera
- transporter,
- förlust vid avyttring av anläggningstillgångar (7970) samt
- begravningsverksamhetens andel av gemensam administration (se kapitel 8) (9120)

Vid försäljning eller utrangering av en tillgång ska eventuell förlust redovisas i den verksamhet som nyttjat tillgången och burit kostnaden för av- och nedskrivningar. Om tillgångens kostnader fördelats mellan olika verksamheter ska realisationsförlusten fördelas enligt samma princip.

Kyrk-BAS: Konto 5200–6999, 7970, 9120, 9720

### 6.3 Av- och nedskrivning på materiella anläggningstillgångar

Här redovisas av- och nedskrivningar på de anläggningstillgångar som används i begravningsverksamheten.

Av- och nedskrivningar ska göras enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (K3) vilket innebär att anläggningstillgångarna skrivs av över beräknad nyttjandetid. Mark har i normalfallet obegränsad livslängd. För kyrkogårdsmark som invigts/tagits i bruk görs undantag från denna regel för att återspegla hur tillgångens värde successivt förbrukas. Avskrivning görs enligt plan med 2 % per år (50 år) för denna mark.

Kyrk-BAS: Konto 7720–7789, 7820–7839

## 7 Begravningsverksamhetens finansiella poster – intern och extern ränta

Inom begravningsverksamheten finns transaktioner som är av finansiell karaktär såsom finansiella intäkter och kostnader. I detta avsnitt behandlas redovisningen av dessa poster men även olika finansieringsformer samt möjligheten till samverkan.

## 7.1 Finansiering av investeringar

Svenska kyrkan har en mycket lång tradition av att med egna medel finansiera investeringar. Numera är det vanligt att huvudmannen väljer att finansiera större investeringar inom begravningsverksamheten genom externa lån i bank. Oavsett egenfinansiering eller finansiering via externa krediter uppstår en kostnad för räntor som ska belasta begravningsverksamheten. Om en investering inom begravningsverksamheten sker med egna medel debiteras huvudmannen en internränta enligt nedanstående modell (se 7.2) och om investeringen finansieras med externa lån får begravningsverksamheten belastas med räntekostnaden för lånet. Vid extern finansiering debiteras ingen ytterligare internränta för den del av det redovisade värdet för anläggningstillgången som är externt finansierad så länge lånet kvarstår.

Internränta debiteras för mellanskillnaden mellan tillgångens redovisade värde och det externa lånet.

### 7.1.1 Rekommendation vid lånefinansiering

Vid lånefinansiering via kreditinstitut finns risker kopplade till förändrade räntenivåer. Vid rörlig ränta kan räntekostnaderna stiga kraftigt under ett år och vid bunden ränta kan skillnaden vid omförhandling av räntan vara stor. Detta innebär att den kraftiga ökningen av räntekostnader kan leda till underskott i verksamheten. Huvudmannen måste då, i likhet med andra tillfällen då kostnaderna under verksamhetsåret kraftigt ökar i förhållande till de budgeterade kostnaderna, ta beslut om kostnadsbesparingar i verksamheten för att hålla sig inom de givna budgetramarna eller acceptera att huvudmannen får stå som tillfällig kreditgivare om begravningsverksamheten går med underskott. Om huvudmannen beslutar om att godkänna att verksamheten får gå med underskott kommer detta underskott att regleras två år efter räkenskapsåret. Huvudmannen måste under den perioden ha likvida marginaler för att kunna hantera de ökade räntekostnaderna.

Ett annat problem som kan uppstå är om tillgångens värde minskar snabbare än lånet exempelvis på grund av ett konstaterat nedskrivningsbehov. Detta kan innebära att låneskulden blir högre än anläggningstillgångens redovisade värde. Då tillgångens värde understiger skulden kan inte räntekostnaden för hela skulden belasta begravningsverksamheten utan endast den del som motsvarar tillgångens redovisade värde. Den överstigande delen av räntekostnaden övergår då till församlingen och ska finansieras via kyrkoavgiften. För att minska risken för en oplanerad och ej budgeterad förflyttning av räntekostnader från begravningsverksamheten till den kyrkliga verksamheten rekommenderas att investeringar till 15 %, finansieras med egna medel. Därmed kommer eventuell värdeminskning i normalfallet inte att medföra ökade räntekostnader för huvudmannen, däremot minskade interna ränteintäkter.

### 7.1.2 Finansiering av tidigare gjorda investeringar

KRED har i ett ställningstagande 2022-10-27 redogjort kring frågan om att ta externa lån för tidigare gjorda investeringar inom begravningsverksamheten, se bilaga 1.

### 7.1.3 Utnyttja möjligheten till samverkan för investeringar och tjänster

I och med Högsta förvaltningsdomstolens dom<sup>21</sup> finns nu möjlighet att samverka inom Svenska kyrkan när det gäller försäljning av tjänster utan att detta får moms- och skattekonsekvenser. Huvudmännen bör därför i hög grad beakta möjligheten till samverkan både vid investeringar (gemensamma maskiner/lokaler/försäljning av tjänster) och när det gäller personal och administration. Genom effektivare nyttjande av lokaler, arbetsmaskiner och kompetent personal torde kostnadsutvecklingen kunna hållas nere.

## 7.2 Internränta

Internränta definieras som en kalkylmässigt beräknad kostnad för värdet av det kapital som utnyttjas inom en viss verksamhet. Begravningsverksamheten erhåller internränta på sin del av gravskötselsskulden och betalar en internränta för de anläggningstillgångar som verksamheten nyttjar

---

<sup>21</sup> Mål 4634--4635-19

och som finansierats av den kyrkliga verksamheten. Interna ränteposter redovisas under Finansiella poster i särredovisningen.

För dessa ränteberäkningar ska alla huvudmän använda två räntesatser, en för utlåning och en för inlåning. Rekommendationer om nivån på dessa räntesatser lämnas av funktionen för kyrklig ekonomi på kyrkokansliet. De rekommenderade räntesatserna baseras på ett genomsnitt av styrräntan under verksamhetsåret. Justeringar görs sedan enligt följande:

- När begravningsverksamheten har en intäktsränta för gravskötselskulden används en räntesats motsvarande genomsnittlig styrränta minus 0,5 procentenheter, en så kallad inlåningsränta där församlingen ses som en "bank" (Används för beräkning av internränta på gravskötselskulden.)
- När begravningsverksamheten lånar kapital från församlingen används en räntesats motsvarande genomsnittlig styrränta plus 0,5 procentenheter, en så kallad utlåningsränta där församlingen ses som en "bank". (Används för beräkning av internränta på anläggningstillgångar.)

Räntesats till bokslutet meddelas i början av januari, året efter aktuellt verksamhetsår. I budgetarbetet kan senast kända räntesats användas. I den mall som publiceras som hjälpdokument finns förslag på räntesats.

