

# Redovisning av kommunal medfinansiering

*Betänkande av utredningen Redovisning m.m.  
av kommunal medfinansiering till statlig infrastruktur*

*Stockholm 2009*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

SOU 2009:21

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:  
Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Orderfax: 08-690 91 91  
Ordertel: 08-690 91 90  
E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)  
Internet: [www.fritzes.se](http://www.fritzes.se)

*Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.*  
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.  
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på  
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB  
Stockholm 2009

ISBN 978-91-38-23158-6  
ISSN 0375-250X

# Till statsrådet Mats Odell

Regeringen beslutade den 9 oktober 2008 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att överväga frågor om kommunal medfinansiering till statlig infrastruktur och hur dessa frågor kan tas om hand inom ramen för gällande lagstiftning. Vid behov kunde utredaren överväga om det var lämpligt att ändra nuvarande redovisningslagstiftning eller kommunallagens regler kring åberopande av synnerliga skäl och återställande av negativt resultat.

Till särskild utredare förordnades den 13 oktober 2008 kommunalrådet i Enköpings kommun Åke Hedén.

Som experter i utredningen förordnades den 15 oktober 2008 departementssekreteraren Karin Gustafsson, departementssekreteraren Emil Högberg, ekonomen Anders Nilsson och departementsrådet Ragnvald Paulsson.

Som sekreterare anställdes den 13 oktober 2008 förre kanslichefen i Rådet för kommunal redovisning Bo-Lennart Nilsson.

Utredningen (Fi 2008:09) överlämnar härmed betänkandet *Redovisning av kommunal medfinansiering* (SOU 2009:21). Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm 26 februari

*Åke Hedén*

*/Bo-Lennart Nilsson*



# Innehåll

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>7</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>13</b>
<b>1 Utredningens uppdrag</b> .....	<b>17</b>
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>19</b>
<b>3 Bestämmelser om redovisning i kommuner och landsting</b> .....	<b>23</b>
3.1 Kommunallagen .....	23
3.1.1 Balanskravet .....	23
3.2 Lagen om kommunal redovisning .....	24
3.2.1 Praxisutvecklingen .....	25
3.2.2 Kommunal särart .....	26
3.2.3 Redovisning av bidrag till statlig infrastruktur .....	27
<b>4 Konsekvenser av gällande regler</b> .....	<b>31</b>
4.1 Redovisningen .....	31
4.1.1 Engångsbidrag eller bidrag i takt med byggandet .....	31
4.1.2 Årlig ersättning för förbättrad funktion och standard .....	32
4.1.3 Kommunen eller landstinget blir ägare till del av investeringen .....	33
4.2 Balanskravet .....	33
<b>5 Kan frågan lösas inom ramen för gällande regler?</b> .....	<b>35</b>
5.1 Redovisningslagstiftningen .....	36

5.2	Balanskravet och synnerliga skäl .....	38
5.2.1	Motiven för balanskravet .....	38
5.2.2	Synnerliga skäl .....	39
5.3	Andra avtalsformer .....	40
<b>6</b>	<b>Överväganden och förslag .....</b>	<b>43</b>
6.1	Utgångspunkter .....	43
6.2	Regelverket är inte ändamålsenligt .....	44
6.3	Förslag .....	47
6.3.1	Ändring av lagen (1997:614) om kommunal redovisning .....	47
6.3.2	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	52
<b>7</b>	<b>Konsekvensanalys .....</b>	<b>53</b>
7.1	Tillämpningen av balanskravet .....	53
7.2	Konsekvenser för det finansiella sparandet .....	53
7.3	Övriga konsekvenser .....	54
<b>8</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>55</b>
 <b>Bilaga</b>		
	Kommittédirektiv .....	57

# Sammanfattning

## Förslaget i korthet

Utredningens uppdrag har varit att se över hur redovisningen av medfinansiering av statlig infrastruktur ska hanteras hos kommuner och landsting. Jag föreslår följande:

1. Bidrag till medfinansiering av statlig infrastruktur får tas upp som tillgångspost i den kommunala balansräkningen.
2. Bidraget ska skrivas av under den medfinansierade tillgångens bedömda nyttjandeperiod.
3. Enligt övergångsbestämmelser får de nya reglerna tillämpas för medfinansiering som är beslutad efter utgången av år 2006.

## Allmän bakgrund

Regeringen förordnade i oktober 2008 en särskild utredare med uppdrag att se över frågor kring redovisningen hos kommuner och landsting av lämnade bidrag för medfinansiering av statlig infrastruktur. I propositionen Kommunala kompetensfrågor m.m. (prop. 2008/09:21), som lämnades till riksdagen i september 2008, föreslås en vidgad kommunal kompetens bl.a. vad gäller möjligheten för kommuner och landsting att ge bidrag till byggandet av statliga vägar och järnvägar. I propositionen konstaterar regeringen att redovisningsfrågorna beträffande medfinansiering kräver ytterligare belysning för att regeringen ska kunna ta ställning till om förändringar behöver göras beträffande redovisningen av sådana bidrag.

Kommunal medfinansiering av statlig infrastruktur är en företeelse som får antas bli allt mera aktuell. Bland genomförda eller pågående projekt kan nämnas Norra och Södra Länken i Stockholm, Citytunneln i Malmö och Citybanan i Stockholm.

Bland planerade större projekt finns bl.a. E4/E12 Umeå, E4 Sundsvall och riksväg 50 förbi Motala. I infrastrukturpropositionen (*Framtidens resor och transporter – infrastruktur för hållbar tillväxt*, prop. 2008/09:35) framhålls att medfinansiering är en möjlighet till att öka volymen av angelägna infrastrukturprojekt.

Eftersom medfinansiering är frivillig är utgångspunkten att den deltagande kommunen eller landstinget bedömer att utgiften är förenlig med sina intressen. Medfinansiering ger stötte möjligheter till samordning med egna planerade åtgärder och till att påverka utformningen av infrastrukturen så att den anpassas till de lokala och regionala behoven när det gäller exempelvis utvecklingen av bostadsbyggande och näringsliv. Det kommunala beslutet att medverka kan emellertid leda till besvärande redovisningsmässiga konsekvenser. Enligt gällande regler ska nämligen hela det avtalade medfinansieringsbeloppet redovisas som kostnad hos bidragsgivaren redan det år då beslutet tas, oavsett när utbetalningen ska ske och oavsett att syftet med bidraget är att medverka till byggandet av en anläggning som ska ge nytta för bidragsgivare under lång tid framåt.

### **Bestämmelser om redovisning i kommuner och landsting**

I kommunallagens 8 kap. regleras det s.k. balanskravet, som innebär att kommuner och landsting ska upprätta sin budget så att intäkterna överstiger kostnaderna. Om det verkliga resultatet blir negativt ska en återställning av det egna kapitalet ske inom 3 år. Undantag finns från såväl skyldigheten att budgetera ett positivt resultat som från kravet på återställning, nämligen om synnerliga skäl kan åberopas. I lagen och förarbetena anges exempel på vad som kan vara synnerliga skäl.

Redovisningen hos kommuner och landsting regleras i lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Lagen är relativt kortfattad, men anger att redovisningen ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Ansvarig för utvecklingen av god redovisningssed och för att i rekommendationer uttala vad som är god sed inom olika redovisningsområden är Rådet för kommunal redovisning, som är normgivande organ för den kommunala redovisningen.



## Gällande regler för medfinansiering

I lagen om kommunal redovisning finns inte några uttryckliga regler för hur medfinansiering ska redovisas. Rådet har emellertid i sin rekommendation RKR 6.1 normerat hur denna redovisning ska ske. Enligt redovisningslagen är det god redovisningssed att följa rådets rekommendationer och, om det inte görs, i årsredovisningen motivera avvikelsen. Enligt rekommendationen ska bidrag till finansiering av infrastruktur som ägs av någon annan än kommunen eller landstinget redovisas som kostnad i bidragsgivarens resultaträkning. En annan viktig rekommendation av betydelse för medfinansieringens redovisning är RKR 10.1 Avsättningar och ansvarsförbindelser. Rekommendationen behandlar bl.a. hur förpliktelser om framtida utbetalningar ska hanteras. Om en kommun eller ett landsting i ett avtal har iklätt sig en förpliktelse som kommer att leda till ett utflöde av resurser, dvs. att man i avtalet förbundit sig att senare göra utbetalningar, och storleken av dessa kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska värdet av förpliktelsen redovisas som avsättning i balansräkningen redan det år då förpliktelsen uppstår. Om förpliktelsen avser mer än en framtida utbetalning ska summan av dessa tas upp som avsättning, och beräknas som nuvärdet av de framtida utbetalningarna. Det innebär att hela den ekonomiska konsekvensen av ett medfinansieringsavtal kommer att belasta resultatet för det år då avtal sluts, även om utbetalningarna kan komma att ske långt senare.

## Konsekvenser av gällande regler

Enligt vad som ovan nämnts ska i princip bidrag till medfinansiering kostnadsföras i sin helhet det år då avtal om medfinansiering ingåtts. Någon möjlighet att fördela kostnaden under flera år genom periodisering av bidraget finns inte. Detta gäller oavsett om medfinansieringen sker i form av ett engångsbidrag eller om bidraget utgår under en följd av år. Dessa regler gäller under förutsättning att avtalskonstruktionen innebär att staten blir ägare till investeringen. En annan förekommande form av medfinansiering är att medfinansieraren blir formell ägare till del av infrastruktur-satsningen. I sådana fall gäller vanliga regler för redovisning av investeringar, dvs. bidragsgivaren aktiverar den ägda anläggningen i

sin balansräkning, varefter kostnaden i resultaträkningen fördelas under den bedömda nyttjandeperioden genom avskrivningar.

Den gällande redovisningsmodellen kan också innebära konsekvenser när det gäller möjligheten att uppfylla kommunallagens balanskrav. Genom att medfinansieringen kommer att belasta resultatet på en gång under det år då beslutet om medfinansiering tas kan det, med hänsyn till att det ofta är fråga om betydande belopp, innebära att resultatet blir negativt. Då medfinansiering inte ryms inom begreppet synnerliga skäl kan balanskravsreglerna om att underskott ska återställas inom tre också uppfattas som alltför snäva.

### **Frågan kan inte lösas inom ramen för gällande regler**

I utredningen konstateras att det inte är möjligt att med nuvarande regelverk redovisa medfinansiering på annat sätt än vad som följer av de rekommendationer som utfärdats av Rådet för kommunal redovisning.

När det gäller kommunallagens balanskrav skulle de problem som kan uppstå kunnat hanteras om medfinansiering kunde inrymmas bland så kallade synnerliga skäl. I utredningen görs emellertid bedömningen att medfinansiering inte inryms i nuvarande tolkning av vad som är synnerliga skäl. Oaktat detta hade hänvisning till synnerliga skäl inte varit lösningen på det problem som många medfinansiärer upplever med den nuvarande redovisningsmodellen, nämligen att det inte finns någon möjlighet att periodisera kostnaden för att därigenom matcha kostnaden för medfinansieringen med den nytta som investeringen medför.

En lösning inom gällande regelverk kan vara att avtalskonstruktionen görs på så sätt att medfinansiären blir ägare till del av den anläggning som ska finansieras. Enligt utredningens uppfattning är det olyckligt om redovisningsreglerna leder till avtalskonstruktioner vars enda syfte är att undvika konsekvenserna av regelverket.

### **Överväganden och förslag**

Det finns anledning att anta att medfinansiering av statlig infrastruktur kommer att öka under de kommande åren. Det finns ett ökat engagemang hos kommuner och landsting kring betydelsen av

en väl fungerande infrastruktur och det blir också vanligare med regional samverkan kring angelägna trafiklösningar. Såväl medfinansieringen som samarbetet underlättas av utvidgningen av den kommunala kompetensen när det gäller medfinansiering av infrastruktur, som innebär att kommuner och landsting får lämna bidrag till byggande av väg och järnväg som staten ansvarar för, och till det undantag från lokaliseringsprincipen som gäller om det finns särskilda skäl till det (lag 2009:47 om vissa kommunala befogenheter).

Utredningen konstaterar att de regler som idag gäller för redovisning av medfinansiering är baserade på grundläggande och allmänt accepterade principer, och det finns ingen möjlighet att inom gällande regelverk komma till andra lösningar. Det konstateras också att konsekvenserna av denna redovisning med den stora obalansen mellan den omedelbara kostnadsbelastningen och den nytta som infrastruktursatsningen för med sig under många år inte är ändamålsenlig då den inte ger en rättvisande bild av vad satsningen faktiskt innebär. Reglerna kan också leda till att man väljer att söka antalsformer för medfinansiering med syftet att undvika effekterna av redovisningsreglerna. Den satsning som görs har ett klart framåtsyftande syfte, och kopplingen till den framtida nyttan är stark. Eftersom medfinansiering är frivillig kan man utgå från att medfinansieringen har bedömts att nyttan med att medverka vid finansieringen är så stor att den väl motsvarar åtagandet. Det är därför rimligt att medfinansieringen också redovisas på ett sätt som speglar sambandet mellan åtagande och nytta.

