

Retningslinier for foretagelse af primokorrektioner i regnskabs balance fra 2007

14.06.2007
Ø2, NAH
j.nr. 2006-8306-007

Retningslinierne er udstedt med hjemmel i §25, stk. 3 i bekendtgørelse nr. 1693 om statens regnskabsvæsen af 19. december 2006

Regnskabsbekendtgørelsen § 25, stk. 3:

Ændring af regnskabspraksis og overførsel af aktiver og passiver mellem regnskabsførende institutioner registreres efter nærmere retningslinier fra Økonomistyrrelsen.

Disse nye retningslinier erstatter de tidligere *Retningslinier for foretagelse af fodnoter, ressortændringer og øvrige primokorrektioner* af 23.12.2004 og træder i kraft for statsregnskab for 2007 efter gennemførelsen af den store tilpasning af balancer til omkostningsbaserede bevillinger.

De nye retningslinier udspringer af den hidtidige praksis omkring primokorrektioner som bla. fremgik af den indledende beskrivelse til budgetvejledning 2001, med de konsekvensændringer som følger af de nye regler for omkostningsbevillinger, den nye likviditetsmodel og den nye statslige kontoplan.

Primokorrektioner til balancen foretages i følgende tilfælde:

- Ændring af regnskabsprincipper eller regnskabspraksis
- Primokorrektioner kan anvendes til den endelige lukning af regnskabsføringen på et delregnskab og/eller bogføringskreds, men kun i forbindelse med nulstillingen af saldiene på ganske bestemte regnskabskonti, hvor en normal regnskabskontering ville resultere i fejl i regnskaberne.

Heraf følger at følgende transaktioner **ikke** kan foretages som primokorrektioner, men skal regnskabsføres som almindelige transaktioner i regnskabsåret:

1. Rettelser af fejlposterings fra tidligere finansår
2. Rettelser af fejl i posterings af primokorrektioner i tidligere finansår ophører ligeledes efter tilpasningen af balancen til omkostningsbaserede bevillinger
3. Inddragelse og udskillelse af aktiver og passiver i statsregnskabet i forbindelse med f.eks. statslig overtagelse eller etablering af selvejende institutioner, selvstændige forvaltningsenheder og selskaber
4. Overførsel af langfristede aktiver og passiver mellem to eller flere udgiftsbaserede bevillinger (*foretages som køb/salg til 0,00 kr.*)
5. Overførsel af langfristede aktiver og passiver mellem to eller flere omkostningsbaserede bevillinger eller mellem en udgiftsbaseret og en omkostningsbaseret bevilling (*foretages som køb/salg til bogført værdi*)
6. Overdragelse af ejendomme til Freja A/S fra både omkostningsbaserede og udgiftsbaserede bevillinger (*foretages som køb/salg til bogført værdi til § 7.15.06 Statens Ejendomssalg A/S, hvorfra ejendommene overdrages til Freja A/S*)
7. Overførsler af kortfristede aktiver og passiver (*som køb/salg til bogført værdi*)

Budgetvejledning 2006 fastsætter i punkt 1.2 *Regnskaber* følgende bestemmelser for ændring af regnskabspraksis, der også gælder ændring af regnskabsprincipper:

Ændring af regnskabspraksis

Hvor der i et finansår sker skift af de regnskabsmæssige principper, skal såvel bevilling som regnskab opstilles efter de nye principper, jf. også punkt 2.2.4. Bevillingsmæssige dispositioner og periodisering. Endvidere skal ændringen være beskrevet i den finanslov eller det aktstykke, der hjemler ændringen. Er ændringen hjemlet ved ændringer i materiel lovgivning, skal dette angives i anmærkningerne til den bevillingslov, hvor ændringen optages.

**Konsekvensen af bestemmelsen er, at der ikke kan foretages primokorrek-
tioner vedr. ændringer i regnskabsprincipper eller regnskabspraksis med
mindre ændringen er beskrevet i finanslovens anmærkninger eller i et
aktstykke.**

Primokorrekationer anvendt ved den endelige lukning af regnskaber:

I nogle tilfælde kan man ændre delregnskabets underkontohenvi-
sning i nummerstrukturen og dermed opnå et tilfredsstillende resultat, som gør det overflødig at bogføre ompostinger.