#### 7.2.1 Ränteberäkning av begravningsverksamhetens genomsnittliga ackumulerade över-/underskott upphör

Ränteberäkning av begravningsverksamhetens genomsnittliga ackumulerade över-/underskott, som tillämpats sedan 2007, upphör i och med att denna rekommendation träder i kraft. Vid tidpunkten för införandet av regeln fanns ett stort upparbetat överskott som genererats via begravningsavgiften vilket motiverade att regeln infördes. Sedan 2017 är det inte längre möjligt att aggregera överskott under ett flertal år eftersom både över- och underskott regleras två år efter räkenskapsårets utgång.

Denna lättnadsregel tillämpas för första gången i samband med budgetäskande för räkenskapsåret 2025. För räkenskapsår 2024 gäller tidigare regel kring ränteberäkning av ackumulerat över-/underskott.

#### 7.3 Extern ränta

I de fall församlingen väljer att göra en extern upplåning för investeringar i begravningsverksamheten ska den faktiska räntekostnaden belasta begravningsverksamheten så länge lånet kvarstår medan eventuell egenfinansierad del belastas med internränta.

Internränta debiteras för mellanskillnaden mellan tillgångens redovisade värde och det externa lånet.

#### 7.3.1 Resultat av finansiella placeringar

Finns finansiella placeringar där avkastning och resultat vid avyttring ska tillgodoräknas begravningsverksamheten ska detta redovisas under Finansiella intäkter respektive Finansiella kostnader.

#### 7.4 Ränta på gravskötselskuld

Om huvudmannen har en bokförd gravskötselskuld för fasttids- och allframtidavtal som är tecknade och påbörjade före år 2000 ska begravningsverksamheten tillgodoräknas intäktsränta. Räntan beräknas på redovisat värde vid årets utgång med rekommenderad internräntesats för inlåning.

Räntan tillgodogörs inte det enskilda avtalet utan är en kompensation till begravningsverksamheten för den ränta församlingen har erhållit på inbetalda gravskötselmedel. Se även KRED:s rekommendation 2016:3 *Redovisning av gravskötsel*.

## 7.5 Ränta på materiella anläggningstillgångar

Begravningsverksamheten betalar en ränta som kompensation till den kyrkliga verksamheten för de investeringar i mark, byggnader och inventarier som begravningsverksamheten nyttjar men som har finansierats av den kyrkliga verksamheten. Den kyrkliga verksamheten måste tillhandahålla nödvändiga anläggningstillgångar eftersom begravningsverksamheten inte kan äga några tillgångar.

Räntan beräknas på anläggningstillgångarnas utgående redovisade värde efter avskrivningar med rekommenderad internräntesats för utlåning. Om 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 tillämpas när exempelvis en stor investering gjorts sent under året. I de fall räntan beräknas månadsvis ska även avskrivning göras månadsvis.

Internränta ska beräknas även på pågående nyanläggningar. Det krävs inte att en anläggningstillgång har tagits i bruk för att ränteberäkning ska ske.

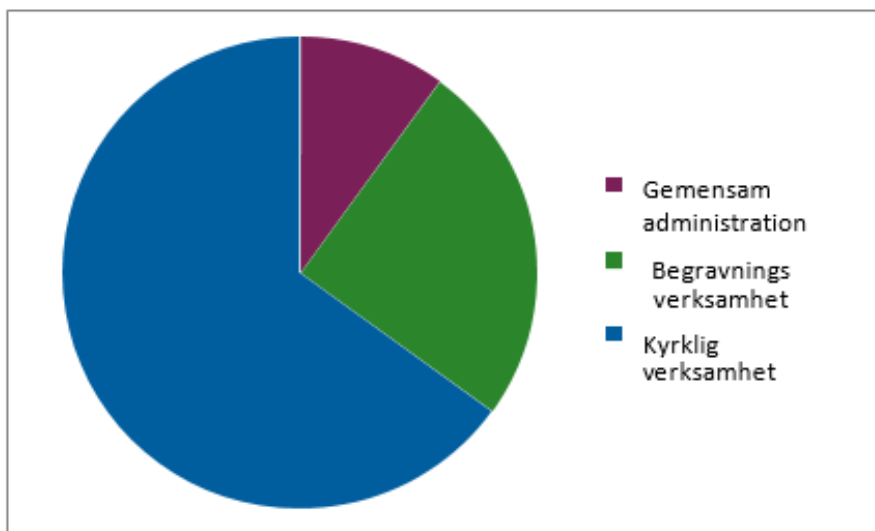
Om en investering finansierats med extern upplåning är det den faktiska räntekostnaden som ska belasta begravningsverksamheten för den del av det redovisade värdet för anläggningstillgången som är externt finansierad så länge lånet kvarstår

Internränta debiteras för mellanskillnaden mellan tillgångens redovisade värde och det externa lånet.

Kyrk-BAS: Konto 9821, 8420 och 8410

## 8 Gemensamma administrationskostnader

Huvudmän inom Svenska kyrkan har två huvudsakliga verksamhetsområden: kyrklig verksamhet och begravningsverksamhet. För att bedriva dessa verksamheter behöver huvudmannen ha administrativ kapacitet i form av bland annat ledning, ekonomi- och löneadministration, IT- och informationsverksamhet, men även exempelvis förtroendemannaorganisationen och revision. Dessa administrativa funktioner är vanligtvis gemensamma för båda verksamheterna och kallas därför ”Gemensam administration”. Schematiskt kan kostnadsmassan hos en huvudman beskrivas enligt nedan.



För att kunna fastställa begravningsverksamhetens totala kostnader måste kostnaden för den gemensamma administrationen fördelas mellan kyrklig verksamhet och begravningsverksamhet. Denna fördelning görs i tre steg och kan ske först när alla andra intäkter och kostnader redovisats och fördelats. De tre stegen är:

- 1 Fastställande av vilka nettokostnader som är gemensamma.
- 2 Fastställande av fördelningsnyckel.
- 3 Beräkning av begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration.

Begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration redovisas i posten Övriga kostnader i särredovisningen. Alla steg i fördelningen ska dokumenteras noggrant.

Av Modell för verksamhetsindelning framgår att följande verksamheter ska ingå i gemensam administration: 510 Strategisk styrning (kyrkofullmäktige, kyrkoråd, utskott, kommittéer, revision samt kyrkoval) samt 630 Gemensamma kostnader och administration. Även 580 Verksamhetsledning kan ingå när det är aktuellt och dessa kostnader inte kan direktfördelas.

Om huvudmannen använder delverksamheter ska dessa aggregeras. Notera att församlingsråd (570) inte ska ingå i beräkningsunderlaget.

En modell för arbetsgång vid beräkning av gemensam administration finns i bilaga 2.

Kyrk- BAS: Konto 9120

Nedan redogörs för några begrepp som används i detta kapitel.