## Den valda lösningen

Det finns några alternativa lösningar för att undvika att medfinansieringsåtaganden medför problem vid tillämpningen av gällande regler. Ett sätt är att genom ändring av kommunallagens regler om balanskravet antingen fastslå att utgifter för medfinansiering utgör ett synnerligt skäl, och därmed inte ska inräknas i ett eventuellt uppkommande underskott, eller att tillåta att återställningen av det egna kapitalet på grund av underskott hänförligt till medfinansieringsbidrag får ske under längre tid än tre år. Emellertid anser jag inte att detta är en ändamålsenlig lösning på problemet. För det första anser jag att synnerliga skäl ska vara förbehållet mycket specifika omständigheter och för det andra, och viktigast, löses inte

en ändring av reglerna för balanskravet problemet med den bristande matchningen mellan medfinansieringsåtagandet och den framtida nyttan. Mitt förslag till lösning är i stället att ändra i lagen om kommunal redovisning så att reglerna för redovisning av medfinansiering blir enhetliga och ändamålsenliga. Jag föreslår därför att lagen ändras så att medfinansieringsbeloppet får tas upp på tillgångssidan i balansräkningen, för att därefter skrivas av under den bedömda nyttjandeperioden. Framtida avskrivningskostnader ska på sedvanligt sätt täckas av intäkter enligt balanskravets etablerade regelverk.

### **Konsekvenser för finansiellt sparande**

Under förutsättning att medfinansieringen i sig inte medför en ökad volym av infrastrukturinvesteringar är förslaget neutralt med hänsyn till den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande. Om antalet projekt med medfinansiering kommer att öka betyder det att kommunernas och landstingens konsoliderade finansiella sparande kommer att påverkas negativt. Regeringen anför i infrastrukturpropositionen att medfinansiering ska ses som ett renodlat tillskott som gör det möjligt att göra flera åtgärder inom området. Därmed följer att medfinansieringens effekter på den offentliga sektorns finansiella sparande är negativ. Hur stor denna effekt blir är naturligtvis beroende på den totala volymen av medfinansiering. Dock är detta en effekt av medfinansiering i sig och inte av de förslag jag lämnar i denna utredning.

# Författningsförslag

## Förslag till lag om ändring i lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:614) om kommunal redovisning

*dels* att 5 kap. 2 § och 6 kap. 3 § ska ha följande lydelse

*dels* att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 6 kap. 3 a och 4 a §§ av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 5 kap.

#### 2 §

Balansräkningen *skall* i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). Ställda panter och ansvarsförbindelser *skall* tas upp inom linjen.

Balansräkningen *skall* ställas upp i följande form.

#### Tillgångar

A. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar

Balansräkningen *ska* i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). Ställda panter och ansvarsförbindelser *ska* tas upp inom linjen.

Balansräkningen *ska* ställas upp i följande form.

#### Tillgångar

A. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar

- |   |  |
|---|--|
| 2. Maskiner och inventarier                   | 2. Maskiner och inventarier                            |
| 3. Övriga materiella anläggningstillgångar    | 3. Övriga materiella anläggningstillgångar             |
|   | <i>III. Medfinansiering till statlig infrastruktur</i> |
| <i>III. Finansiella anläggningstillgångar</i> | <i>IV. Finansiella anläggningstillgångar</i>           |
| B. Omsättningstillgångar                      | B. Omsättningstillgångar                               |
| I. Förråd m.m.                                | I. Förråd m.m.   |
| II. Fordringar                                | II. Fordringar   |
| III. Kortfristiga placeringar                 | III. Kortfristiga placeringar                          |
| IV. Kassa och bank                            | IV. Kassa och bank                                     |

#### Eget kapital, avsättningar och skulder

- A. Eget kapital, därav årets resultat
- B. Avsättningar
  - I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
  - II. Andra avsättningar
- C. Skulder
  - I. Långfristiga skulder
  - II. Kortfristiga skulder

#### Panter och ansvarsförbindelser

- 1. Panter och därmed jämförliga säkerheter
- 2. Ansvarsförbindelser
  - a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna
  - b) Övriga ansvarsförbindelser

### **6 kap.**

#### **3 §**

Anläggningstillgångar <i>skall</i> tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4–6 eller 8 §.	Anläggningstillgångar <i>ska</i> tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 3 a–6 eller 8 §.
---	---

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång *skall* räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång *skall* räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång *ska* räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång *ska* räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

### 3 a §

*Efter kommunens eller landstingets beslut ska bidrag till statlig infrastruktur tas upp till det belopp som bidraget uppgår till.*

### 4 a §

*Bidrag som avses i 3 a § ska skrivas av under tillgångens bedömda nyttjandeperiod.*

*I not till balansräkningen ska anges för varje projekt, det sammanlagda bidraget, vad beloppet avser, hur mycket som avskrivits samt principerna för avskrivningen.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången i fråga om bidrag till statlig infrastruktur som beslutats under räkenskapsåret 2009.

2. Utan hinder av vad som föreskrivits i punkten 1 får denna lag tillämpas i fråga om bidrag till statlig infrastruktur som beslutats efter utgången av 2006.



# 1 Utredningens uppdrag

I proposition 2008/09:21 *Kommunala kompetensfrågor* m.m. föreslås vissa utvidgningar av den kommunala kompetensen bland annat med avseende på möjligheten för kommuner och landsting att medverka vid finansieringen av statliga investeringar i infrastruktur. Enligt förslaget får kommuner och landsting under vissa förutsättningar lämna bidrag till byggande av väg och järnväg som staten ansvarar för. Förslaget innehåller också undantag från kravet på kommunal anknytning när det gäller bidrag till byggande av väg och järnväg om det föreligger särskilda skäl.

Till grund för propositionen ligger bland annat betänkandet *Kommunala kompetensutredningen* (SOU 2007:72) och promemorian *Kommunal medfinansiering av regionala infrastrukturprojekt* (Ds 2008:11). Varken i betänkandet eller i promemorian behandlas frågan om hur bidrag till infrastruktur ska hanteras i den kommunala redovisningen. I propositionen gör regeringen bedömningen att ytterligare utredning krävs för att kunna ta ställning till om och i så fall på vilket sätt nuvarande lagstiftning beträffande redovisning av kommunala bidrag till statlig infrastruktur bör ändras.

Genom direktiven (dir. 2008:114) har utredningen fått i uppdrag att överväga frågor om kommunal medfinansiering till statlig infrastruktur och hur dessa frågor kan tas om hand inom ramen för gällande lagstiftning. Vid behov kan utredaren överväga om det är lämpligt att ändra nuvarande redovisningslagstiftning eller kommunallagens regler kring återopande av synnerliga skäl och återställande av ett negativt resultat.

Utredaren ska:

- utreda om, och i så fall hur, det ekonomiska åtagandet kan fördelas över en flerårsperiod,

- vid behov överväga ändring av nuvarande redovisningslagstiftning och kommunallagen särskilt vad gäller åberopandet av synnerliga skäl och återställande av ett negativt resultat,
- redovisa konsekvenser särskilt vad gäller kommunernas tillämpning av balanskravet samt redovisningen av den kommunala sektorns, och därmed den offentliga sektorns, finansiella sparande i nationalräkenskaperna.

## 2 Bakgrund

Regeringen uttrycker i Infrastrukturpropositionen (*Framtidens resor och transporter – infrastruktur för hållbar tillväxt*, prop. 2008/09:35) att en väl fungerande infrastruktur och kommunikationer är en angelägenhet för såväl stat som kommuner, landsting, företag och resenärer, och att regeringen ser positivt på ett ökat gemensamt ansvarstagande för åtgärder inom transportinfrastrukturen. Samtidigt som staten har det övergripande ansvaret så finns ett brett intresse från lokala och regionala aktörer att påverka planering och utformning av samhällets infrastruktur. Medfinansiering från kommuner, landsting och privata intressenter kan bidra till att en större volym av angelägna infrastruktursatsningar genomförs än vad som skulle vara möjligt med enbart finansiering med statliga medel. Medfinansiering i sig innebär inte att andra objekt missgynnas genom att exempelvis få senare byggstart. Samma krav på beslutsunderlag ska ställas på medfinansierade objekt som på andra objekt.

Kommunal medfinansiering kan aktualiseras av olika anledningar. Det ger större möjlighet till samordning av andra planerade åtgärder och till att påverka utformningen av infrastrukturen så att den anpassas till de lokala och regionala behoven när det gäller exempelvis utvecklingen av näringsliv och bostadsbyggande.

Det lokala och regionala intresset har manifesterats i ett antal genomförda, pågående och planerade infrastruktursatsningar med medfinansiering. Som genomförda eller pågående projekt kan nämnas Norra och Södra Länken i Stockholm, Citytunneln i Malmö och Citybanan i Stockholm. Bland planerade större projekt finns bl.a. E4/E12 Umeå, E4 Sundsvall och riksväg 50 förbi Motala.

De nämnda exemplen är projekt där medfinansiering skett eller planeras ske antingen genom att kommun och/eller landsting ger bidrag till den statliga investeringen eller att kommun bidrar genom att finansiera och bli ägare till del av den totala anläggningen. I

exemplen uppgår den kommunala sektorns bidrag till betydande belopp. En annan form av medfinansiering är förskottering av investeringsmedel till Vägverket i form av räntefria lån. I dessa fall består medfinansieringen av räntekostnaden eller avståendet av ränteintäkter på utlånade medel. Det kommunala bidraget är därmed begränsat jämfört med övriga former av medfinansiering.

Banverket, Vägverket, Sjöfartsverket och Luftfartsstyrelsen (trafikverken) har utarbetat ett gemensamt dokument, *Finansiell samverkan i infrastrukturprojekt*, som en del av trafikverkens redovisning till regeringen/näringsdepartementet av uppdrag inför åtgärdsplaneringen för infrastrukturåtgärder perioden 2010–2020 (dnr N2008/6326/IR).<sup>1</sup> I dokumentet, som representerar trafikverkens syn på samplanering och samfinansiering av infrastruktur, görs en genomgång av bl.a. förutsättningar, principer och modeller för sam- och medfinansiering av infrastrukturprojekt. Regeringen har i beslut den 19 december 2008 (dnr N2008/8698/IR) om genomförande av åtgärdsplanering av en nationell trafikslagsövergripande plan m.m. fastlagt att trafikverken i arbetet med medfinansieringsfrågor ska tillämpa huvuddragen i detta dokument.

Utgångspunkten för regional, kommunal och privat medfinansiering av investeringar i statlig transportinfrastruktur är att det finns starka samband mellan transportsystemet och den regionala och lokala utvecklingen. Det har, oavsett om det finns en principiellt tydlig ansvarsfördelning mellan parterna, i praktiken en avgörande betydelse med en nära samverkan både vid planering och vid genomförande av infrastrukturåtgärder.

I trafikverkens promemoria anges ett antal områden där kommunal medfinansiering kan vara aktuell. Det gäller projekt med

- stark påverkan på regional och lokal utveckling,
- särskilda effekter på möjligheter till alternativ markanvändning,
- privata, kommunala eller regionala krav som går utöver vad som ligger i trafikverkens ansvar att tillgodose, samt
- särskilda intressen som ställer krav på tidigareläggning.

Samliga dessa alternativ är sådana att det finns starka lokala eller regionala intressen för att medverka vid planeringen och eventuellt genomförande och finansiering.

---

<sup>1</sup>Trafikverkens dokumentförteckning är SA10A 2008:1854, LS 2008:0511, F08–853/SA10, 0403–08–01239.

I promemorian görs en genomgång av vilka tänkbara komponenter som kan ingå i en medfinansiering. För kommuner och landsting kan alternativen vara

- engångsbidrag till investeringen,
- bidrag som utbetalas i takt med byggandet,
- årlig ersättning för förbättrad funktion eller standard, samt
- investeringar av kommun eller landsting i egen anläggning.

Dessutom förutsätts att möjligheten till förskottering från kommuner och landsting kommer att finnas kvar.

Som en följd av den ambition som uttrycks i Infrastrukturpropositionen och utvidgningen av den kommunala kompetensen när det gäller finansiering av statlig infrastruktur, lag (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, är det sannolikt att antalet infrastrukturprojekt med medfinansiering från kommuner och landsting kommer att öka. Till detta bidrar det föreslagna undantaget från lokaliseringsprincipen om särskilda skäl finns, vilket ökar möjligheterna för större regionala trafiksatsningar.

Rådet för kommunal redovisning, som är det normgivande organet för redovisningen i kommuner och landsting, har i en skrivelse till regeringen pekat på den redovisningsmässiga innebörden av den avsiktsförklaring som lämnats av ett antal kommuner och landsting beträffande medfinansiering av den s.k. Citybanan i Stockholm (dnr Fi2008/233). Rådets synpunkter i denna fråga har redovisats i promemorian Kommunal medfinansiering av regionala infrastrukturprojekt (Ds 2008:11). Vid remissbehandlingen av promemorian framkom att remissinstanserna var splittrade i sina uppfattningar. En knapp majoritet ansåg att nuvarande regler inte behöver ändras. Nästan hälften av remissinstanserna önskade en förändrad lagstiftning avseende redovisning av kommunala bidrag till infrastruktur.