Som regel er situationen imidlertid, at regnskabsføringen ophører i en del af en statsinstitution, eller institutionen ønsker at strukturere sin regnskabsføring på en ny måde, så det er nødvendigt at nulstille de gamle regnskabssaldi. Økonomitstyrelsen har udarbejdet et notat om lukning af et delregnskab eller en bogføringskreds. Til sidst i denne proces kan der opstå situationer, hvor der er nogle saldi tilbage, f.eks. på de følgende konti:

Konto 5152 Transportmateriel, anskaffelser	D 4.000.000,00 kr.
Konto 5154 Transportmateriel, afhændelser	K 4.000.000,00 kr.
Konto 6121 Købsmoms, drift	D 2.000.000,00 kr.
Konto 6123 Købsmoms, refusion fra ØS	K 2.000.000,00 kr.
Konto 7411 Egenkapital	D 8.000.000,00 kr.
Konto 7464 Udsaldering af FF1 SKB-konto	K 8.000.000,00 kr.
Konto 8414 Anden langfristet gæld, tilgang	K 1.000.000,00 kr.
Konto 8504 Anden langfristet gæld, afgang	D 1.000.000,00 kr.

Det synes nemt at nulstille disse saldi med en normal postering, men det er problematisk for den person, som senere skal opstille årsrapporten eller analysere regnskabet ud fra bogføringen, fordi en normal postering signalerer negative tilgange og negative afgang i regnskabsåret, hvilket er svært at fortolke – specielt hvis disse nulstillingsposterings blandes med andre posterings i året.

Der vil være særligt problematisk, hvis saldoen på konto 6121 *Købsmoms, drift* blev udlignet med en almindelig regnskabspostering i kredit, fordi det automatiske system til refusion af købsmoms ville opfatte posteringen, som om institutionen havde modtaget en kreditnota, og derfor ville der efterfølgende blive forsøgt hævet 2 mio. kr. på institutionens SKB-konto.

Derfor tillades en yderligere meget indskrænket anvendelse af primokorrekationer, således at den ovenstående nulstillingspostering må foretages som en primokorrekation (situation 2 på side 1).

Denne afsluttende primokorrekation med ”p”-markerede nulstillingsposterings gennemføres i starten af det regnskabsår, der følger efter året med de sidste reelle transaktioner. Institutionen kan søge Økonomitstyrelsen om dispensation til at bogføre primokorrekationen tidligere.

Primokorrekationer vedrører altid korrektioner til saldoen primo regnskabsåret på en beholdningskonto. Der kan således rent begrebsmæssigt ikke foretages primokorrekationer til indtægts- eller udgiftskonti, som altid starter året med saldo nul.

En ændring i regnskabsprincip/-praksis fra starten af et regnskabsår indebærer således, at man ændrer værdien af en statuspost i statsregnskabet primo nyt år i forhold til værdien af samme regnskabspost i regnskabet ultimo forrige år uden at denne ændring er udtryk for en transaktion (økonomisk handling).

(Der kan også forekomme primokorrekationer til statsregskabets balance, hvis Økonomistyrelsen opretter nye statusposter, nedlægger statusposter eller ændrer i statusposternes sammensætning af beholdningkonti).

Det er vigtigt at huske, at regnskabsposten var korrekt opgjort ultimo forrige år efter de regnskabsprincipper og regnskabspraksis, som var gældende i forrige regnskabsår, samtidig med at den nye primosaldo efter primokorrekationen er korrekt opgjort efter de regnskabsprincipper og regnskabspraksis, som er gældende i det nye regnskabsår for den pågældende statuspost.

Regnskabsregistreringen af primokorrekationer

Bogføringen af primokorrekation sker på den regnskabskonto, der ændrer værdi pr. 1. januar i det nye regnskabsår. Modkontoen til ændringen sker som hovedregel direkte på egenkapitalen, hvor man fremover anvender regnskabskonto 7411 som modkonto til alle primokorrekationer. I nogle tilfælde er modkontoen dog en anden beholdningskonto, og egenkapitalens størrelse er uforandret i forbindelse med primokorrekationen.