<b>Bruttokostnad</b>	Kostnad <i>före</i> avdrag för eventuella intäkter.
<b>Nettokostnad</b>	Kostnad <i>efter</i> avdrag för eventuella intäkter, jmf bruttokostnad.
<b>Extern kostnad</b>	En kostnad som föranleds av en utbetalning från huvudman till en extern motpart och som är resultatpåverkande.
<b>Intern kostnad eller intäkt</b>	En intern post som föranleds av ett behov av fördelning av intäkter eller kostnader inom församlingen. I samband med interna poster förekommer inte någon in- eller utbetalning. I samband med bokföring av en intern post bokförs alltid lika stort belopp i debet och kredit. Interna poster bokförs på konton i kontoklass 9.

## 8.1 Fastställande av vilka nettokostnader som är gemensamma

Huvudregeln är att kostnader som kan hänföras till en viss verksamhet ska redovisas direkt i den verksamheten. Så få kostnader som möjligt ska redovisas som gemensam administration. Exempelvis ska rekryteringskostnader för personal som endast arbetar inom kyrklig verksamhet, såsom präster, kyrkomusiker och diakoner, direkt hänföras till den kyrkliga verksamheten. På samma sätt gäller till exempel att utbildningskostnader för personal inom begravningsverksamheten ska redovisas direkt i begravningsverksamheten.

Kostnader för telefonväxel eller motsvarande, IT-verksamhet, tryckeri med mera redovisas i de flesta fall under 630 Gemensamma kostnader och administration och fördelas därigenom genom framräknad fördelningsnyckel, se punkt 8.2. En mer exakt fördelningsgrund, som kan tillämpas när det är möjligt, är att fördela kostnaderna baserat på förbrukningen av tjänsten.

Innan fördelningen av de gemensamma nettokostnaderna sker måste alla kostnader och intäkter som redovisas under gemensam administration, från konto 3200 till 9999, analyseras för att säkerställa att där bara ingår gemensamma nettokostnader. När analysen är klar har samtliga kostnader och intäkter på kostnadsstället hänförts antingen till kyrklig verksamhet, begravningsverksamhet eller till gemensam administration.

### 8.1.1 Mallar för beräkning av kostnaderna för gemensam administration

Mallar för att underlätta beräkning av begravningsverksamhetens andel av kostnaderna för gemensam administration och ränteberäkning av begravningsverksamhetens ackumulerade resultat finns

publicerad på Kornet under Verksamhetsstöd/Ekonomi och finans/Ekonomi/Mallar och blanketter/Hjälpdokument budget respektive Hjälpdokument bokslut.

## 8.1.2 Varför nettokostnader?

Nettokostnad är kostnader efter avdrag för intäkter. Om församlingen exempelvis säljer administrativa tjänster till en grannförsamling, så måste kostnaderna för att producera dessa tjänster reduceras med intäkten för tjänsterna. I annat fall fördelas även dessa kostnader ut till begravningsverksamheten som då belastas med för hög andel av gemensam administration. Detsamma gäller vid intern försäljning och interna intäkter under gemensam administration.

## 8.1.3 Särskilt om informations-/kommunikationsverksamhet

Många församlingar har en omfattande informations-/kommunikationsverksamhet. Stora delar av denna verksamhet berör bara den kyrkliga verksamheten. En huvudman som har omfattande informations-/kommunikationsverksamhet bör utreda i vilken grad verksamheten kommer begravningsverksamheten till godo. Huvudman med en inrättad informatörs-/kommunikatörtjänst och/eller regelbundna utskick av församlingsblad bör också se hur stor del av informationsutbudet som berör begravningsverksamheten.

Om det visar sig att begravningsverksamhetens andel av informations-/kommunikationsverksamheten till exempel utgör 10 %, och den gemensamma administrationen uppgår till 20 %, bör informations-/kommunikationsverksamheten exkluderas från gemensam administration och i stället redovisas under 610 Församlingsadministration och verksamhetsstöd. Begravningsverksamheten interndeberteras i stället baserat på faktiskt nyttjande. I detta fall är det lämpligt att informations-/kommunikationsverksamheten redovisas under kyrklig verksamhet i stället för under gemensam administration för att beräkningen och fördelningen av gemensam administration ska bli så enkel som möjligt.

Motsvarande analys bör även göras av till exempel IT-kostnader.

## 8.1.4 Huvudmän med egen administration för begravningsverksamheten (kyrkogårdsexpedition)

Vissa huvudmän har en separat administration för begravningsverksamheten med egen personal, egna lokaler med mera. Kostnaden ska fördelas till den verksamhet där den hör hemma, på samma sätt som övriga kostnader. Hela kostnaden för förvaltningen kan dock inte utan analys redovisas i begravningsverksamheten. Kyrkogårdsförvaltningen utför ofta tjänster även till den kyrkliga verksamheten, till exempel lokalbokning av begravningsgudstjänster, gravskötsel-service, förvaltning av kyrkliga fastigheter samt administrativa uppgifter. En direkt fördelning eller internfakturering till respektive verksamhet ska i stället därför göras så långt som det är möjligt.

## 8.1.5 Lokaler för den gemensamma administrationen

För att få en total bild av verksamhetens kostnader ska även lokalkostnader för personal som arbetar inom den gemensamma administrationen belasta gemensam administration. Interndebering eller fördelning av lokalkostnaden är därför nödvändigt. För vägledning vid beräkning av lokalkostnader se avsnitt 6.2.1.

## 8.1.6 Ytterligare exempel

Ytterligare exempel på områden som särskilt bör uppmärksammas vid analysen av gemensamma kostnader.

- Kostnaden för församlingsråd i en församling som ingår i ett pastorat är inte en gemensam kostnad eftersom församlingar i pastoratet endast arbetar med kyrklig verksamhet. Detta gäller även för identifierbara kostnader kopplade till val av församlingsråd.
- Bidrag till olika typer av organisationer, till exempel Stadsmissionen, vänförsamlingar och motsvarande, redovisas direkt som kyrklig verksamhet.



- Försäkringar är oftast ”paket” som omfattar såväl kyrklig verksamhet som begravningsverksamhet. I den mån det är möjligt ska försäkringspremien fördelas direkt mellan den kyrkliga verksamheten och begravningsverksamheten. Detta gäller till exempel fordonsförsäkringar som ska redovisas i den verksamhet där fordonet används. Endast de försäkringar som inte kan fördelas mellan den kyrkliga verksamheten och begravningsverksamheten ska redovisas under gemensam administration.
- Medlemsavgiften till arbetsgivarorganisationen SKAO ingår i den gemensamma administrationen. Arbetsgivarorganisationen är avtalsslutande part för all personal inom Svenska kyrkan oavsett arbetsuppgifter.

## 8.2 Fastställande av fördelningsnyckel

### 8.2.1 Beräkningsmodell för fördelningsnyckel

Det är svårt, om inte omöjligt, att få en helt korrekt fördelning av gemensamma kostnader mellan olika verksamheter. För att få en så exakt fördelning som möjligt krävs en relevant fördelningsnyckel som på bästa sätt mäter hur kostnaderna bör fördelas.