Det sätt på vilket bidrag till statlig infrastruktur ska hanteras i den kommunala redovisningen uppfattas av många representanter för den kommunala sektorn som ett hinder eller i vart fall en försvårande omständighet när det gäller intresset för och möjligheterna till att delta i sådan finansiering. Anledningen till detta är att redovisningen sker på ett helt annat sätt än om det hade gällt en investering i egen regi, dvs. om man finansierar en anläggning som man själv blir ägare till. Enligt gällande regler ska infrastruktur-

bidrag kostnadsföras i sin helhet redan det år då avtalet med staten tecknas. Beträffande Citybanan ska finansierarna godkänna avtalet senast den 1 juli 2009, vilket enligt gällande regler innebär att hela resultatbelastningen sker senast i 2009 års bokslut, medan bidragen enligt avtalet ska betalas ut först med början år 2013. Förutom den bristande matchningen mellan kostnaden och den nytta som investeringen medför innebär reglerna också, med hänsyn till bidragens betydande belopp, svårigheter att uppfylla kommunalagens balanskrav, dvs. kravet på att redovisade intäkter varje år ska vara större än redovisade kostnader.

## 3 Bestämmelser om redovisning i kommuner och landsting

Bestämmelser om kommunal redovisning finns dels i 8 kap. kommunallagen (1991:900), dels i lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

### 3.1 Kommunallagen

I 8 kap. 14 § kommunallagen anges att styrelsen och övriga nämnder ska föra räkenskaper över de medel som de förvaltar. När det gäller hur redovisningen ska ske hänvisas till lagen om kommunal redovisning.

#### 3.1.1 Balanskravet

Det s.k. balanskravet är reglerat i 8 kap. kommunallagen. Balanskravet uttrycks i 4 § tredje stycket som att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. I fjärde stycket klargörs att undantag från balanskravet får göras om det finns synnerliga skäl. Enligt förarbetena till denna bestämmelse får synnerliga skäl åberopas om kommunen har en stark finansiell ställning eller om det finns behov av omstruktureringsåtgärder för att uppnå en god ekonomisk hushållning (prop. 2003/04:105, s. 19).

Av 5 a och 5 b §§ framgår att ett negativt resultat ska regleras och det redovisade egna kapitalet återställas inom tre år. En kommun får dock besluta att inte reglera ett negativt resultat och återställa det egna kapitalet i vissa fall, nämligen:

1. om det har uppkommit till följd av ett beslut att frångå balanskravet på grund av synnerliga skäl enligt 4 § fjärde stycket,

2. om orealiserade förluster i värdepapper uppstått, eller
3. om det finns andra synnerliga skäl.

Enligt förarbetena kan andra synnerliga skäl anses föreligga om kommunen medvetet byggt upp ett avsevärt eget kapital för framtida kostnadsökningar eller om förlust uppstått vid avyttring av tillgångar och om avyttringen samtidigt har skapat förutsättningar för minskade framtida kostnader (prop. 1996/97:52 s. 94). Möjligheten att endast delvis reglera ett negativt resultat eller att reglera detta under en längre tid än tre år ryms också inom begreppet synnerliga skäl enligt förarbetena. Vidare framhålls att det i första hand är kommunerna och landstingen själva som ska bedöma vad som inbegrips i synnerliga skäl.

Vid bedömningen av huruvida kommunen eller landstinget levt upp till balanskravet måste en s.k. balanskravsutredning göras. I denna tas hänsyn till i resultatet eventuella ingående realisationsvinster eller realisationsförluster och till eventuella synnerliga skäl. Huvudprincipen är att realisationsvinster inte ingår i balanskravet medan realisationsförluster gör det. Undantag görs om försäljningen sker i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning, t.ex. om den är ett led i en omstrukturering som medför framtida lägre kostnader.

### **3.2 Lagen om kommunal redovisning**

Lagen om kommunal redovisning (KRL) anger att bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I förarbetena till KRL (prop. 1996/97:52 Den kommunala redovisningen) framhölls att lagen inte avsåg att ge en uttömmande reglering av alla de redovisningsprinciper och regler som bör ligga till grund för redovisningen, utan normbildningen skulle liksom före lagens tillkomst komma att ske genom praxis och uttalanden av redovisningsexperts.

I samband med tillkomsten av KRL bildades Rådet för kommunal redovisning som normgivande organ för redovisningen i kommuner, landsting och kommunalförbund. Rådet, som till den juridiska formen är en ideell förening med staten och Sveriges Kommuner och Landsting som medlemmar, har som huvuduppgift är att främja och bidra till utvecklingen av god redovisningssed och att i rekommendationer uttala vad som är god sed inom redovis-



ningen. Till god sed hör att den kommunala redovisningen följer dessa rekommendationer. I 3 § KRL anges att om avvikelse sker från allmänna råd eller rekommendationer på det kommunala området ska upplysningar om detta och skälen för avvikelsen lämnas i not till redovisningen.

Det ska understrykas att lagen om kommunal redovisning och rådets rekommendationer endast gäller för kommuner, landsting och kommunalförbund. För kommun- och landstingsägda aktiebolag gäller bokföringslagen och årsredovisningslagen, och i vissa fall International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS), dvs. de redovisningsstandarder som utfärdas av International Accounting Standards Board (IASB)

### 3.2.1 Praxisutvecklingen

Lagen om kommunal redovisning är relativt kortfattad och den goda redovisningsseden har, liksom när det gäller företagens redovisning, i stor utsträckning utvecklats och definierats i rekommendationer utfärdade av det normgivande organet. När det exempelvis gäller vilka materiella tillgångar som ska tas upp i den kommunala balansräkningen och hur dessa ska värderas har bestämmelserna i lagtexten kompletterats med en rekommendation, RKR 11.1, *Materiella anläggningstillgångar*.

Rådet har i sin normering i stor utsträckning inspirerats av vad som anses vara god redovisningssed för kommersiell verksamhet. Det har sällan funnits skäl att avvika från vad som är etablerad sed beträffande företagens redovisning, utan vad som är god sed för företagens redovisning har oftast ansetts vara det också för den kommunala. Kommunal redovisning syftar liksom näringslivets till att ge en rättvisande bild av resultat och finansiell ställning. Som en följd av att grundläggande och viktiga principer för bokföringsmässig redovisning gäller fullt ut har rådets normering influerats av normeringen från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, efter det att Redovisningsrådet avvecklats, IFRS/IAS, och som tillämpas inom EU för noterade företag. På senare tid har inspiration också hämtats från de standarder för publika organisationer som utges av International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), inom International Federation of Accountants (IFAC).

### 3.2.2 Kommunal särart

Vid normeringen har det varit en strävan att i största möjliga utsträckning undvika regler som är särskilt anpassade för den kommunala redovisningen. Endast i de fall det har varit uppenbart att särskilda hänsyn måste tas har anpassningar gjorts i rekommendationerna. Exempelvis har anpassningar gjorts med hänsyn till att kommuner och landsting inte är skattesubjekt. Ett annat exempel är principerna för värdering av anläggningstillgångar. Lagstiftningen anger att anläggningstillgångar ska tas upp till anskaffningsvärdet och därefter minskas med gjorda avskrivningar. Särskilda regler finns om när avskrivningar ska göras och när avskrivningstider kan omprövas. Om tillgången bedöms ha ett bestående lägre värde än vad som då erhålls ska värdet skrivas ned. Däremot medger inte lagen uppskrivning av värdet av anläggningstillgångar. Den normala grunden för en bedömning av om det bokförda värdet av en anläggningstillgång är rätt eller om det finns ett nedskrivningsbehov är dess ekonomiska avkastningsvärde. Eftersom en betydande del av kommuners och landstings tillgångar inte har ett ekonomiskt avkastningsvärde har denna värderingsgrund kompletterats med begreppet servicepotential. Begreppet har hämtats från IPSASB och syftar på att tillgångarna har ett värde genom att innehavet är en förutsättning för att tillhandahålla tjänster, exempelvis utbildning, omsorg och sjukvård.

På senare tid har normeringen för åtminstone större företags redovisning allt mer utvecklats i riktning mot marknadsvärdering. Då kommunal verksamhet drivs med helt andra förutsättningar än vinstgenerering i vanlig bemärkelse är det därmed inte längre lika självklart att hämta inspiration från de normer som gäller för kommersiell verksamhet när det gäller redovisningen i kommuner och landsting.

Ett särartsförhållande för den kommunala redovisningen jämfört med näringslivets rör betydelsen av årsredovisningens balansräkning respektive resultaträkning. Enligt aktiebolagslagen har ett aktiebolag möjlighet att under vissa förutsättningar göra uppskrivningar av värdet av anläggningstillgångar. Särskilt beträffande noterade bolag är det viktigt att det finns förutsättningar för en korrekt värdering, och att eventuella dolda värden i balansräkningen kommer fram.

Samma förhållande gäller inte för kommuner och landsting. En kommun kan inte tvingas i konkurs eller ens upphöra att existera. Anledningen är kommunernas och landstingens status som en del

av den offentliga sektorn, och deras existens är garanterad i regeringsformen. Kommunens beskattningsrätt utgör säkerhet för kommunens åtaganden, och det ligger i det allmännas intresse att kommuner och landsting genom sin funktion som tillhandahållare av viktiga samhällstjänster kan fortsätta att fullgöra denna uppgift.

Mot denna bakgrund har den kommunala balansräkningen en förhållandevis underordnad betydelse jämfört med resultaträkningen. Balansräkningen har närmast en resultatutredande funktion, och värderingen av tillgångar och skulder sker utifrån kravet på att få en rättvisande resultatmätning. Detta dokumenteras i lagreglerna om det s.k. balanskravet. Det viktiga är att fånga utvecklingen över tiden till grund för bedömning och ställningstagande, och med detta syfte är resultaträkningens redovisning av ett rättvisande resultat väsentlig, då den ligger till grund för bedömningen av i vilken utsträckning verksamheten bedrivits i förhållande till i budgeten uppställda mål i enlighet med god ekonomisk hushållning samt som underlag för det politiska ansvarsutkrävandet.

Denna kommunala särart är dock inte särskilt synlig i rådets normering. De rekommendationer som behandlar värderingen av tillgångar har i princip samma innebörd som de som gäller för företagen, med undantag för att uppskrivning av tillgångar inte behandlas, eftersom lagstiftningen undantar denna möjlighet.

### 3.2.3 Redovisning av bidrag till statlig infrastruktur

Hur bidrag till statlig infrastruktur ska redovisas behandlas inte uttryckligen i lagstiftningen. Rådet har emellertid publicerat en rekommendation, RKR 6.1 *Redovisning av bidrag till infrastrukturrella investeringar*, och därmed normerat vad som är god redovisningssed i detta avseende. Enligt rekommendationen ska bidrag till finansiering av infrastruktur som ägs av någon annan än kommunen eller landstinget redovisas som kostnad i bidragsgivarens resultaträkning. Skälet till detta är att den tillgång som bidraget ska finansiera inte *kontrolleras* av bidragsgivaren, varför ett grundläggande kriterium för vilka tillgångar som ska redovisas i balansräkningen inte är uppfyllt.

Rekommendationen behandlar endast de fall där medfinansiering sker i form av bidrag till investeringen och inte exempelvis villkorade ersättningar där det kommunala bidraget lämnas under

mer än ett år under förutsättning av att vissa villkor uppfylls av den statliga huvudmannen.

Grunden för rådets ställningstagande är definitionen av vad som är en materiell anläggningstillgång som ska redovisas som tillgång i balansräkningen. I rådets rekommendation RKR 11.1 *Materiella anläggningstillgångar* definieras en tillgång som ”en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden”. Med servicepotential avses ”en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås”. Annorlunda uttryckt är tillgången en förutsättning, eller medför betydande nytta, för den kommunala verksamheten.

I Bokföringsnämndens vägledning *Redovisning av materiella anläggningstillgångar* (BFNAR 2001:3) uttrycks kriterierna enligt följande:

En materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i balansräkningen när

- det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och
- anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på företaget.

Denna definition finns också i IAS 16 – *Materiella anläggningstillgångar*, en redovisningsstandard utarbetad inom IASB och som är gällande standard för bland andra noterade företag inom EU.

Rådets definition har i förhållande till Bokföringsnämndens kompletterats med att tillgången förväntas ge ekonomiska fördelar eller *servicepotential*. Begreppet servicepotential har som tidigare nämnts hämtats från IPSASB. Med en tillgångs servicepotential menas att den ger redovisningsenheten fördelar i framtiden som inte behöver bestå av ekonomiska fördelar utan av att den på andra sätt kan bidra till att enheten uppnår sina mål. Detta förhållande gäller ju för en mycket stor del av de tillgångar som ägs av kommuner och landsting.