Det er et krav, at bogføringen af primokorrekationen bliver overført fra det lokale regnskabssystem til Økonomistyrelsens DataUdvekslingsPunkt (ØDUP) og Statens KoncernSystem (SKS) via posteringer, som er mærket med et ”p” for primokorrekation i stedet for standarden ”n” for normale regnskabsposteringer (se nærmere i bilag 1 og 2).

”p”-markeringen i posteringstypen sikrer samtidig at disse posteringer bliver kategoriseret som primokorrekationer i de officielle regnskaber, som departementer og institutioner skal godkende, samt i *Dynamisk rapportering* i SKS, der anvendes til analyser og ad hoc rapportering.

Bilag 3 beskriver supplerende retningslinjer i forbindelse med de gennemførte primokorrekationer i 2007 vedr. tilpasning af balancen til omkostningsbevillinger.

Bilag 4 viser hvilke egenkapitalkonti, der fortsat må bogføres på efter udstedelsen af disse regler for primokorrekationer. Det er vigtigt, at de regnskabsførende institutioner ikke bogfører yderligere transaktioner direkte på egenkapitalkonti (udover de nævnte i bilag 4), fordi posteringer direkte på egenkapitalen unddrager poster fra resultatopgørelsen, og derved afrapporterer institutionerne ikke årets korrekte indtægter og omkostninger (dvs. forbruget af bevillingerne) over for Folketinget.

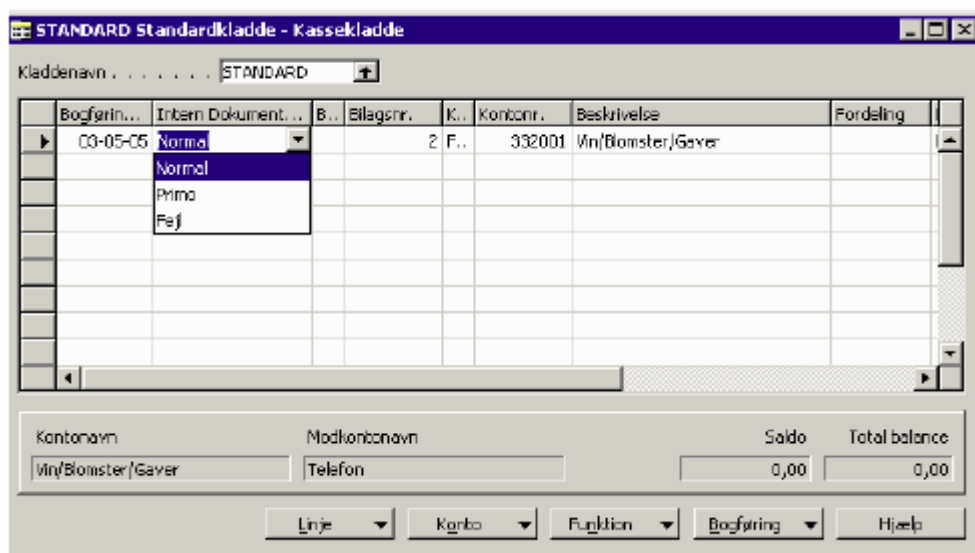
Bilag 1: Uddrag af vejledning om finansmodulet i Navision Stat
Intern dokumenttype, side 159-160

Når poster bogføres markeres de dannede finansposter med en intern dokumenttype. Dokumenttypen overføres til SKS sammen med de øvrige oplysninger om de enkelte bilag. **Ved almindelig bogføring er de mulige værdier for feltet "Intern dokumenttype": "Normal", "Primo" eller "Fejl".** Derudover bliver der i forbindelse med en årsafslutning dannet poster af typen "Efterpostering" og "Ultimopost".

Poster af typen "Normal", "Primo" eller "Fejl".

Der er oprettet en ny kolonne i kassekladden og kassererkladden til at angive intern dokumenttype.

Sti: Finans\Kassekladder (eller Kassererkladder)



Kolonnen skal ikke bruges ved almindelige daglig bogføring. Den bør kun hentes frem i kladden (vha. Vis\Vis kolonne) såfremt typerne 'Fejl' eller 'Primo' skal anvendes.