I begravningslagens förarbete antas att den kyrkliga verksamhetens och begravningsverksamhetens andel av de totala kostnaderna även speglar dess andel av de gemensamma kostnaderna. Detta synsätt leder till att fördelningsnyckeln för begravningsverksamhetens andel av gemensam administration ser ut enligt nedan.

#### *Möjlighet till reducering av nettokostnader vid bidrag som uppgår till väsentliga belopp*

Många församlingar erhåller olika typer av stöd/bidrag för personal eller i samband med investeringar och underhåll av fastigheter. Denna typ av bidrag ska redovisas som intäkt eller reducera anskaffningsvärdet och därmed avskrivningsunderlaget vid en investering. Detta medför en missvisande kostnadsbild om bidragen är mer än obetydliga. Genom att minska de totala kostnaderna och i förekommande fall begravningsverksamhetens kostnader med erhållet stöd/bidrag ges en mer rättvisande bild vid fastställandet av fördelningsnyckeln. Detta gäller exempelvis stöd/bidrag för personal, kyrkoantikvarisk ersättning, kyrkunderhållsbidrag samt gåvor och bidrag från enskilda, andra organisationer, stiftelser och statliga myndigheter.

Denna ändring ska inte tillämpas retroaktivt.

#### Fastställande av fördelningsnyckel (C)

A	Begravningsverksamhetens kostnadsunderlag = Begravningsverksamhetens bruttokostnader minskat med interna intäkter samt väsentliga belopp för bidrag för personal och underhåll (enl. särredovisningen före fördelning av gemensam administration)
B	Totalt kostnadsunderlag = Totala bruttokostnader enligt resultaträkningen minskat med väsentliga belopp för bidrag för personal och underhåll exkl. bruttokostnader för gemensam administration = C

#### Beräkning av begravningsverksamhetens kostnadsunderlag (A)

Begravningsverksamhetens kostnadsunderlag består av begravningsverksamhetens kostnader enligt särredovisningen före fördelning av gemensam administration, minskat med interna intäkter. Har begravningsverksamheten erhållit större bidrag för personal eller underhållsåtgärder kan även detta minska kostnadsunderlaget. I begravningsverksamhetens kostnader ingår både interna och externa kostnader för personal, övriga kostnader och avskrivningar. Däremot ingår inte räntekostnader. I interna intäkter ingår intern försäljning till den kyrkliga verksamheten, men inte ränteintäkter.

Beräkningen ger därmed samma utfall oavsett om huvudmannen väljer att fördela kostnader direkt ”vid källan” eller internfakturerar.

## Beräkning av begravningsverksamhetens kostnadsunderlag (A)

+ Begravningsverksamhetens interna och externa bruttokostnader – Intern försäljning till den kyrkliga verksamheten – Bidrag för personal och underhållsåtgärder (vid väsentliga belopp) = Begravningsverksamhetens kostnadsunderlag
--

## Beräkning av totalt kostnadsunderlag (B)

Det totala kostnadsunderlaget motsvaras av summa verksamhetens kostnader i årsredovisningens resultaträkning, det vill säga alla externa bruttokostnader, summan av konto 4000–7979. Dessa kostnader minskas med externa och interna bruttokostnader för gemensam administration exklusive externa och interna räntekostnader, det vill säga konto 4000–7979 samt internkonto 9000–9799 under gemensam administration. Även väsentliga bidrag avseende personal och underhållsåtgärder ska minska kostnadsunderlaget. Det är viktigt att analysen av gemensamma administrationskostnader i steg 1 är avslutad och att eventuella omföringar har gjorts.

## Beräkning av totalt kostnadsunderlag (B)

+ Verksamhetens totala bruttokostnader – Externa och interna bruttokostnader Gemensam administration – Bidrag för personal och underhållsåtgärder (vid väsentliga belopp) = Totalt kostnadsunderlag
--

## Beräkning av fördelningsnyckel i procent (C)

Fördelningsnyckeln kan nu beräknas genom att begravningsverksamhetens justerade kostnadsunderlag divideras med det totala justerade kostnadsunderlaget.

## Beräkna fördelningsnyckel i procent (C)

Begravningsverksamhetens kostnadsunderlag (A)	
_____	X 100 = Fördelningsnyckel i procent (C)
Totalt kostnadsunderlag (B)	

## 8.3 Beräkning av begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration

När fördelningsnyckeln är fastställd ska begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration beräknas. Det belopp som ska fördelas mellan begravningsverksamheten och den kyrkliga verksamheten är den gemensamma administrationens nettokostnad, det vill säga kostnaderna minskat med eventuella intäkter. Även här kan bidrag som uppgår till väsentliga belopp reduceras nettokostnaden. I nettokostnaden ingår både interna och externa intäkter och kostnader, det vill säga summan av kontoklasserna 3000–9999. Nettokostnaden multipliceras med fördelningsnyckeln.

## Beräkning av begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration

Nettokostnad gemensam administration x Fördelningsnyckel %	=	Begravningsverksamhetens administrationskostnad
---	---	--

## 8.4 Exempel på fördelning av gemensam administration

Här presenteras ett exempel på beräkning av begravningsverksamhetens kostnad för gemensam administration.

Grunduppgifter		Kommentarer
Begravningsverksamhetens särredovisning (före fördelning av gemensam administration)	År 20XX	
Begravningsavgift - erhållet för året	260	
Övriga intäkter	30	b Varav 20 är intern försäljning till den kyrkliga verksamheten
Summa verksamhetens intäkter	290	
Personalkostnader	200	
Övriga kostnader	40	Före fördelad administration
Av- och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	15	
Summa verksamhetens kostnader	255	a
Finansiella poster		
Ränteintäkter	-10	
Räntekostnader	1	
Begravningsverksamhetens över-/underskott	26	
Från årsredovisningens resultaträkning		
Verksamhetens bruttokostnader	1200	d Konto 5000–7979
Från huvudboken: Gemensam administration		
Kostnader	150	e Inga kostnader för externa eller interna räntor finns
Intäkter	-40	
Nettokostnader att fördela	110	h

### Beräkning

#### 1. Beräkna begravningsverksamhetens kostnadsunderlag

Verksamhetens kostnader	255	a
Avgår intern försäljning kyrkliga verksamheten	- 20	b
Begravningsverksamhetens kostnadsunderlag	235	c

#### 2. Beräkna totalt kostnadsunderlag

Verksamhetens bruttokostnader	1 200	d
Avgår bruttokostnad gem.adm	- 150	e
Totalt kostnadsunderlag	1 050	f

#### 3. Beräkna fördelningsnyckel i procent

$$(c/f) * 100 = (235/1050) * 100 = 22,4 \% \quad g$$

#### 4. Beräkna begravningsverksamhetens kostnader för gemensam administration i kronor

$$g * h = 22,4\% * 110 = 24,6$$

Mallar för att underlätta beräkning av begravningsverksamhetens andel av kostnaderna för gemensam administration och ränteberäkning av begravningsverksamhetens ackumulerade resultat finns publicerad på Svenska kyrkans intranät under Verksamhetsstöd/Ekonomi och finans/Ekonomi/Mallar och blanketter/Hjälpdokument budget respektive Hjälpdokument bokslut. En lathund för arbetsgången för beräkning av gemensam administration finns som bilaga 2 i denna publikation.