Det centrala i rådets rekommendation om redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar, och som är avgörande för att bidraget inte ska tas upp som tillgång i balansräkningen, är att

bidragsgivaren inte har kontroll över den investering som bidraget delvis ska finansiera. Vanligtvis är förutsättningen för att man ska ha kontroll över en tillgång att man äger den. Endast då är man försäkrad om de ekonomiska fördelar eller dess servicepotential som tillgången ger. Eftersom den tillgång som bidraget avser att medfinansiera kommer att ägas av staten och inte av kommunen eller landstinget anses kontrollkriteriet inte vara uppfyllt, varför tillgången inte får tas upp i balansräkningen hos givaren.

Enligt 5 kap. 2 § KRL ska balansräkningen redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). Rådets rekommendation RKR 10.1 *Avsättningar och ansvarsförbindelser* reglerar bl.a. om och på vilket sätt en förpliktelse som innebär framtida utbetalningar ska hanteras i redovisningen. Om exempelvis en kommun eller ett landsting genom ett bindande avtal har förpliktat sig att senare göra utbetalningar, och storleken av dessa kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska värdet av förpliktelsen redovisas som avsättning i balansräkningen redan det år då förpliktelsen uppstår. Om förpliktelsen avser mer än en framtida utbetalning ska summan av dessa tas upp som avsättning, och beräknas som nuvärdet av de framtida utbetalningarna. Det innebär att hela den ekonomiska konsekvensen av avtalet kommer att belasta resultatet för detta år, även om utbetalningarna kan komma att ske långt senare.

Sammanfattningsvis innebär gällande regler för redovisning av bidrag till medfinansiering att sådana bidrag ska kostnadsföras i sin helhet det år då avtal om medfinansiering ingåtts, vilket beträffande medfinansieringsavtal har skett då såväl fullmäktige som staten beslutat i frågan. Någon möjlighet att fördela kostnaden under flera år genom periodisering av bidraget finns således inte.



## 4 Konsekvenser av gällande regler

### 4.1 Redovisningen

I trafikverkens gemensamma promemoria om finansiell samverkan i infrastrukturprojekt (se avsnittet Bakgrund) finns en sammanställning över vilka tänkbara komponenter som kan ingå i en kommunal medfinansiering, nämligen

- engångsbidrag till investeringen,
- bidrag som utbetalas i takt med byggandet,
- årlig ersättning för förbättrad funktion eller standard, samt
- investeringar av kommun eller landsting i egen anläggning.

I detta avsnitt beskrivs den redovisningsmässiga innebörden av de olika komponenterna.

#### 4.1.1 Engångsbidrag eller bidrag i takt med byggandet

Bland de alternativa formerna för medfinansiering finns engångsbidrag och bidrag som utbetalas i takt med byggandet. Sådana bidrag kan utbetalas direkt till staten eller indirekt via trafikhuvudmännen som exempelvis är fallet när det gäller bidragen till Citybanan i Stockholm. I promemorian anges att engångsbidraget ska redovisas som kostnad det räkenskapsår då utbetalning sker, medan ett bidrag som utbetalas successivt under genomförandet under vissa omständigheter kan periodiseras.

Den ekonomiska innebörden av redovisningslagstiftningen och kompletterande normering är att ett avtal om medfinansiering som innebär att medfinansiären ger ett bidrag till statligt ägd infrastruktur ska belasta bidragsgivarens resultat redan för det år då avtalet ingås. Det har, med den reservation som framgår av nästa

stycke, ingen betydelse om bidraget ska utbetalas vid flera tillfällen och långt senare än den tidpunkt då avtalet träffades, under förutsättning att det framgår av avtalet att utbetalning ska göras med flera belopp under byggtiden.

Om medfinansieringen ska ske med bidrag som utbetalas under flera år, t.ex. i takt med att byggandet sker, kan det under vissa förutsättningar tänkas att avsättning inte ska göras med hela summan av delbeloppen. Det gäller om kriterierna för avsättning enligt rådets rekommendation RKR 10.1 inte kan anses vara uppfyllda, och då närmast om de senare beloppen är villkorade, och/eller kan vara svåra att beräkna. Med hänsyn till det specifika partsförhållandet med kommun och/eller landsting som den ena parten och staten som den andra, och då infrastruktursatsningen är väl planerad och grundad på statligt beslut, är det dock inte sannolikt att avtalen är konstruerade på sådant sätt att det i realiteten kan anses vara fråga om villkorade avtal.

Många kommuner och landsting anser att redovisningsreglerna ger oacceptabla konsekvenser. Flera av medfinansierarna till Citybanan menar exempelvis att redovisningen resulterar i en bristande matchning av kostnaderna mot nyttan. Redovisningen ger inte en rättvisande bild av syftet med bidragen, nämligen att under lång tid framöver skapa förutsättningar som gynnar kommunen eller landstinget, näringslivet och medborgarna.

Den omedelbara konsekvensen är att redovisningen påverkar möjligheterna att uppfylla kommunallagens balanskrav, särskilt som det inte utan vidare går att tolka in medfinansiering som ett möjligt synnerligt skäl att inte inom tre år återställa det egna kapitalet.

#### **4.1.2 Årlig ersättning för förbättrad funktion och standard**

Ett av de uppräknade alternativen är att medfinansieringen inte sker genom bidrag till investeringen utan i stället som en årlig ersättning för förbättrad funktion och standard. Från min utgångspunkt indikerar uttrycket "förbättrad funktion och standard" att funktions- eller standardhöjande åtgärder vidtas årligen, och sådana åtgärder brukar klassificeras som investeringar. Om medfinansieringsavtalet omfattar ett antal sådana årliga ersättningar ska dessa hanteras enligt normeringen om bidrag till infrastruktur, dvs. kostnadsföras i sin helhet vid avtalets ingående. Om avtalet avser



rena driftbidrag är det inte fråga om medfinansiering i den mening som här avses eftersom staten i så fall bär hela investeringen.

#### **4.1.3 Kommunen eller landstinget blir ägare till del av investeringen**

Ett alternativ är att avtalet utformas på ett sätt som innebär att kommunen eller landstinget blir ägare till delar av den totala investeringen. I sådant fall är det inte fråga om ett bidrag till annans investering, och anläggningen kommer att behandlas som vilken investering som helst. Det ska understrykas att detta gäller endast under förutsättningen att investeringen görs av kommunen eller landstinget själv. Om den i stället görs av trafikhuvudmannen, normalt länstrafikbolaget, som finansierar den genom bidrag från ägarna, behandlas investeringen som en anläggningstillgång hos bolaget, medan bidragen som finansierar bolagets investering hanteras som ägartillskott. Det innebär att bidragen inte belastar resultaträkningen utan redovisas i balansräkningen som ökning av posten "Aktier och andelar". Som alltid då fråga är om ägartillskott ska därefter det bokförda värdet på aktieposten prövas med hänsyn till eventuellt nedskrivningsbehov, vilket i så fall belastar resultaträkningen.

## **4.2 Balanskravet**

När en överenskommelse gjorts om medfinansiering av statlig infrastruktur ska kommunens eller landstingets resultat belastas med hela åtagandet. Det ligger i sakens natur att om medfinansiering är aktuellt är det som regel fråga om betydande belopp, varför beslutet kan komma att medföra att ett resultatmässigt underskott uppkommer. Enligt kommunallagens balanskrav, vilket närmare beskrivs i avsnitt 3.1.1, ska ett negativt resultat regleras, dvs. det egna kapitalet ska återställas inom tre år, såvida det inte finns synnerliga skäl för att underlåta återställningen. Det kan vidare antas att beslut om medfinansiering oftast föregåtts av en lång planeringsprocess, varför det kan bli aktuellt att ta hänsyn till medfinansieringen redan i budgeten som, om detta görs, kan komma att visa ett underskott. Budgetering av underskott är emellertid inte tillåtet såvida det inte finns synnerliga skäl.



## 5 Kan frågan lösas inom ramen för gällande regler?

Utredningens uppdrag är bl.a. att utreda om, och i så fall på vilket sätt, det ekonomiska åtagandet att medfinansiera statlig infrastruktur kan fördelas över en flerårsperiod och vid behov överväga ändring av nuvarande redovisningslagstiftning och kommunallagens regler, särskilt vad gäller åberopandet av synnerliga skäl och återställandet av ett negativt resultat.

I den skrivelse till Rådet för kommunal redovisning från ekonomidirektörerna i Västmanlands läns landsting och Västerås stad som föranledde rådet att informera regeringen om den redovisningsmässiga innebörden av avsiktsförklaringen om medfinansiering av Citybanan, finns ett uttalat önskemål om att det ska vara möjligt att fördela resultateffekten av medfinansiering över ett antal år. Det framhölls också att om inte denna fråga kan lösas på ett bra sätt finns det en risk att genomförandet av angelägna projekt försvåras.

I avtalet om medfinansiering av Citybanan understryker parterna vikten av att statsmakterna så snart som möjligt skapar ett regelverk som förenar statens intresse om kommunal medfinansiering under själva byggtiden med landstingens och kommunernas intresse av att hantera sina bidrag som kapitalkostnader. Kommunal medfinansiering av statlig infrastruktur bör kunna göras på så sätt att kommuner och landsting kan aktivera sina kostnader och därmed göra avskrivningar under en längre tidsperiod än under själva byggtiden.

Av remissvaren på promemorian *Kommunal medfinansiering av regionala infrastrukturprojekt* (Ds 2008:11) framgår att många remissinstanser anser att frågan måste lösas. Nästan hälften av remissinstanserna uttrycker önskemål om förändrade redovisningsregler för bidrag till statlig infrastruktur, några vill se en förändring som gör att utgiften kan hanteras i balansräkningen och andra vill

möjliggöra periodisering på annat sätt. Några remissinstanser förordar en finansieringsmodell med årliga driftsbidrag i stället för ett investeringsbidrag för att på detta sätt kunna fördela resultat-effekten. Sveriges Kommuner och Landsting anser att det är angeläget att staten snarast tar initiativ till att hitta en lösning som skapar utrymme för tidsmässig kostnadsfördelning av kommunal och regional medfinansiering.

Även om remissinstanserna är splittrade i sin uppfattning om och på vilket sätt reglerna bör ändras, finns det anledning att anta att de kommuner och landsting där medfinansiering är eller kan bli aktuell, önskar en redovisningsmetod som innebär att effekten av medfinansiering kan fördelas på flera år. Den beslutade kompetensutvidgningen, lag (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, innebär en kompetensenlig möjlighet, men inte skyldighet, till medfinansiering. Det kan då inte uteslutas att de nuvarande redovisningsreglerna kan verka hämmande för viljan att delta i finansieringen, oavsett att infrastruktursatsningen i övrigt anses angelägen att genomföra. Mot denna bakgrund är det viktigt att finna en redovisningslösning som ger en rättvisande bild av vad medfinansieringen faktiskt innebär.

## 5.1 Redovisningslagstiftningen

Kommunal redovisning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att kostnader och intäkter ska periodiseras, dvs. hänförs till rätt redovisningsår, oavsett när inbetalningarna eller utbetalningarna görs.

En grundläggande princip för den kommunala redovisningen är *försiktighetsprincipen*. Kommunal verksamhet handlar om förvaltning av allmänna medel och försiktighet vid värdering av tillgångar och skulder, intäkter och kostnader är därför central. När det uppstår behov av bedömningar kan det t.ex. innebära att tillgångar värderas lågt och skulder högt, och att intäkter som inte är realiserade inte tas med i redovisningen. I försiktighetsprincipen ingår också att av två möjliga alternativ alltid välja det som ger den mest försiktiga värderingen. I konsekvens med försiktighetsprincipen ska tillgångar som i balansräkningen tas upp till värden som inte kan motiveras med hänsyn till deras ekonomiska nytta eller servicepotential skrivas ned till det lägre värde som kan försvaras. Det ska

dock understrykas att nedskrivningar inte får göras utan att de är välgrundade och väl motiverade.

En annan viktig princip är *matchningsprincipen*. Enligt denna princip ska det finnas ett samband mellan de intäkter man har och de kostnader som uppstår för att man ska kunna få intäkten eller servicepotentialen. Utgifter som är en förutsättning för att man ska få intäkter ska kostnadsföras under samma redovisningsperiod som intäkterna redovisas, oavsett när man har utgifterna.

Matchningsprincipen ger oftast en mera rättvisande bild av verksamhetens resultat och ställning än tillämpningen av försiktighetsprincipen, men den kan vid en konsekvent tillämpning ge en för positiv bild genom att den inte tillräckligt tar hänsyn till risken för överskattning av den finansiella styrkan. Matchningsprincipen kommer då i konflikt med försiktighetsprincipen. Oftast ger tillämpningen av de båda principerna samma redovisningsmässiga resultat, men om det finns en konflikt mellan de båda principerna är som regel försiktighetsprincipen den överordnade principen. Ett skäl att tillämpa matchningsprincipen är att den kan innebära att redovisningen blir mera transparent och därigenom mera förståelig för dem som har skäl att ta del av redovisningen och den information redovisningen förmedlar, exempelvis medborgarna. Förutsättningen är dock att principen kan försvaras. Om frågan exempelvis gäller aktivering av tillgångar måste beslutet att låta matchningsprincipen vara övergripande försiktighetsprincipen vara väl motiverat.