- Alle poster oprettes som standard med typen "Normal", og dette må kun ændres efter aftale med Økonomistyrelsen. Disse poster bliver eksporteret.
Bemærk: Hvis der har været posteret på en fejlagtig SKS konto, og posterne derfor skal omposteres, så er det stadig typen "Normal", der skal bruges.
- Typen "Fejl" anvendes til at opdatere Navision med rettelser, som allerede er foretaget i SKS – det kan f.eks. være åbningsbalance eller omposteringer. Posterne bliver eksporteret; men ikke konsolideret i statsregnskabet.
Bemærk: "Fejl" må kun bruges efter aftale med Økonomistyrelsen.
- Typen "Primo" anvendes til primokorrekationer, f.eks. til flytning af anlæg fra en bogføringskreds til en anden. Posterne bliver eksporteret; men ikke konsolideret i statsregnskabet.
Bemærk: "Primo" må kun bruges efter aftale med Økonomistyrelsen.

Poster af typen "Efterpostering".

Det er ikke muligt ved almindelige bogføring manuelt at markere en post som "Efterpostering". Typen "Efterpostering" anføres automatisk på poster, der er bogført efter at året er lukket i Navision Stat. Efterposteringer er altså normale poster. Markeringen af efterposter bruges til at afstemme periode 13.

Bilag 2: Markering af posteringer med "p" for primokorrektion

Det er et krav, at bogføringen af primokorrektionen bliver overført fra det lokale regnskabssystem til Økonomistyrelsens DataUdvekslingsPunkt (ØDUP) og Statens KoncernSystem (SKS) via posteringer, som er mærket med et "p" for primokorrektion i stedet for standarden "n" for normale regnskabsposteringer.

Hvis den regnskabsførende institution anvender Navision Stat som lokalt regnskabssystem, så kan denne "p"-markering påføres ved hjælp af funktionen **Intern dokumenttype**, der er beskrevet i bilag 1. Derefter sørger Navision for en "p"-markering af postering ved overførsel til SKS.

Hvis den regnskabsførende institution anvender et andet lokalt regnskabssystem end Navision Stat, så skal institutionen sørge for, at den xml-fil, som sendes til SKS indeholder en "p" markering af de posteringer, som er primokorrektioner.

Opfyldelsen af kravet gennemføres i koden `<PosteringsType>` i xml-filen:

```
- <Postering>
  <DelregnskabsNr>200</DelregnskabsNr>
  <Frispecifikation>01</Frispecifikation>
  <Beløb>500000.00</Beløb>
  <DebetKreditMarkering>k</DebetKreditMarkering>
  <Valuta>dkk</Valuta>
  <Tekst>Primokor. værdiansættelse udlån</Tekst>
  <BogfoeringsDato>2007-03-02</BogfoeringsDato>
  <PosteringsType>p</PosteringsType> i stedet for: >n</
```

Bilag 3: Tillæg vedr. primokorrekktionerne i 2007 vedr. tilpasning af balancen til omkostningsbevillinger

Primokorrekktionerne vedr. tilpasning af balancen til omkostningsbevillinger i statsregnskabet fo 2007 følger disse generelle retningslinjer for primokorrekktioner med følgende tilføjelser, som begrundes i den pragmatiske holdning om at få igangsat de nye bevillingsregler uden unødige forsinkelser:

A: Fejl i de bogførte værdier i balancen ultimo 2006 (dvs. i grundlaget for primokorrekktionerne)

Statsinstitutionerne har siden 2005 været forpligtet til at føre et omkostningsbaseret regnskab (selv om de fleste institutioner først overgår til omkostningsbaserede bevillinger fra finansår 2007). Derfor burde alle balanceposter i regnskabet ultimo 2006 principielt være værdisat korrekt efter omkostningsbaserede principper, og tilpasningen af balancen primo 2007 til omkostningsbaserede bevillinger burde alene bestå i at tildele startlikviditet i den nye likviditetsordning og foretage omposteringer til egenkapitalen, der etablerer de korrekte primosaldi for reserveret bevilling, overført overskud mv.