## 9 Begravningsverksamhetens över-/underskott

Det över- eller underskott som uppstår i begravningsverksamheten ska inte påverka huvudmannens resultat och måste därför ”plockas bort”, elimineras. Sedan 2014 ligger elimineringen som en intäktsjustering i posten Begravningsavgift.

Posten Begravningsavgift i resultaträkningen motsvarar summan av konto 3120, Begravningsavgift erhållet för året och konto 3129, Begravningsverksamhetens över-/underskott. Av noten Begravningsverksamheten i årsredovisningen framgår hur stort belopp som har utbetalts i begravningsavgift för året och hur stor justeringsposten är.

<b>Begravningsavgift redovisad i resultaträkningen</b>	20xx	20xx
Begravningsavgift – erhållet för året	xx	xx
Överskott/underskott enligt särredovisningen	xx	xx
<b>Summa begravningsavgift redovisad i resultaträkningen</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>

Intäktsjusteringen av årets över-/underskott måste göras i resultaträkningen i bokslutet för att församlingens resultat inte ska vara missvisande. Ett överskott i begravningsverksamheten debiteras konto 3129 Begravningsverksamhetens över-/underskott. Om begravningsverksamheten uppvisar ett underskott sker det motsatta med en kreditering av konto 3129.

### 9.1 Redovisning och reglering av över-/underskott.

Balansräkningen kommer att innehålla två poster, de två senaste årens över-/underskott i begravningsverksamheten.<sup>22</sup> Det belopp som kommer att regleras påföljande år redovisas som kortfristig skuld/fordran. Innevarande års över/underskott ska redovisas som en långfristig skuld/fordran.

Exempel:

Årsredovisning 2024: Begravningsverksamheten redovisar ett underskott för räkenskapsåret. Detta underskott kommer att regleras när begravningsavgiften för 2026 utbetalas. Denna fordran ska redovisas som en långfristig fordran i balansräkningen för 2024.

Om begravningsverksamheten redovisat ett överskott ska detta överskott redovisas som en långfristig skuld.

I balansräkningen finns även ett över-/underskott från 2023 som ska redovisas som en kortfristig skuld/fordran eftersom den kommer att regleras under 2025.

Konton:

138X Långfristig del av fordran begravningsverksamheten

1670 Kortfristig del av fordran begravningsverksamheten

239X Långfristig del av skuld begravningsverksamheten

2880 Kortfristig del av skuld begravningsverksamheten

Kyrk-BAS: Konto 3129, 138X, 1670 eller 239X och 2880

## 10 Redovisning av rättelse av fel respektive ändrad uppskattning och bedömning

De huvudmän som upptäckt felaktigheter i samband med inrapportering av budget 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.

Emellanåt förekommer att man upptäcker redovisade poster som antingen är felaktiga, exempelvis att kostnader som hör till den kyrkliga verksamheten redovisats som kostnad i begravningsverksamheten eller rena räknefel i fördelningsnycklar med mera. Det kan också handla om huvudmannen gör en ändrad bedömning exempelvis kring hur stor andel av en kostnads- eller intäktspost som hör till respektive verksamhetsområde.

Rättelse av väsentliga fel sker i den årsredovisning som avges närmast efter att felet uppräckt. Rättelsen bokförs i aktuellt år. Om rättelsen avser även tidigare år bokförs den delen direkt i eget kapital. I årsredovisningen specificeras den justerade ingående balansen i eget kapital samt jämförelsetal räknas om som om det varit rätt från början. Mindre enheter behöver, med stöd av årsredovisningslagen, inte göra om jämförelsetalen utan i stället lämna upplysning om ändringen.

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

Ett exempel på hur redovisningen av rättelse av fel ska redovisas finns i bilaga 4.

### 10.1 Byte av redovisningsprincip

Byte av redovisningsprincip ska ske med retroaktiv tillämpning vilket att tillämpningen av den nya principen ska vara som om denna alltid hade tillämpats i redovisningen.

Byte av redovisningsprincip är endast aktuell på grund av ändring i lag eller i K3 och förekommer därmed ytterst sällan inom särredovisningen.

### 10.2 Ändra uppskattning och bedömning

Ändrad uppskattning och bedömning är en följd av ny information eller ny utveckling och kan exempelvis handla om bedömningen av en tillgångs nyttjandetid (ändrad avskrivningstid) eller på grund en ny mätning kring fördelning av arbetstid. Den information som låg till grund för den gamla bedömningen var inte felaktig vid tidpunkten för bedömningen men har i takt med att verksamheten utvecklats kommit att förändras.

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, någon retroaktiv rättelse kan med andra ord inte ske. Däremot aktualiseras frågan om rättelse av fel vilket behandlas nedan.

### 10.3 Rättelse av fel

I K3 exemplifieras fel såsom räknefel, misstag vid tillämpningen av redovisningsprinciper, förbiseende eller feltolkning av fakta samt bedrägeri. Vid rättelse av sådana fel kan rättelse ske retroaktivt dock, enligt denna rekommendation, längst sex år före räkenskapsåret.

Fel beskrivs 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.

Ofta är det relativt enkelt att bedöma om tillförlitlig information fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna för perioden godkändes för utfärdande. Ibland finns bevis att tillförlitlig information fanns, men förbisågs. 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. För mindre företag finns lättnadsregler kring ändring av jämförelsetal, men upplysning ska alltid lämnas.

För exempel på rättelse av fel inom Eget kapital hänvisas till respektive års branschanpassning för upprättande av årsredovisning.

### 10.3.1 Exempel på ändringar i redovisningen inom begravningsverksamheten

Ändringar som saknar underbyggd tillförlitlig information och där det inte går att leda i bevis att ändringen är riktig kan av naturliga skäl inte rättas retroaktivt. Om dokumenterade underlag finns för ändringar kan dessa ligga till grund för exempelvis nya fördelningsnycklar framåt i tid.

#### *Exempel 1*

Ekonomibyggnad som används inom begravningsverksamheten har inte redovisats på och belastat begravningsverksamhetens resultat utan endast förts som 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 detta fall kan justeringen hanteras retroaktivt som rättelse av fel.

#### *Exempel 2*

Fördelning av kyrkoherdens arbetstid mellan begravningsverksamhet och övrig verksamhet har inte skett.