En utgift för medfinansiering, eller den förpliktelse som uppkommer genom ett avtal om medfinansiering, skulle kunna fördelas som kostnad under flera år om medfinansieringsbeloppet i redovisningen behandlades på samma sätt som om det var fråga om en investering i egen regi. Utbetalningen, eller den förpliktelse man har att senare utbetala, tas upp på balansräkningen på samma sätt som om det var en anläggningstillgång, varefter beloppet genom avskrivning fördelas som kostnad under den förväntade nyttjandeperioden för tillgången. Årets avskrivning belastar resultatet, och effekten är att resultatbelastningen av investeringen, eller i detta fall medfinansieringsbeloppet, fördelas över hela dess nyttjandeperiod.

Enligt gällande normering är emellertid detta förfaringsätt *inte* tillämpligt när det gäller kommunala bidrag till statlig infrastruktur, även om det i och för sig skulle innebära att man får en mer rättvisande redovisning med bättre matchning mellan kostnader och nytta. Skälet härtill, vilket närmare redovisas ovan under avsnitt 3,

är att bidraget inte uppfyller kriterierna för att vara en aktiveringsbar tillgång.

Min bedömning är att det ställningstagande som gjorts av det normgivande organet, och som uttrycks i rekommendationen om redovisning av infrastrukturella bidrag, är grundat på nuvarande lagstiftning och kan inte ifrågasättas. Lagstiftningen, liksom allmänt vedertagna redovisningsprinciper, ger inte möjligheter att aktivera utgifter för investeringar som man inte kontrollerar. En annan tolkning hade varit olycklig med hänsyn till risken för urholkning av den fortsatta tillämpningen av lagstiftningen. En förutsättning för aktivering och periodisering av bidragen är därför att lagstiftningen ändras så att den ger uttryckligt stöd för denna form av redovisning för just medfinansiering av statlig infrastruktur.

## 5.2 Balanskravet och synnerliga skäl

Som närmare beskrivs i avsnittet 3.1.1 innebär balanskravet att kommuner och landsting ska budgetera för ett positivt resultat och, om det redovisade resultatet blir negativt, återställa det egna kapitalet inom tre år. Om synnerliga skäl finns får en underbudgeterad budget upprättas och behöver inte ett negativt resultat återställas.

### 5.2.1 Motiven för balanskravet

Balanskravet infördes genom ändring i kommunallagen 1998 med tillämpning från räkenskapsåret 2000. Balanskravet innebar att kommuner och landsting skulle upprätta budget så att intäkterna överstiger kostnaderna. Om trots den balanserade budgeten årsresultatet blev negativt skulle det egna kapitalet enligt balansräkningen återställas senast under det andra året efter det då det negativa resultatet uppkom, såvida inte synnerliga skäl för att inte återställa resultatet kunde åberopas. Genom senare ändring i kommunallagen har tidsfristen för återställning av det egna kapitalet utsträckt till tre år, och det är också möjligt att under vissa förutsättningar budgetera ett negativt resultat. Förutsättningen för att upprätta en underbalanserad budget är att det finns synnerliga skäl för att inte budgeten behöver vara i balans.

Syftet med balanskravet är enligt förarbetena (prop. 1996/97:52) att förhindra en fortlöpande urgröpning av kommunernas eller landstingens ekonomi och ge förutsättningar för en långsiktig stabil finansiell utveckling. Den bakomliggande tanken är att skapa garantier för att varje generation bär kostnaderna för den service som generationen själv beslutat om och själv konsumerar. Balanskravet kan därmed anses ha koppling till det förmögenhetsskydd som fanns i kommunallagen före 1992 som uttryckte att egendom som tillhör kommunen bör förvaltas så att förmögenheten inte minskar. Denna bestämmelse var i sin tur grundad på en allmänt erkänd grundsats att den levande generationen ej bör förslösa vad de tidigare generationerna hopbragt till de efterlevandes gagn.

Generationsproblematiken kan på annat sätt beskrivas som att en generation inte ska låta sin konsumtion finansieras av nästa generation, vilket i princip blir fallet om ekonomin underbalanseras. Det omvända, att en generation inte ska ta på sig kostnader som är till glädje för kommande generationers möjligheter att konsumera, gäller däremot inte, förutsatt att den tidigare generationen också finansierat åtagandena. Det är ju bl.a. på detta sätt som samhället och exempelvis den kommunala verksamheten och det ökade utbudet av samhällsservice har byggts upp.

### 5.2.2 Synnerliga skäl

I samband med införandet av balanskravet och dess ändrade utformning har i förarbetena (prop. 1996/97:52 och prop. 2003/04:105) angetts ett antal specifika exempel på synnerliga skäl: om kommunen eller landstinget byggt upp stora finansiella reserver som kan minskas utan konflikt med kraven på god ekonomisk hushållning, om man haft kostnader för omstruktureringsåtgärder som leder till bättre ekonomi efter genomförandet av åtgärderna eller om det negativa resultatet uppkommit på grund av orealiserade förluster i värdepapper. Även om lagstiftningen ger möjligheter att åberopa andra synnerliga skäl än de som nämns i förarbetena torde det vara uppenbart att det verkligen ska vara fråga om specifika omständigheter. Man bör beakta att övervägandena av vad som ska anses vara synnerliga skäl gjorts vid två tillfällen, dels när balanskravet infördes i kommunallagen och dels i samband med ändringen från 2005 när det också blev möjligt att i vissa fall upprätta en underbalanserad budget. Vid det senare tillfället

tillkom att orealiserade förluster på värdepapper inte ingår i balanskravet, men i övrigt gjordes ingen ändring i riktning mot ett mindre strikt synsätt.

Genom den kompetensutvidgning som beslutats, lag (2009:000) om vissa kommunala befogenheter, och som bl.a. är grundad på det ökade intresset på regional och lokal nivå att påverka, planera för och också vara med och finansiera infrastruktursatsningar, får det antas att medfinansiering kommer att bli allt vanligare. Det kan då ifrågasättas om beslut om medfinansiering är, eller skapar, en sådan förutsättning som innebär att synnerliga skäl skulle kunna åberopas. Det ligger enligt min mening närmare till hands att anse att lokal och regional medfinansiering, inte minst med hänsyn till den långa planerings- och beslutsprocess som i princip undantagslöst föregår investeringen, blir en väl planerad del av verksamheten till vilken hänsyn ska tas i budgetprocessen. Endast i de fall medfinansiären under dessa år uttryckligen byggt upp reserver för att klara åtagandet torde man, eventuellt, kunna hävda att synnerliga skäl föreligger, och då endast om det kan anses att kriterierna för god ekonomisk hushållning är uppfyllda.

Vad som sägs i förarbetena om synnerliga skäl och de exempel på synnerliga skäl som lämnas ger en tydlig anvisning om att synnerliga skäl ska tillämpas ytterst restriktivt. Enligt min bedömning ryms inte medfinansiering inom nuvarande tolkning av vad som kan anses utgöra synnerliga skäl till att budgetera ett negativt resultat eller att inte återställa ett negativt utfall. Utgifter och kostnader för medfinansiering bör betraktas på samma sätt som andra löpande kommunala poster både i redovisningen, i budgeten och i avstämningen av balanskrav och av finansiella mål.

### 5.3 Andra avtalsformer

De konsekvenser av redovisningsreglerna som uppfattas som problematiska, nämligen att resultateffekten av medfinansieringsavtalet inträffar redan det år då avtalet tecknas, förutsätter att medfinansieringen sker i form av bidrag till den statliga investeringen. På samma sätt uppstår svårigheterna med att uppfylla balanskravet i sådana fall då avtalet innebär att bidrag ska ges. Andra avtalskonstruktioner kan emellertid ge andra effekter.

Bland de medfinansieringsprojekt som genomförts eller planeras finns exempel på sådana där medfinansieringen sker på så sätt att



kommunen blir ägare till del av anläggningen. Ett exempel på en sådan konstruktion är den planerade byggnationen av E4/E12 genom Umeå, i vilket kommunen kommer att bli ägare till delar av ringleden.

Om medfinansieringsavtalet har denna innebörd hanteras den som en investering i redovisningen, liksom om den kommer att ägas av annan juridisk person, exempelvis ett kommun- eller landstingsägt bolag. I det senare fallet hanteras som tidigare nämnts de eventuella bidrag som bolagets ägare ger för finansiering av bolagets investering som ägartillskott.

Bland remissvaren angående promemorian *Kommunal medfinansiering av regionala infrastrukturprojekt* (Ds 2008:11) finns förslag om att medfinansieringen ska utformas med årliga driftbidrag i stället för ett bidrag till investeringen. Även om detta i sig skulle innebära ett åtagande som enligt redovisningsreglerna skulle tas upp som en avsättning i redovisningen kan i vissa fall en redovisningslösning innebärande en periodisering vara tänkbar. Dock förutsätter denna konstruktion att staten finansierar själva investeringen, vilket inte ligger i linje med motiven för medfinansiering och är i praktiken en osannolik avtalskonstruktion.

Som tidigare nämnts är det ett rimligt antagande att antalet medfinansieringsprojekt kommer att öka med hänsyn till det starka intresset för infrastruktursatsningar och till de möjligheter som ges genom kompetensutvidgningen. Enligt min uppfattning vore det olyckligt om redovisningsreglerna leder till särskilda avtalslösningar som enbart syftar till att undvika konsekvenserna av nuvarande regelverk. De vid sådana konstruktioner uppkommande transaktionskostnaderna är enligt min mening onödiga och bör undvikas i en effektiv ekonomi. Dessutom kan en sådan utveckling leda till problem med redovisningens trovärdighet eftersom de bakomliggande reala omständigheterna skymms av konstruktioner som är olika beroende på kommunens eller landstingets specifika förutsättningar. Med hänsyn till att kommuner och landsting finansieras av skattemedel är det särskilt viktigt att redovisningen är transparent och förståelig. Inte minst när det gäller jämförelser mellan olika kommuner och landsting måste man kunna förutsätta att redovisningen är sådan att den speglar verkliga förhållanden och att redovisningen av olika affärshändelser sker på samma sätt och enligt god redovisningssed i samtliga kommuner och landsting.

Av denna anledning är det angeläget att det finns ett regelverk för redovisningen av medfinansiering som är anpassat för ändamå-

let och som inte uppmuntrar till avtalslösningar som inte nödvändigtvis är rationella utan enbart syftar till att undvika konsekvenser av nuvarande regler.

## 6 Överväganden och förslag

### 6.1 Utgångspunkter

Infrastrukturpropositionen uttrycker regeringens ambition att göra stora satsningar på infrastrukturinvesteringar under de kommande åren. En väl fungerande infrastruktur anses på såväl statlig som regional och lokal nivå vara av strategisk betydelse för utvecklingen av näringsliv, bostadsbyggande och miljö. De hittills genomförda eller planerade projekten med finansieringsbidrag från kommuner och landsting visar att det finns ett intresse för att medverka, eller i vart fall att infrastrukturens utveckling anses så viktig att man är beredd att medverka till finansieringen. Medfinansiering möjliggör en snabbare utbyggnad av infrastrukturen, och intresset hos kommuner och landsting att medverka är knutet till möjligheten att kunna påverka planeringen och utformningen av angelägna projekt.

Även om det finns ett antal genomförda projekt där kommuner och landsting deltagit i finansieringen tillhör det ännu undantagen, bortsett från den inte ovanliga formen med förskottering i form av räntefria lån för väginvesteringar. De projekt som genomförts eller är under genomförande har sannolikt bedömts så angelägna att de prioriterats högre än andra strategiska satsningar. För kommuner och landsting är normalt inte finansieringen det stora problemet. Även om de egna resurserna inte är tillräckliga har det varit möjligt att finansiera med en kombination av eget och lånat kapital. Det stora problemet har varit att inrymma medfinansieringen i kommunallagens balanskrav och kravet på god ekonomisk hushållning.

Genom att förutsättningarna för medfinansiering av statlig infrastruktur klargörs på grund av utvidgningen av den kommunala kompetensen blir det formellt sett enklare att medverka. Det blir också enklare med lokal och regional samverkan på infrastrukturområdet genom att kompetensutvidgningen också omfattar undantag från lokaliseringsprincipen om särskilda skäl finns. Med sär-

skilda skäl menas att projektet till vilket bidrag ges ska ha en regional nytta för ett större område än varje enskild kommun, och att dessutom den nya trafiklösningen medför markant förbättrade kommunikationsmöjligheter i området.

Medfinansiering är frivillig, och kompetensutvidgningen innebär inte någon möjlighet för staten att ställa krav på kommuner och landsting att delta i finansieringen av infrastruktur. Det är ändå troligt att intresset att medverka kommer att öka, styrt av nödvändigheten att få till stånd prioriterade satsningar. Det ska framhållas att medfinansiering beslutas av fullmäktige då nyttan av medfinansieringen är prövad mot andra och konkurrerande utgifter.