Hvis balancen ultimo 2006 ikke afspejlede korrekt opgjorte omkostningsbaserede balanceposter (fx manglende hensættelser), så kunne disse fejlposter eller manglende poster fra 2006 rettes som normale poster i 2007 jf. de generelle regler for rettelser af fejl i tidligere finansår. Denne procedure ville i de fleste tilfælde medføre en resultatpåvirkning i 2007, som ikke ville have optrådt i ved korrekt postering i 2006, fordi kontoplanen fra 2007 i sin grundkonstruktion er omkostningsbaseret.

Økonomistyrelsen tillader imidlertid at sådanne fejl rettes via primokorrekktionerne til den tilpassede balance for 2007 i følgende fire situationer:

- **Institutionen** har beskrevet fejlen/problemet i sin **årsberetning** for 2006 og oplyst, at det rettes ved en primokorrekktion til statsregnskabet for 2007
- **Rigsrevisionen** har i sin revision af regnskabet for 2006 påpeget en sådan fejl i balancen ultimo 2006, og konkluderet at fejlen rettes ved en primokorrekktion til statsregnskabet for 2007
- **Finansministeriets departement** har ved gennemgangen af de tilpassede balancer til omkostningsbaserede bevillinger primo 2007 opdaget sådanne fejl og Finansministeriet har vurderet, at genopretningen skal ske uden påvirkning af indtægter og omkostninger i 2007 (dvs. ved primokorrekktion)
- Ledelsen i **Økonomistyrelsen** med ansvar for implementeringen af omkostningsbevillinger vurderer i konkrete sager med sådanne fejl i balancen ultimo 2006, at rettelsen kan ske ved primokorrekktion i 2007.

B: Fejl i placeringen af aktiver og passiver i balancen ultimo 2006

I en del situationer forekommer det, at aktiver og passiver, som primo 2007 skal være knyttet til omkostningsbaserede bevillinger, var bogførte i balancen ultimo 2006 i en bogføringskreds på et delregnskab, som i 2007 (stadig) henviser til en underkonto på finansloven for 2007, der indgår i en udgiftsbaseret hovedkonto.

Der er også situationer, hvor to bogføringskredse (en til driftsbevilling og en anden til den tidligere anlægsbevilling) skal sammenlægges i 2007, fordi der ikke længere optræder en særskilt anlægsbevilling på finansloven for 2007. En sådan sammenlægning af to bogføringskreds var ikke altid mulig at gennemføre i 2006, fordi der skulle afrapporteres til forskellige hovedkonti efter finansloven for 2006.

Den rigtige håndtering af sådanne situationer ved tilpasningen af balancen primo 2007 er, at institutionen ved beregningen af tilpasningen af balancen indregner disse yderligere aktiver, gæld og egenkapital, som står bogført et andet sted i statens samlede balance, men som skal indgå i institutionens tilpassede balance primo 2007 (samtidig skal alle andre institutioner naturligvis undlade at indarbejde disse specifikke aktiver, gældsposter og egenkapital i deres tilpassede primobalancer).

Hvis denne situation med forkert placering af aktiver/gæld er blevet håndteret korrekt af institutionen ved beregningen af den tilpassede balance, så skal de pågældende aktiver, gæld og egenkapital **omposteres ved primokorrekationer til balancen**, således at den teknisk overførte primosaldo plus disse primokorrekationer med flytninger plus de beregnede primokorrekationer i opgørelsen af den tilpassede balance i alt resulterer i en primosaldo, som er identisk med primosaldoen i den tilpassede balance.

I forbindelse med tilpasningen til omkostningsbaserede bevillinger primo 2007 er der således en konkret undtagelse fra den generelle regel om, at flytninger af aktiver, gæld og egenkapital ikke sker ved primokorrekationer.

C: Fejl i tilpasning af balancen primo 2007, som konstateres i resten af 2007

Hvis der i resten af 2007 konstateres væsentlige fejl i den tilpassede balance primo 2007, så foretages der en ny beregning, efterfulgt af nye primokorrekationer samt en ændret tildeling af startlikviditet og korrigeret likviditetsberegning i 2007.

En væsentlig fejl kan fx være at nogle omkostningsbaserede aktiver eller gældsposter er blevet holdt ude fra opgørelsen af den tilpassede balance primo 2007, så denne balance ikke dækker hele det omkostningsbaserede område.