- Finns tidrapportering där nedlagd tid går att härleda till hur arbetstiden bör fördelas, men konteringen har skett på fel kostnadsställe 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 och inte rättas retroaktivt.

### *Exempel 3*

Indirekt fördelning av gemensam administration har inte analyserats under lång tid och fördelningsnyckeln behöver justeras.

Korrekt tillämpad fördelning av gemensam administration i linje med Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader kan inte i efterhand ändras om dokumenterade underlag saknas. I detta exempel har huvudmannen följt gällande regelverk och rekommendationer varvid det saknas grund för att i efterhand justera beloppen, däremot kan nya dokumenterade värden användas framåt.

#### 10.4 Övriga förutsättningar

- Det är inte möjligt att under ett pågående räkenskapsår erhålla extra medel via Kammarkollegiet eller Skatteverket. Uppstår oväntade kostnader får huvudmannen ta ställning till hur detta ska hanteras, via åtstramningar i begravningsverksamheten eller genom att gå med ett ofinansierat underskott som huvudmannen får ersättning för två år senare.
- Den differens som uppstår mellan den äskade begravningsavgiften och den utbetalade begravningsavgiften påverkar årets intäkt i begravningsverksamheten. Den kan till exempel inte redovisas som en extra återbetalning av huvudmannens skuld för begravningsverksamheten.

## Ordlista

**Allmänna begravningsplatser** Sådana begravningsplatser som är anordnade av församlingar, av kommuner eller annars av det allmänna. Andra begravningsplatser är enskilda.

**Anläggningstillgång** Tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i en verksamhet.

**Avskrivningar** Anskaffningsutgiften för en anläggningstillgång får inte kostnadsföras direkt utan periodiseras/fördelas över den beräknade nyttjandetiden genom årliga avskrivningar. Avskrivningarna är ”årets kostnad” för förslitningen på anläggningstillgångarna som disponeras i verksamheten.

**Begravning** Begreppet används ofta för begravningsceremonin men kan även innefatta kistläggning, svepning, gravsättning.

**Begravningsavgift** Avgift för begravningsverksamheten betalas av alla som är folkbokförda i Sverige och som har en kommunalt beskattningsbar inkomst.

**Begravningsceremoni** Samlingsbegrepp för de ceremonier och handlingar under vilka de efterlevande och andra tar avsked från den döde/döda.

**Begravningsgudstjänst** Ceremoni för avskedstagande av den avlidne i en gudstjänst i Svenska kyrkans ordning.

**Begravningshuvudman** Se Huvudman.

**Begravningsplatser** Områden eller utrymmen som är behörigen anordnade för förvaring av avlidnas stoft eller aska som har tagits i anspråk för detta ändamål, främst kyrkogårdar eller andra gravområden, minneslundar, kolumbarier eller urnmurar.

**Begravningsverksamhet** De olika åtgärder som har direkt samband med förvaltningen av allmänna begravningsplatser. Begravningsverksamheten definieras i begravningslagen.

**Bruttokostnad** Kostnader utan avdrag för eventuella intäkter. Jämför nettokostnad.

**Ceremonilokal** Lokal för avskedstagande.

**Dödsbo** Kvarlåtenskapen efter en avliden person. Dödsboet är en juridisk person och förvaltas av de efterlevande som har arvsrätt till den avlidnes egendom. Dödsboet upplöses när arvskiftet är avslutat och all kvarlåtenskap fördelats mellan arvingarna.

**Externa poster** Kostnad eller intäkt som föranleds av en utbetalning från församlingen till en extern motpart respektive en inbetalning från extern motpart till församlingen. En extern post är alltid resultatpåverkande. Jämför interna poster.

**Fördelningsnyckel** En fördelningsnyckel är ett framräknat verktyg för att fördela kostnader. Med hjälp av fördelningsnyckeln belastas respektive verksamhet med sin andel av kostnaderna.

**Förvaltningsområde** Huvudmannens geografiska område.

**Gravanordningar** Gravvårdar och andra gravöverbyggnader, stenramar, staket eller andra liknande anordningar på en gravplats.

**Gravbok** Förteckning över belagda eller upplåtta gravplatser med uppgift om gravsättning, gravrättsinnehavare med mera

**Gravbrev** Bevis på gravrättsupplåtelse med uppgift om gravrättsinnehavare, upplåtelseid, villkor för upplåtelsen med mera

**Gravkarta** Karta över begravningsplatsen där samtliga gravplatser anges med nummer.



**Gravrätt** Den rätt som uppkommer när en bestämd gravplats på en allmän begravningsplats upplåts av den som förvaltar begravningsplatsen till någon för gravsättning.

**Gravrättsinnehavare** Den eller de personer som är antecknad som gravrättsinnehavare i gravboken/gravregistret och som har rätt att utöva gravrätten.

**Gravregister** Se Gravbok.

**Gravskötsel** Skötsel av gravplats, till exempel gräsklippning, ogrärensning, plantering.

**Gravskötselåtaganden** Civilrättsligt avtal mellan huvudmannen för begravningsplatsen och den enskilda gravrättsinnehavaren om skötsel av bestämd gravplats.

**Gravsättning** Placering av stoft eller aska inom en bestämd gravplats och placering eller utströende av aska i minneslund eller på någon annan plats än begravningsplats.

**Gravvårdar** Se Gravanordning.

**Huvudman** Församling inom Svenska kyrkan eller kommun som ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst geografiskt avgränsat förvaltningsområde.

**Interna poster** Kalkylmässigt beräknade intäkter och kostnader för internprestationer. En intern post föranleds av ett behov av fördelning av intäkter eller kostnader inom församlingen. I samband med interna poster förekommer inte någon in- eller utbetalning. I samband med bokföring av en intern post bokförs alltid lika stort belopp i debet och kredit. Jämför externa poster. Interna poster bokförs på konton i särskild kontoklass (kontoklass 9).

**Internkonto** Konto i särskild kontoklass (kontoklass 9) för interna poster.

**Internränta** Kalkylmässigt beräknad kostnad för värdet av det kapital som utnyttjas inom en viss verksamhet.

**Investering** Församlingens utgift för anskaffande av anläggningstillgångar, till exempel inventarier eller byggnader.

**Kapitalkostnad** Med kapitalkostnader avses avskrivningar och internränta på anläggningstillgångar.

**KRED** Kyrkostyrelsens redovisningsråd för Svenska kyrkan.

**Kremering** Förbränning av stoftet efter en avliden.

**Kyrklig gravskötsel** Församlingens försäljning av gravskötseljänster till gravrättsinnehavare.

**Kyrklig verksamhet** Den verksamhet som församlingen bedriver som inte utgör begravningsverksamheten benämns i denna skrift kyrklig verksamhet.

**Kyrkoavgift** Kyrkoavgift, lokal och regional, betalas av de som tillhör Svenska kyrkan enligt Lag om Svenska kyrkan 7 § samt kyrkoordningen 41 kap.1 §.