## 6.2 Regelverket är inte ändamålsenligt

Den kommunala redovisningslagstiftningen med kompletterande normering klargör hur medfinansiering ska redovisas. Metoden baseras på grundläggande redovisningsprinciper, och avviker inte från vad som är god redovisningssed för redovisningen inom andra samhällssektorer. Då emellertid såsom tidigare framhållits redovisningens konsekvenser ifrågasätts av dem som i övrigt är villiga att delta i finansieringen av infrastruktur, och detta ifrågasättande sannolikt kan verka hämmande för denna vilja, kan det hävdas att redovisningsreglerna utgör ett hinder för en önskvärd samhällsutveckling. Användarna av redovisningsinformationen tycker helt enkelt att redovisningen inte ger en rättvisande bild av det åtagande man gjort eller tänker göra. Från exempelvis de kommuner och landsting som är avtalsparter i finansieringen av Citybanan har uttryckts ett starkt önskemål om att statsmakterna anpassar lagstiftningen till den problematik som är förenad med kommunal medfinansiering av statlig infrastruktur. De problem som åsyftas är dels kompetensfrågan, dels konsekvenserna av redovisningsreglerna.

Det kan hävdas att redovisningen endast är en beskrivning av de konsekvenser som följer av ett medfinansieringsbeslut och att det realekonomiskt inte är någon skillnad på om resultatbelastningen sker omedelbart vid beslutet eller genom fördelning över lång tid i form av periodisering. De reala finansiella konsekvenserna av medfinansieringsbeslutet är densamma oavsett hur den uppträder i redovisningen. Balanskravet skapar emellertid verkliga problem genom att återställningstiden för uppkommet underskott är

begränsad till tre år, såvida man inte kan åberopa synnerliga skäl. Det upplevs dessutom orimligt att en kostnad som innebär nytta under många år inte kan matchas i redovisningen mot denna nytta.

En konsekvens av redovisningsreglerna är att man för att undvika de oönskade effekterna kan tänkas välja en avtalskonstruktion som innebär att medfinansiären blir ägare till en del av den totala anläggningen. Denna konstruktion är inte nödvändigtvis den mest ändamålsenliga, och de transaktionskostnader i form av kostnader för fastighetsbildningar m.m. som är förenat med en sådan konstruktion ger inget mervärde för medborgarna. Valet är ändå logiskt då man därigenom kan hantera medfinansieringen som vilken investering som helst och få kostnaden fördelad över nyttjandetiden som avskrivning.

Medfinansiering är frivillig och det förutsätts att investeringen medför nytta för medfinansiären. Nyttan kan beskrivas och beräknas som tidsvinster, ökad säkerhet, miljövinster, bättre förutsättningar för utvecklingen av näringsliv och bostadsförsörjning, m.m. Nyttan uppstår således för medborgarna som bor i eller passerar området, men också för kommun och landsting som juridisk person och redovisningsenhet genom att satsningen förbättrar förutsättningarna för en gynnsam utveckling, bl.a. beträffande skatteunderlaget.

Oavsett hur nyttan uppfattas och beräknas får det antas att medfinansiering kan vara ett intressant alternativ eftersom det kan ge möjlighet att påverka utformningen av infrastruktursatsningen så att den anpassas till de egna prioriteringarna. Om emellertid medfinansiering ska vara en företeelse som inte anses vara extraordinär bör regelverket inte vara så konstruerat att det är hindrande för denna utveckling.

En av redovisningens grundläggande uppgifter är att förmedla en rättvisande bild av redovisningsenhetens finansiella resultat och ställning som underlag för utkrävandet av ansvar. Förutsättningarna för att bilden ska vara rättvisande är att redovisningen skett på ett sätt som man kan förvänta sig, vilket kan uttryckas som att den skett i överensstämmelse med god redovisningssed. I kommunala sammanhang kan det anses vara särskilt viktigt att redovisningen sker på ett likartat sätt hos alla kommuner och landsting, för att det ska vara möjligt att göra korrekta jämförelser. Redovisningen utgör bl.a. grund för bedömningen av kommunens eller landstingets relativa styrka och relativa kostnadsstruktur, dvs. i förhållande till andra kommuner och landsting, eller specifika relativa egenskaper.

Det är ur bl.a. ovanstående perspektiv viktigt att medfinansiering i redovisningen hanteras på ett konsekvent sätt och att inte den redovisningslösning som väljs är beroende av kommunens eller landstingets specifika förutsättningar.

En av redovisningens uppgifter är att identifiera problem i verksamheten, exempelvis att den är ineffektiv eller olönsam. Däremot är det inte redovisningens uppgift att lösa dessa problem. Det är emellertid också viktigt att redovisningen visar konsekvenserna av inträffade händelser på ett rättvisande sätt. Redovisningen av medfinansieringsbidrag enligt nuvarande regler lyfter visserligen fram de ekonomiska konsekvenserna på ett tydligt sätt det år man ikläder sig åtagandet. Sett över en längre tidsperiod kan man dock ifrågasätta om denna redovisning beskriver åtagandet på ett sätt som ligger i linje med vad som allmänt kan uppfattas som rättvisande. Den satsning som görs har en stark koppling till ett framtida nyttoperspektiv för kommunen eller landstinget och dess medborgare. Satsningen handlar om samhällelig infrastruktur där stat, kommun och landsting har påtagit sig ett gemensamt ansvar. Sett ur ett redovisningsteoretiskt perspektiv bör matchningsprincipen i detta fall väga tyngre än kravet på absolut kontroll av en tillgång.

Sammanfattningsvis konstaterar jag att de nuvarande regler som styr hur medfinansiering ska redovisas inte är ändamålsenliga. Regelverket är dåligt anpassat för den specifika företeelse som medfinansiering utgör, och resultateffekterna medför problem såväl beträffande kommunallagens balanskrav som när det gäller den bild som redovisningen ger av innebörden av medfinansieringen. Det är uppenbart att dessa effekter kan verka hindrande, eller i vart fall hämmande, för viljan att finansiellt medverka i infrastruktursatsningar, oavsett de möjligheter det i övrigt innebär med lokalt och regionalt inflytande på utformningen av infrastrukturen. Enligt min mening är det därför angeläget att anpassa reglerna så att dessa hinder inte länge finns.

## 6.3 Förslag

### 6.3.1 Ändring av lagen (1997:614) om kommunal redovisning

**Mitt förslag:**

Belopp med vilket kommunen eller landstinget åtagit sig att bidra till finansiering av statlig infrastruktur ska redovisas som tillgångspost i balansräkningen.

Det i balansräkningen upptagna bidraget ska skrivas av under anläggningens bedömda nyttjandeperiod.

I särskild not till balansräkningen ska specifikation lämnas av vad bidraget avser. Därutöver ska av noten framgå för varje enskilt projekt ursprungligt belopp, årets avskrivning, summan av gjorda avskrivningar, i balansräkningen upptaget belopp samt principerna för beräkningen av avskrivningarna.

Syftet med mitt förslag till redovisning av medfinansiering är att hitta en rättvisande och relevant redovisning av dessa ekonomiska händelser. Syftet är inte att konstruera en lösning som på något sätt underlättar för beslutsfattare i kommuner och landsting att prioritera satsningar på medfinansiering före andra angelägna satsningar. Alla kommunala beslut av denna dignitet handlar om att göra svåra prioriteringar om vad som kan rymmas inom givna ekonomiska ramar, på kort och lång sikt. Medfinansieringsprojekt ska enligt min mening prövas på samma villkor som gäller för andra satsningar utifrån de ekonomiska förutsättningar som råder för respektive kommun och landsting. Medfinansieringsprojekt ska dock inte belastas med en redovisning som försvårar eller förhindrar en neutral prioriteringsprövning när dessa projekt vägs mot andra satsningar inom den kommunala kompetensen.

Jag ser tre alternativa möjligheter till ändring av lagstiftningen så att den inte längre utgör ett hinder eller är hämmande för medfinansiering. Med hinder menar jag då antingen att den resultatmässiga effekten är svår att förena med balanskravet enligt kommunallagen, eller att åtagandets redovisningsmässiga behandling anses så oacceptabel ur medfinansierarens perspektiv att detta antingen blir en hämmande faktor eller att den uppmuntrar till

alternativa lösningar vars enda syfte är undvika oönskade effekter av redovisningsreglerna.

Ett alternativ är att ändra reglerna i kommunallagen om balanskravet så att medfinansiering inte ska medräknas i balanskravet, dvs. beloppet avräknas från resultatet vid bedömningen om balanskravet uppfyllts. Medfinansiering skulle alltså anses vara ett s.k. synnerligt skäl.

En annan möjlighet är att medfinansiering även fortsättningsvis inräknas i balanskravet, men att återställningstiden för uppkommet underskott på grund av medfinansieringsbeslut förlängs.

Det tredje alternativet är att genom ändring i lagen om kommunal redovisning göra det möjligt att aktivera bidrag till statlig infrastruktur.

I valet mellan att föreslå ändring av kommunallagens regler om balanskrav eller av lagen om kommunal redovisning väljer jag det senare. Alternativen med förändring av balanskravet löser inte den beskrivna matchningsproblematiken. Den omständigheten att medfinansiering inte ska beaktas vid balanskravet kan ge fel signaler när det gäller kommunernas och landstingens ansvar för sin ekonomiska förvaltning och vikten av att säkerställa en god ekonomisk hushållning. Genom att medfinansieringen aktiveras och kostnaden fördelas på senare år genom avskrivningar enligt upprättad avskrivningsplan blir effekten en över tiden jämn resultatpåverkan vilket skapar förutsättningar för jämförelser över tid och med andra. Jag föreslår också att medfinansieringen får aktiveras i kommunens eller landstingets balansräkning oavsett om bidraget ges direkt till staten eller indirekt via trafikhuvudmannen.

En allmän förutsättning är givetvis att bidrag till statlig infrastruktur har stöd i kommunallagen (1991:900) och lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter.

### **Motiven till förslaget**

Ur ett strikt företagsbaserat och principiellt perspektiv kan förslaget att aktivera ett bidrag som om det vore en tillgång naturligtvis ifrågasättas. Utifrån etablerad redovisningspraxis kan det anföras att den tillgång som bidraget ska finansiera varken kontrolleras av eller medför nytta för redovisningsenheten. Det kan också anses att det innebär en risk att i redovisningen frånträda



så grundläggande principer då det kan öppna upp för andra företeelser i redovisningen som inte är önskvärda.

Jag kan utifrån en principiell utgångspunkt sympatisera med sådana synpunkter. Grundläggande redovisningsprinciper, eller det som redovisningen speglar, får inte lätt ge vika för exempelvis politiska "önskemål" eftersom redovisningen utgör en av de fundamentala grunder på vilka utvärderingen av det politiska ansvaret vilar. Jag vill emellertid understryka att det här är fråga om kommunal medfinansiering som måste kunna hanteras i den kommunala redovisningen. Det är därför nödvändigt att finna en lösning som är konsekvent, förståelig och lätt att tillämpa. Min invändning mot de alternativa lösningarna, dvs. att inrymma medfinansiering i reglerna om balanskravet, är att företeelsen medfinansiering då får karaktären av undantag. Dessutom skulle detta alternativ inte ge acceptabla konsekvenser. Det blir svårförståeligt för medborgarna att det ett år redovisas ett kraftigt underskott till följd av medfinansiering i stället för att kostnaden matchas mot den nytta som för många år framåt följer av beslutet.

Jag ser inga problem med att tillåta aktivering av bidrag till statlig infrastruktur. Det rör sig om en mycket speciell fråga, och det öppnas ingen möjlighet till aktivering av andra företeelser än den som nu avses. För att ändå något kommentera mitt förslag i relation till viktiga redovisningsprinciper vill jag anföra följande.

Ett av kriterierna för vad som är en tillgång som ska redovisas i balansräkningen är att man har kontroll över tillgången. Med kontroll menas att man har kapacitet att förändra eller avyttra tillgången och man ska vara försäkrad om att tillgångens fördelar kommer redovisningsenheten till del. Kontrollkriteriet är viktigt, i synnerhet i kommersiell verksamhet. En tillgång vars fördelar kommer någon annan till del har inget värde i räkenskaperna. Emellertid bör man i detta sammanhang betänka att den normering som gäller för aktivering av tillgångar har helt och hållet hämtats från företagsredovisningen. Ställningstagandet att tillämpa samma redovisningsprinciper som gäller för exempelvis stora och noterade företag är i allmänhet till fördel då man därigenom kan vara förvisad om att ställningstagandena är väl prövade. Det är exempelvis en fördel vid värderingen av redovisat resultat och redovisad finansiell ställning att tillämpningen av grundläggande redovisningsprinciper inte avviker från vad som i övrigt är att betrakta som god sed. Dock finns det en fara i att överföra regler rakt av från en redovisningsmiljö till en annan om därigenom inte hänsyn tas till de specifika

omständigheter som råder för den verksamhet man avser att reglera. Den kommunala redovisningsmiljön är i vissa delar avvikande från den kommersiella. I just det här fallet anser jag att kontrollkriteriet kan tonas ned. Infrastrukturtillgångar är till sin natur långsiktiga och svårörliga, och fördelarna är i princip konstanta så länge som tillgången tjänar sitt syfte. Fördelarna upphör först när tillgången inte längre är i bruk, vilket när det gäller vägar och järnvägar torde betyda antingen att ett alternativ uppträder som gör att tillgången inte längre används alternativt att användningen minskar påtagligt.