Efter udgangen af finansår 2007 foretages der ikke længere justeringer/omposteringer til primokorrekationerne vedrørende overgangen til omkostningsbaserede bevillinger. Eventuelle yderligere fejl rettes i stedet over resultatopgørelsen.

Bilag 4: Fremtidig anvendelse af kontoplanens konti 70xx-74xx for egenkapital

70.11 Reguleret egenkapital og 70.12 Modkonto - bevægelser i statsforskrivningen

Benyttes altid som modkonto til 53xx Statsforskrivning, dvs. hvis denne ændres eller flyttes til andre virksomhedsbærende hovedkonti, men som udgangspunkt forbliver denne regnskabspost uændret efter tilpasningen af balancen primo 2007.

71.xx Opskrivninger over egenkapitalen

Benyttes kun hvis institutionen har fået særlig tilladelse til at opskrive på anlæg

72.11 Reserveret egenkapital

Visse institutioner har særlige ikke-operationelle statslige aktiver. Den reserverede egenkapital benyttes også, hvis institutionen helt undtagelsesvist har særlige gebyrområder.

73.11 Bortfald af årets resultat

Anvendes i nogle situationer ved disponeringen af årets resultat jf. Statens Kontoplan.

74.xx Fri egenkapital

Konto 74.03 og 74.06 anvendes i forbindelse med resultatdisponeringen.

Konto 74.11 modtager alle bevægelserne fra driftskontiene ved beholdningsoverførslen (ved nulstillingen af finans). Kontoen åbnes for direkte posteringer, men den må kun anvendes til primokorrekationer i de to situationer, der er nævnt i denne vejledning. Der må kun bogføres ”p”-markerede posteringer direkte på konto 74.11 Egenkapital, alle normale posteringer markeret med ”n” på konto 74.11 er udtryk for en bogføringsfejl.

Konto 74.21-74.25 er overflødige, da det centrale rapporteringssystem kan håndtere deres funktion.

Konto 74.26 er beskrevet i Statens Kontoplan i salg af anlæg på udgiftsbaserede bevillinger.

Konto 74.41-74.48 er overflødige i modellen for primokorrekationer beskrevet på side 1 i notatet. Allerede foretagne posteringer i 2007 skal nulstilles ved omposteringer. Primokorrekationer i 2007 skal omposteres til konto 74.11.

Konto 74.61-74.80 kan anvendes som beskrevet i Statens Kontoplan, men totalt for staten skal hver konto have summen 0,00 kr. for ikke at påvirke statens egenkapital.

Oversigt over de hidtidige regnskabskonti under 74xx Fri egenkapital (oprettet med Statens Kontoplan 2007):

- 74.03 modkonto til resultatdisponering
- 74.06 reguleret overført overskud
- 74.11 egenkapital
- 74.21 årets afskrivning – udgiftsbaseret bevilling
- 74.22 årets nedskrivning – udgiftsbaseret bevilling
- 74.23 årets nedskrivning færdiggjorte udviklingsprojekter – udgiftsbaseret bevilling
- 74.24 årets nedskrivning immaterielle udviklingsprojekter under opførelse - udgiftsbaseret bevilling
- 74.25 årets nedskrivning igangværende arbejder for egen regning – udgiftsbaseret bevilling
- 74.26 forskel mellem salgsværdi og gevinst/tab (anlægsaktiver) – udgiftsbaseret bevilling
- 74.41 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – anlæg
- 74.42 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – varelager
- 74.43 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – tilgodehavender
- 74.44 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – finansiel gæld
- 74.45 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – udlån
- 74.46 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – værdipapirer
- 74.47 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – finansielle aktiver
- 74.48 modkonto til flytning mellem bogføringskredse og primokorrekationer – hensættelser
- 74.61 likviditetstildeling, selvstændig likviditet
- 74.62 øvrige likviditetsafregninger vedrørende selvstændig likviditet
- 74.64 udsaldering SKB FF1 konti
- 74.66 udsaldering DN konto til FM
- 74.68 Likvide overførsler indenfor et pengeforsyningsområde
- 74.70 taxameteroverførsel
- 74.80 mellemregning lokale systemer