**Nedskrivning** Om marknadsvärdet på en tillgång är lägre än bokfört värde kan/ska det bokförda värdet skrivas ned till verkligt värde/marknadsvärde.

**Nettokostnad** Kostnad efter avdrag för eventuella intäkter. Jämför bruttokostnad.

**Personalomkostnadspålägg** Kostnader för anställda utöver lönekostnader. Består av lagstadgade arbetsgivaravgifter samt avtalsenliga försäkringar och pensioner.

**Processionsbärning** Bärning av kista från kyrka/kapell till grav när begravningsgudstjänst avslutas på kyrkogården.

*Pågående nyanläggning* Anläggningstillgång under uppbyggnad. En anläggningstillgång redovisas först när den är färdigställd som till exempel byggnad.

*Serviceverksamhet* Se Kyrklig gravskötsel-service.

*Självkostnad* Total kostnad för att producera en viss tjänst eller vara. Självkostnaden består dels av direkta kostnader som lön och material, dels av indirekta kostnader som till exempel kostnader för arbetsledning, kapitalkostnader i form av avskrivning och internränta samt administration.

*Styrränta* Den ränta som styr vilken räntesats bankerna kan låna eller placera till i Riksbanken. Styrräntan påverkar direkt de korta marknadsräntorna, och därmed också räntorna på till exempel rörliga lån.

*Särskild gravplats* Gravplats som anordnas för den som inte tillhör något kristet trossamfund.

## Litteraturhänvisning

Beda – digital handbok för begravningsverksamheten

Begravningsförordning (1990:1147)

Begravningslag (1990:1144)

Observera 6/2011, Kistbärare, Svenska kyrkans arbetsgivarorganisation

Förordning om begravningsavgift (1999:729)

Kulturmiljölagen (1988:950)

Kyrk-BAS

Proposition 1997/98:116 Staten och trossamfunden – Bestämmelser om Svenska kyrkan och andra trossamfund

Proposition 1998/99:38 Staten och trossamfunden – begravningsverksamheten, kulturminnena, personalen, avgiftsbetalningen, m.m.

Redovisning av gravskötsel, *KRED 2016:3*

Staten och trossamfunden – Begravningsverksamheten, Betänkande av begravningsverksamhetskommittén, SOU 1997:42

## Bilaga 1

KYRKOSTYRELSENS REDOVISNINGSRÅD FÖR SVENSKA KYRKAN, KRED  
2022-10-27

### 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.

### **Arbetsgång vid beräkning av gemensam administration**

Innan arbetet med beräkning av gemensam administration kan starta måste övriga poster avseende begravningsverksamhetens intäkter och kostnader vara bokförda. Detta innebär att årets avskrivningar, internränteberäkningar, periodiseringar med mera ska vara budgeterade/bokförda.

Det är lämpligt att samla alla underlag för beräkning av gemensam administration i en separat mapp (fysisk eller digital) eftersom alla poster inte kommer att föranleda ändringar i bokföringen utan endast synliggöras utifrån att de inte ingår eller tillkommer i beräkningsunderlaget för gemensam administration. Att samla underlagen innebär att de är verifierbara och därmed möjliga för revisor och begravningsombud att granska.

För beräkning av gemensam administration rekommenderas att de mallar som publiceras på Kornet används. För budgeten används Budgetmall begravningsverksamheten och för bokslut används Mall för beräkning av gemensam administration.

Anvisningar är uppställda i två versioner, Budget respektive Bokslut, eftersom vissa skillnader i beräkningarna finns.

## **BUDGET**

### **1. Kontroll av ingående fordran/skuld avseende begravningsverksamheten**

Säkerställ att den utgående fordran/skulden avseende begravningsverksamheten är korrekt. De poster som ska ingå är den kortfristiga fordran/skuld som uppstod två år före budgetåret och som i balansräkningen ligger på konto 1670 eller 2880. Denna post ska regleras under det kommande året, budgetåret.

Den andra posten som ska ingå är den långfristiga fordran/skuld som uppstod året före räkenskapsåret och som i balansräkningen redovisas på konto 1381 eller 2391.

Den kortfristiga posten ska vara samma belopp i redovisningen och i KOB:s budgetformulär. Stämmer inte beloppen måste huvudmannen utreda differensen samt vid behov kontakta kyrkokansliet för rättelse när redovisningen visar korrekt belopp men ett felaktigt belopp är inregistrerat i KOB.

### **2. Analys av gemensam administration**

De verksamheter som ingår i gemensam administration ska analyseras så att det säkerställs att inga poster som inte ska/får belasta begravningsverksamheten ingår. Hittar man sådana poster behöver de inte nödvändigtvis flyttas, men de får inte ingå i beräkningsunderlaget för gemensam administration. De verksamheter/delverksamheter/aktiviteter som vanligtvis ingår i gemensam administration är följande:

1. Kyrkofullmäktige (51xx)
2. Kyrkoråd (51xx)
3. Utskott/beredningsgrupper/kommittéer (51xx)
4. Revision (54xx)
5. Kyrkoval (55xx)
6. Verksamhetsledning (58xx)
7. Gemensamma kostnader och administration(63xx-64xx)

Dessa verksamheter kan lokalt ligga på en aggregerad nivå eller vara fördelade på ytterligare delverksamheter eller aktiviteter. Om de är fördelade ska de ingå i gemensam

administration när de innehåller kostnadsposter som ska fördelas till begravningsverksamheten.

Notera att församlingsråd *inte* ska ingå.

I budgetprocessen är det inte ovanligt att vissa kostnadsposter budgeteras under Gemensam administration eftersom de i budgetprocessen är svåra att direktfördela till "rätt" verksamhet. Exempel på detta är utbildningskostnader, rekryteringskostnader och företagshälsovård. Dessa kostnader kommer därmed att indirekt belasta begravningsverksamheten genom fördelning av gemensam administration. I redovisningen är det dock lämpligt att dessa kostnader belastar den verksamhet där kostnaden faller ut, alltså direktfördelas. Därmed minskar underlaget för beräkning av gemensam administration men redovisningen blir mer korrekt.

### 3. **Analys av begravningsverksamhetens kostnader**

Samtliga kostnadsställen inom begravningsverksamheten ska analyseras för att se om där finns kostnadsposter som inte avser begravningsverksamheten och därmed inte ska ingå i beräkningsunderlaget.

### 4. **Kontroll av väsentliga bidrag**

Om begravningsverksamheten budgeterar med bidrag som uppgår till väsentliga belopp kan begravningsverksamhetens kostnadsunderlag minskas med bidraget. Det kan till exempel handla om lönebidrag eller bidrag för underhållsåtgärder. Dessa intäkter kan därmed ingå i underlaget för beräkning av gemensam administration.