Kontrollkriteriet syftar till att säkerställa att de ekonomiska fördelarna med tillgången eller dess servicepotential ska tillfalla redovisningsenheten. Eftersom kommunal medfinansiering av statlig infrastruktur är frivillig anser jag att man kan utgå från att nyttan är prövad om man beslutar sig för medfinansiering. Jag anser dessutom att man mycket väl kan hävda att nyttan med tillgången tillfaller inte bara medborgarna utan även kommunen eller landstinget som redovisningsenhet genom att infrastruktur-satsningarna, åtminstone i många fall, förbättrar förutsättningarna för en gynnsam utveckling av kommunen eller landstinget genom att den skapar bättre förutsättning för en positiv utveckling för bostadsbyggande, befolkningstillväxt och näringsliv, och som en följd av detta av skatteunderlaget.

### Förslagets effekter

Jag vill framhålla att mitt förslag inte innebär att en materiell tillgång i dess redovisningsmässiga betydelse tas upp i balansräkningen. Med utgångspunkt från redovisningens klassificering kan det hävdas att det snarare är fråga om en immateriell tillgång, en *rättighet*, som aktiveras. Emellertid anser jag att det aktiverade bidraget varken ska hänföras till materiella eller immateriella tillgångar, utan ska klassificeras som just *medfinansiering av statlig infrastruktur*, och jag ser ingen anledning till problematisering av denna fråga. När det gäller på vilken plats i balansräkningen som medfinansieringen ska redovisas skulle med utgångspunkt från att det varken är fråga om en materiell eller immateriell tillgång redovisningen egentligen göras på egen rad. Av praktiska skäl föreslår jag emellertid att medfinansiering inordnas under huvudrubriken Anläggningstillgångar.

Ur redovisningssynpunkt kan man betrakta medfinansiering som en alldeles speciell företeelse i den kommunala ekonomin. Även om konsekvenserna av att medfinansiering aktiveras och sedan avskrivs gör att bidraget till medfinansiering kan jämföras med en investering ska det inte anses som en sådan. Syftet med att redovisningsmässigt hantera den på samma sätt som en investering är att medfinansieringen i mycket har samma egenskaper, nämligen en initial utgift som säkerställer tillkomsten av en resurs som ger nytta under en lång tid. Effekten av att tillåta aktivering av medfinansiering är att det ger ett redovisat resultat som accepteras av bidragsgivare och medborgare, dvs. finansiärerna. Allra viktigast är att den valda redovisningsmodellen inte blir en hindrande faktor för en i övrigt önskvärd utveckling. Det kan tilläggas att genom att medfinansieringen hanteras i likhet med investeringar blir det naturligt att i planerings- och budgetsammanhang ta med åtagandet i investeringsbudgeten.

Genom att bidraget tas upp i balansräkningen blir således den redovisningsmässiga behandlingen av balansposten likartad med materiella anläggningstillgångars. Bidraget ska skrivas av, och i en särskild not ska specificeras vad posten avser, årets avskrivning, ackumulerade avskrivningar och bokfört värde. När det gäller avskrivningar ligger det närmast till hands att tillämpa samma regler som gäller för materiella anläggningstillgångar, nämligen att avskrivningsperioden börjar när tillgången, i detta fall infrastrukturen, tas i bruk, och avskrivning sker under tillgångens bedömda nyttjandeperiod. Emellertid, och med hänsyn till de motiv som kan antas finnas för medfinansieringen, nämligen att infrastrukturens nytta inte bara för transporter utan också för exempelvis möjligheterna till bostadsbyggande och näringslivsutveckling, kan nyttan med medfinansieringen uppstå innan det att anläggningen tagits i bruk. Det därför möjligt att påbörja avskrivningsperioden före denna tidpunkt. Däremot ska avskrivning påbörjas senast när anläggningen tagits i bruk.

Med denna redovisningsmetod påverkas inte nuvarande regler för balanskravet eller tillämpningen av synnerliga skäl. De avskrivningskostnader som uppkommer ska på samma sätt som andra förekommande kostnader täckas av intäkter enligt balanskravets etablerade regelverk.

### 6.3.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Mitt förslag:**

Ändringen av lagen (1997:614) om kommunal redovisning börjar gälla den 1 januari 2010. Bestämmelserna ska tillämpas första gången i fråga om bidrag som beslutats under räkenskapsåret 2009 och får tillämpas avseende bidrag till statlig infrastruktur som beslutats efter utgången av år 2006.

Jag föreslår att de ändrade bestämmelserna i lagen om kommunal redovisning får tillämpas första gången i 2009 års bokslut.

Flera stora infrastrukturprojekt med medfinansiering har beslutats under de senaste åren men har ännu inte tagits i bruk. Jag anser att det är rimligt att sådana medfinansieringsprojekt får hanteras i enlighet med den föreslagna lagändringen. Mitt förslag är att de projekt med medfinansiering där beslut om medfinansiering tagits efter utgången av år 2006 får redovisas enligt de föreslagna reglerna.

I den händelse sådana projekt redovisningsmässigt hunnit hanteras enligt nuvarande regler bör det vara möjligt att i efterhand ändra redovisningen så att den därefter överensstämmer med de föreslagna reglerna. Sådana ändringar får ske i enlighet med reglerna i Rådets för kommunal redovisning rekommendation RKR 14.1 *Byte av redovisningsprinciper, m.m.*

## 7 Konsekvensanalys

Enligt direktiven ska utredningen redovisa konsekvenser särskilt vad gäller kommunernas tillämpning av balanskravet samt redovisningen av den kommunala sektorns, och därmed den offentliga sektorns, finansiella sparande i nationalräkenskaperna.

### 7.1 Tillämpningen av balanskravet

Mitt förslag innebär att bidrag till finansiering av statlig infrastruktur hanteras inom redovisningen på så sätt att bidraget aktive-ras och skrivs av under kommande år. Förslaget medför att den omedelbara resultateffekt som uppkommer med nuvarande regler inte längre uppstår, varför de nuvarande problemen att inrymma medfinansiering i balanskravet inte längre blir aktuella. Kommunernas och landstingens möjlighet att leva upp till balanskravet även då man medfinansierar infrastruktur underlättas således av förslaget. Däremot uppstår framtida avskrivningskostnader och finansiella kostnader som naturligtvis måste täckas in i den sedvanliga balanskravsavstämningen.

### 7.2 Konsekvenser för det finansiella sparandet

Utredningens förslag syftar till en ändamålsenlig hantering av redovisningen av medfinansiering, vilket gör det enklare att förut-sätta de ekonomiska konsekvenserna av medfinansieringsbeslut. Min uppfattning är att antalet projekt med medfinansiering kommer att öka jämfört med om mina förslag inte genomförs. Det betyder att kommunernas och landstingens konsoliderade finan-siella sparande kommer att påverkas negativt. Under förutsättning att medfinansieringen i sig inte medför en ökad volym av infra-strukturinvesteringar, i vart fall sett över tiden, kommer emellertid

det statliga finansiella sparandet att förbättras i motsvarande grad. Med denna förutsättning är förslaget neutralt med hänsyn till den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande.

Å andra sidan anför regeringen i infrastrukturpropositionen att medfinansiering inte ska innebära att anslagen till infrastrukturområdet ska minska utan att medfinansiering ska ses som ett renodlat tillskott som gör det möjligt att göra flera åtgärder inom området. Därmed följer att medfinansieringens effekter på den offentliga sektorns finansiella sparande är negativ. Hur stor denna effekt blir är naturligtvis beroende på den totala volymen av medfinansiering. Dock är detta en effekt av medfinansiering i sig och inte av de förslag jag lämnar i denna rapport.

### 7.3 Övriga konsekvenser

Jag har inte funnit anledning att närmare analysera konsekvenserna för den kommunala självstyrelsen, brottsligheten, sysselsättning, offentlig service, små företag, jämställdhet, integration eller personlig integritet.

## 8 Författningskommentar

### **Förslag till ändring i lagen (1997:614) om kommunal redovisning**

#### **5 kap. 2 §**

Förslaget till ändring innebär att balansräkningens uppställning under huvudrubriken Anläggningstillgångar kompletteras med en underrubrik III Medfinansiering till statlig infrastruktur, samt att underrubriken III Finansiella anläggningstillgångar ändras till IV Finansiella anläggningstillgångar. I utredningen, avsnitt 6.3.1, anförs att bidrag till medfinansiering inte är att betrakta som en materiell tillgång i egentlig bemärkelse, och inte heller som en immateriell tillgång. Ett alternativ hade därför varit att ge bidrag till statlig infrastruktur en egen huvudrubrik som i så fall skulle placeras mellan Finansiella anläggningstillgångar och Omsättningstillgångar, alternativt efter Omsättningstillgångar. Med hänsyn till att bidrag till medfinansiering i redovisningen föreslås hanteras på i huvudsak samma sätt som materiella anläggningstillgångar är det emellertid av praktiska skäl lämpligt att placera bidragen under huvudrubriken Anläggningstillgångar.

#### **6 kap.**

6 kap. 3 § anger hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas och 4 § anger att anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av samt på vilket sätt avskrivning ska ske. I konsekvens med införandet av de nya paragraferna har 3 § första stycket ändrats med hänsyn till att det värde varmed bidrag till statlig infrastruktur ska tas upp i balansräkningen beräknas på annat sätt än de övriga tillgångar som ska redovisas under rubriken Anläggningstillgångar.

I 6 kap. har tillagts två nya paragrafer 3 a § och 4 a §. I 3 a § regleras till vilket värde bidrag som lämnas till statlig infrastruktur ska tas upp i balansräkningen och i 4 a § hur sådana bidrag ska skrivas av. I paragrafen anges också vilka upplysningar som ska lämnas beträffande sådana bidrag.

Bidrag till statlig infrastruktur förutsätter stöd i Kommunalagen (1991:900) eller lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Ändringarna i lagen om kommunal redovisning föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången i fråga om bidrag som beslutats under räkenskapsåret 2009. Emellertid har flera större infrastrukturprojekt med medfinansiering som ännu inte är genomförda beslutats under 2007 och 2008. Med hänsyn till värdet av en enhetlig tillämpning är det rimligt att även dessa kan hanteras i redovisningen enligt de föreslagna bestämmelserna. Denna möjlighet har intagits i ikraftträdande och övergångsbestämmelserna. I den mån sådana projekt redovisats enligt nuvarande bestämmelser kan dessa hanteras enligt reglerna för byte av redovisningsprinciper enligt Rådets för kommunal redovisning rekommendation RKR 14.1.



# Kommittédirektiv



**Redovisning m.m. av kommunal  
medfinansiering till statlig infrastruktur**

**Dir.  
2008:114**

Beslut vid regeringssammanträde den 9 oktober 2008

## Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare ska överväga frågor om kommunal medfinansiering till statlig infrastruktur och hur dessa frågor kan tas om hand inom ramen för gällande lagstiftning. Vid behov kan utredaren överväga om det är lämpligt att ändra nuvarande redovisningslagstiftning eller kommunallagens regler kring åberopande av synnerliga skäl och återställande av ett negativt resultat.

Utredaren ska:

- utreda om, och i så fall hur, det ekonomiska åtagandet kan fördelas över en flerårsperiod,
- vid behov överväga ändring av nuvarande redovisningslagstiftning och kommunallagen särskilt
- vad gäller åberopandet av synnerliga skäl och återställande av ett negativt resultat,
- redovisa konsekvenser särskilt vad gäller kommunernas tillämpning av balanskravet samt redovisningen av den kommunala sektorns, och därmed den offentliga sektorns, finansiella sparande i nationalräkenskaperna.

Uppdraget ska redovisas senast den 27 februari 2009.

## Kommunal medfinansiering till statlig infrastruktur en växande fråga

I samband med förslaget om medfinansiering av infrastruktur i propositionen om kommunala kompetensfrågor har frågan uppkommit hur kommunerna ska redovisa medfinansiering (se prop. 2008/09:21). I propositionen har regeringen gjort bedömningen att ytterligare utredning krävs för att kunna ta ställning till om och i så fall på vilket sätt nuvarande lagstiftning beträffande redovisning av kommunala bidrag till statlig infrastruktur bör förändras. Regeringen har i det sammanhanget aviserat att snarast tillsätta en sådan utredning.

Till grund för propositionen ligger bland annat betänkandet Kommunala kompetensutredningen (SOU 2007:72) och promemorian Kommunalt medfinansiering av regionala infrastrukturprojekt (Ds 2008:11). Varken i betänkandet eller i promemorian finns något förslag till ändrad lagstiftning när det gäller redovisningsaspekter på kommunala bidrag till statlig infrastruktur.