### 5. **Analys av verksamhetens kostnader**

Verksamhetens kostnader hämtas från huvudmannens resultatbudget som omfattar både den kyrkliga verksamhetens och begravningsverksamhetens kostnader. Denna rapport innehåller inga interna poster. Verksamhetens kostnader inkluderar inte finansiella poster.

Även här kan ske en kontroll av bidrag som uppgår till väsentliga belopp såsom kyrkoantikvarisk ersättning och kyrkunderhållsbidrag. Dessa kan minska kostnadsunderlaget.

### 6. **Internränta**

Någon internränta på ackumulerat över-/underskott ska inte beräknas från och med budget 2025.

## **BOKSLUT**

### 1. **Kontroll av ingående fordran/skuld avseende begravningsverksamheten**

Säkerställ att den utgående fordran/skulden avseende begravningsverksamheten är korrekt. De poster som ska ingå är den ingående kortfristiga fordran/skuld som uppstod två år före budgetåret och som i balansräkningen låg på konto 1670 eller 2880. Denna post ska i sin helhet ha reglerats under räkenskapsåret.

Den andra posten som ska ingå är den långfristiga fordran/skuld som uppstod året före räkenskapsåret och som i balansräkningen redovisas på konto 1381 eller 2391. Denna post ska i samband med bokslutsarbetet bokas om som kortfristig post.

## 2. **Analys av gemensam administration**

De verksamheter som ingår i gemensam administration ska "städas" så att det säkerställs att inga poster som inte ska/får belasta begravningsverksamheten ingår. Hittar man sådana poster behöver de inte nödvändigtvis bokföras om, men de får inte ingå i beräkningsunderlaget för gemensam administration. De verksamheter/delverksamheter/aktiviteter som vanligtvis ingår i gemensam administration är följande:

1. Kyrkofullmäktige (51xx)
2. Kyrkoråd (51xx)
3. Utskott/beredningsgrupper/kommittéer (51xx)
4. Revision (54xx)
5. Kyrkoval (55xx)
6. Verksamhetsledning (58xx)
7. Gemensamma kostnader och administration(63xx-64xx)

Dessa verksamheter kan lokalt ligga på en aggregerad nivå eller vara fördelade på ytterligare delverksamheter eller aktiviteter. Om de är fördelade ska de ingå i gemensam administration när de innehåller kostnadsposter som ska fördelas till begravningsverksamheten.

Notera att församlingsråd *inte* ska ingå.

## 3. **Analys av begravningsverksamhetens kostnader**

Samtliga kostnadsställen inom begravningsverksamheten ska analyseras för att se om där finns kostnadsposter som ska rättas såsom poster som

- har felkonterats och inte avser begravningsverksamheten
- har schablonfördelats men kan direktfördelas

## 4. **Kontroll av väsentliga bidrag**

Om begravningsverksamheten erhållit bidrag som uppgår till väsentliga belopp kan begravningsverksamhetens kostnadsunderlag minskas med bidraget. Det kan till exempel handla om lönebidrag eller bidrag för underhållsåtgärder. Dessa intäkter ska då ingå i underlaget för beräkning av gemensam administration.

## 5. **Analys av verksamhetens kostnader**

Verksamhetens kostnader hämtas från resultaträkningen för huvudmannen som omfattar både begravningsverksamhetens och den kyrkliga verksamhetens kostnader. Denna rapport innehåller inga interna poster. Verksamhetens kostnader inkluderar inte finansiella poster.

Även här bör kan ske en kontroll av bidrag som uppgår till väsentliga belopp såsom kyrkoantikvarisk ersättning och kyrkunderhållsbidrag. Dessa kan minska kostnadsunderlaget.

## 6. **Internränta**

Någon internränta på ackumulerat över-/underskott ska inte beräknas från och med räkenskapsåret 2025. För räkenskapsår 2024 gäller tidigare anvisningar.

## Bilaga 3

### Beräkning av internpriser

I de fall det inte finns skäl för att ha en direktfördelning av kostnader som kan avse både den kyrkliga verksamheten och begravningsverksamheten, exempelvis för att det sker mer sällan och med oregelbundna mellanrum, kan man i stället använda sig av internfaktureringsmetoden som metod för att fördela kostnaderna till rätt verksamhet. För att denna metod ska kunna användas krävs en analys av vilka kostnader som kan bli aktuella och en sammanställning även av de poster som är av karaktären gemensam administration.

Här kan finnas olika typer av internpriser för exempelvis personal, lokalupplåtelse, lokalupplåtelse med personal, arbetsmaskiner, arbetsmaskiner inklusive personal osv. Gemensamt för alla beräkningar av internpriset är att både direkta och indirekta kostnader bör ingå. För personal innebär detta både direkta lönekostnader och PO-pålägg, men även indirekta kostnader såsom arbetsledning, utbildningar, arbetskläder och gemensam administration. För arbetsmaskiner är de direkta kostnaderna kopplade till den dagliga driften såsom bränsle men även här ska exempelvis service, reparationer, skatter, försäkringar och gemensam administration ingå bland de indirekta kostnaderna.

För internpriser görs normalt sett inget vinstpåslag, med om internpriserna även används vid försäljning till externa parter behöver man även fastställa vilket vinstpåslag som ska gälla och inkludera även detta.

Alla beräkningar, med underlag och bedömningar, bör vara noggrant dokumenterade.

## Bilaga 4

### 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
<b>Justerad ingående balans 2022-01-01</b>	<b>18 108</b>	<b>1 148</b>	<b>19 254</b>
Omföring av föregående års resultat	1 148	-1 148	
Årets resultat		2 468	2 468
<b>Utgående balans 2022-12-31</b>	<b>19 254</b>	<b>2 468</b>	<b>21 722</b>
Ingående balans 2023-01-01	19 254	2 468	21 722
Omföring av föregående års resultat	2 468	-2 468	
Årets resultat		374	378
<b>Utgående balans 2023-12-31</b>	<b>21 722</b>	<b>374</b>	<b>22 096</b>

\* 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 läggs 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.



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

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.

<b>Justeringar för rättelser av tidigare år inom Eget kapital</b>		
Årets överskott enligt särredovisningen	525	1336
Rättelsepost för tidigare år	-200	0
<b>Summa ackumulerat över-/underskott för året inklusive rättelser</b>	<b>325</b>	<b>1 336</b>
<b>Kommentarer till årets verksamhet</b>		
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.

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

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.

<b>Huvudmannens fordran/skuld avseende begravningsverksamheten</b>		
	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.

<b>Tillgångar som nyttjas av begravningsverksamheten</b>
Begravningsverksamheten förfogar över tillgångar för X tkr vilket motsvarar X % av huvudmannens materiella anläggningstillgångar
<b>Finansiering av anläggningstillgångar</b>
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 nettoredovisas därmed så att den stämmer med noten.

Debet	Belopp	Kredit	Belopp
2391	200 000	1381	200 000