Staten ansvarar genom Vägverket för riks- och länsvägar, som trafikeras av huvuddelen av all vägtrafik. För den lokala väghållningen i tätorterna ansvarar kommunerna. Staten har genom Banverket huvudansvaret för järnvägens infrastruktur. Kommuner och landsting ansvarar för den regionala och lokala kollektivtrafiken. Väl fungerande infrastruktur och kommunikationer är därmed en angelägenhet för både stat, kommuner och landsting. Samtidigt som staten i grunden har ett övergripande ansvar för väg- och banhållning, finns det ett brett intresse från lokala och regionala aktörer att påverka planering och utformning av samhällets infrastruktur. Detta intresse har bl.a. tagit sig uttryck i form av ökad kommunal aktivitet när det gäller medfinansiering av statliga väg- och järnvägsbyggen, såväl i form av bidrag som s.k. förskottering. Det finns sedan tidigare en sådan möjlighet för kommuner och landsting att med stöd av 9 § väglagen (1971:948) bidra till byggandet av vägar som staten ansvarar för. Däremot saknas en motsvarande bestämmelse för järnvägsinvesteringar. I propositionen Kommunala kompetensfrågor m.m. (prop. 2008/09:21) föreslår regeringen att kommuners och landstings kompetens att lämna bidrag till byggande av väg och järnväg som staten ansvarar för regleras i en gemensam kompetensutvidgande bestämmelse.

Kommunal medfinansiering kan aktualiseras av olika anledningar, t.ex. mot bakgrund av företagsetableringar eller exploate-

ringar av nya bostadsområden i kommunen. Det kan också finnas en vilja att samordna det kommunala planarbetet och ombyggnationer med statliga väg- eller järnvägsinvesteringar. En annan förklaring har varit bristande samordning mellan långsiktiga planer och årliga budgetanslag. Då har kommunal medfinansiering eller förskottering varit ett sätt att bidra till genomförandet av planerade infrastrukturprojekt.

Regeringen har i regeringsförklaringen den 6 oktober 2006 aviserat att den kommer att verka för nya finansieringslösningar för infrastrukturen. Regeringen har sedan i propositionen Framtidens resor och transporter – infrastruktur för hållbar tillväxt (prop. 2008/09:35) gjort bedömningen att en väl fungerande infrastruktur och kommunikationer är en angelägenhet för såväl stat som kommuner, landsting, företag och resenärer. Regeringen ser positivt på ett ökat gemensamt ansvarstagande för åtgärder inom transportinfrastrukturen. En större volym angelägna åtgärder i långsiktsplanerna kan genomföras genom att den statliga satsningen kombineras med finansiering från andra intressenter som är villiga att bidra med medel för att genomföra åtgärder av gemensamt intresse och nytta för staten och de andra intressenterna. En av utgångspunkterna för det kommande infrastrukturarbetet är att regeringen ser ökade möjligheter för medfinansiering och ökad delaktighet från både offentliga och privata intressenter, dvs. från såväl kommuner och landsting som näringsliv. De förbättrade möjligheterna till medfinansiering som regeringen eftersträvar förändrar inte den grundläggande ansvarsfördelningen mellan statliga, regionala, kommunala och privata aktörer för samhällets infrastruktur. Att lämna bidrag till statlig infrastruktur är en frivillig uppgift för kommuner, landsting och företag.

## Regelverket för den kommunala redovisningen

### *Kommunallagen*

Bestämmelser om räkenskapsföring och redovisning finns i 8 kap. kommunallagen (1991:900). Bestämmelserna är dock relativt översiktliga och bygger i allt väsentligt på traditionen att utvecklingen av den kommunala redovisningen till stor del överlämnats till kommunsektorn själv.

Enligt 4 § tredje stycket ska budgeten upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna (balanskravet). Genom fjärde stycket klargörs att undantag från balanskravet får göras om det finns synnerliga skäl. Enligt förarbetena till denna bestämmelse får synnerliga skäl åberopas om kommunen har en stark finansiell ställning eller om det finns behov av omstruktureringsåtgärder för att uppnå en god ekonomisk hushållning (se prop. 2003/04:105 s. 19).

Av 5 a och 5 b §§ framgår följande. Ett negativt resultat ska regleras och det redovisade egna kapitalet återställas inom tre år. En kommun får dock besluta att inte reglera ett negativt resultat och återställa det egna kapitalet i vissa fall, nämligen:

1. om det har uppkommit till följd av ett beslut att frångå balanskravet på grund av synnerliga skäl enligt 4 § fjärde stycket,
2. om orealiserade förluster i värdepapper uppstått, eller
3. om det finns andra synnerliga skäl.

Enligt förarbetena kan andra synnerliga skäl anses föreligga om kommunen medvetet byggt upp ett avsevärt eget kapital för framtida kostnadsökningar eller att förlust uppstått vid avyttring av tillgångar och om avyttringen samtidigt har skapat förutsättningar för minskade framtida kostnader (se prop. 1996/97:52 s. 94). Möjligheten att endast delvis reglera ett negativt resultat eller att reglera detta under en längre tid än tre år ryms också inom begreppet synnerliga skäl enligt förarbetena. Vidare framhålls att det i första hand är kommunerna och landstingen själva som ska bedöma vad som inbegrips i synnerliga skäl.

#### *Lagen om kommunal redovisning*

Den kommunala redovisningen bygger på samma teoretiska utgångspunkter som de som gäller för privat redovisning, med smärre anpassningar mot bakgrund av den kommunala särarten. I slutet av 1990-talet infördes lagen (1997:614) om kommunal redovisning, som baseras på den tidigare bokföringslagen (1976:125), i syfte att reglera externredovisningen. Bokföring och redovisning ska enligt 3 § lagen om kommunal redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

För att främja och utveckla god redovisningssed inom ramen för gällande lagstiftning har Rådet för kommunal redovisning bildats.

## Behovet av en översyn

### *Problem som identifierats av Rådet för kommunal redovisning*

Rådet för kommunal redovisning har i en skrivelse till regeringen pekat på den redovisningsmässiga innebörden av den avsiktsförklaring som lämnats av ett antal kommuner och landsting beträffande delfinansiering av den s.k. Citybanan i Stockholm (dnr Fi2008/233). Rådets synpunkter i denna fråga har redovisats i den tidigare nämnda promemorian (Ds 2008:11) och har vid remissbehandlingen fått ett blandat mottagande (se dnr Fi2008/762). I det följande behandlas de synpunkter som rådet framfört.

### Bokföringsmässiga grunder

Lagen om kommunal redovisning och utfyllande normering bygger på en redovisningsmodell som utgår från bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras till de räkenskapsår dit de hör. Avgörande är när den ekonomiska händelsen äger rum, inte när den regleras likvidmässigt.

Rådet för kommunal redovisning har anfört att enligt gällande redovisningslagstiftning och kompletterande normering klassificeras finansiellt stöd till annan huvudmans investering som bidrag och ska kostnadsföras i bidragsgivarens redovisning. Det innebär att sådana bidrag ska resultatredovisas i sin helhet redan när den ekonomiska händelsen äger rum, dvs. när avtalen undertecknas.

Rådets bedömning är att det inom ramen för gällande lagstiftning eller praxis inte finns förutsättningar för aktivering av bidrag till infrastrukturella investeringar, dvs. att ta upp dessa i balansräkningen. En sådan redovisning är inte i linje med bokföringsmässiga grunder. Rådets uppfattning är att en förändring som skulle göra sådan redovisning möjlig ändrar förutsättningarna och utgångspunkterna för den kommunala redovisningen.

## Kontroll över tillgången

Eftersom redovisningen inte bara ska ligga till grund för beslut om redovisningsenhetens framtida utveckling utan också för utkrävande av ansvar (exempelvis genom allmänna val), är kravet på kontroll över resurser som aktiveras, dvs. tas upp i balansräkningen, fundamental. Att huvudmannen har kontroll över tillgången innebär att huvudmannen har beslutsrådighet över tillgångens nyttjande och användning. Kontrollkriteriet anses vara en av hörnstenarna i en redovisningsmodell som bygger på bokföringsmässiga grunder, oavsett sektor. I annat fall blir redovisningsenhetens avgränsning och därmed också dess ansvar och skyldigheter mycket oklar.

De infrastrukturella investeringar, till vilka kommuner och landsting ger bidrag, bedöms av bidragsgivarna medföra framtida nytta, om inte för redovisningsenheten så åtminstone för vissa av medborgarna i kommunerna och landstingen. Den framtida nyttan i sig räcker emellertid inte enligt rådet som grund för identifiering av tillgångar hos bidragsgivarna, eftersom det grundläggande kriteriet, att tillgången ska kontrolleras av huvudmannen, inte är uppfyllt.

Ett annat problem som rådet pekar på är hur man ska kunna säkerställa att samma resurs inte aktiveras som tillgång i två olika redovisningsenheter.

Dessutom bör det enligt rådet beaktas att om kontrollkriteriet skulle tas bort, öppnar det möjlighet för aktivering av en rad olika tillgångar som kan anses utgöra nytta för kommunerna och dess medborgare.

### *Alternativa lösningar*

Rådet för kommunal redovisning anser att bidrag till infrastrukturella investeringar förmodligen är (beroende på bidragets storlek) att betrakta som jämförelsestörande post och då bör behandlas i redovisningen som en sådan i enlighet med rådets rekommendation RKR 3.1. Enligt rådet är det också möjligt att bidrag till infrastrukturella investeringar i vissa fall är av sådan karaktär att synnerliga skäl i enlighet med 8 kap. 5 b § kommunallagen kan åberopas.

Av de remissinstanser som lämnade synpunkter på promemorian om kommunal medfinansiering av regionala infrastrukturprojekt

(Ds 2008:11) ansåg en knapp majoritet att nuvarande redovisningsregler inte behöver ändras. Övriga hade önskemål om en förändrad lagstiftning. Flertalet av dessa vill ha en förändring som möjliggör någon form av periodisering av åtagandet. Några ansåg att bidrag till infrastrukturåtgärder bör ses som en form av anläggningstillgång som skrivs av under nyttjandeperioden. Ett mindre antal av remissinstanserna vill utforma medfinansieringen på ett sådant sätt att kostnader ska kunna redovisas över en längre period genom årliga driftbidrag.

## Uppdraget

Mot bakgrund av bl.a. de synpunkter som Rådet för kommunal redovisning och remissinstanserna fört fram ska utredaren beträffande redovisning av kommunal medfinansiering till statlig infrastruktur utreda om, och i så fall hur, det ekonomiska åtagandet kan fördelas över en flerårsperiod.

Utredaren ska dels redovisa om, och i så fall hur, nuvarande redovisningslagstiftning bör ändras, dels ta ställning till eventuella ändringar av reglerna i kommunallagen kring åberopandet av synnerliga skäl och återställande av ett negativt resultat.

Utredaren ska redovisa framlagda förslags eventuella konsekvenser för kommunernas tillämpning av balanskravet. Därutöver ska utredaren redovisa om, och i så fall hur, eventuellt ändrade redovisningsregler påverkar redovisningen av den kommunala sektorns, och därmed den offentliga sektorns, finansiella sparande i nationalräkenskaperna.

Utredaren har möjlighet att tillsätta en eller flera referensgrupper med god insikt i redovisningsfrågor och kommunalekonomiska förhållanden.

Utredaren ska även lämna de författningsförslag som utredningen ger anledning till.

## Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 27 februari 2009.

(Finansdepartementet)





# Statens offentliga utredningar 2009

---

## *Kronologisk förteckning*

1. En mer rättssäker inhämtning av elektronisk kommunikation i brottsbekämpningen. Ju.
2. Nya nät för förnybar el. N.
3. Ransonering och prisreglering i krig och fred. Fö.
4. Sekretess vid anställning av myndighetschefer. Fi.
5. Säkerhetskopiors rättsliga status. Ju.
6. Återkrav inom välfärdssystemen. – Förslag till lagstiftning. Fi.
7. Den svenska administrationen av jordbruksstöd. Jo.
8. Trygg med vad du äter – nya myndigheter för säkra livsmedel och hållbar produktion. Jo.
9. Säkerhetskontroller vid fullmäktige- och nämndsammanträden. Fi.
10. Miljöprocessen. M.
11. En nationell cancerstrategi för framtiden. S.
12. Skatt i retur. Fi.
13. Effektiviteten i Kriminalvårdens lokal-försörjning. Ju.
14. Grundlagsskydd för digital bio och andra yttrandefrihetsrättsliga frågor. Ju.
15. Kraftsamling!  
– museisamverkan ger resultat.  
+ Bilagor. Ku.
16. Betänkande av Kulturutredningen.  
Grundanalys  
Förnyelseprogram  
Kulturpolitikens arkitektur. Ku.
17. Kommunal kompetenskatalog.  
En problemorientering. Ju.
18. Två rapporter till Grundlagsutredningen.  
Ju.
19. Aktiv väntan – asylökande i Sverige. Ju.
20. Mer järnväg för pengarna. N.
21. Redovisning av kommunal medfinansiering. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2009

---

## Systematisk förteckning

### **Justitiedepartementet**

---

En mer rättssäker inhämtning av elektronisk kommunikation i brottsbekämpningen. [1]  
Säkerhetskopiors rättsliga status. [5]  
Effektiviteten i Kriminalvårdens lokalförsörjning. [13]  
Grundlagsskydd för digital bio och andra yttrandefrihetsrättsliga frågor. [14]  
Kommunal kompetenscatalog.  
En problemorientering. [17]  
Två rapporter till Grundlagsutredningen. [18]  
Aktiv väntan – asylsökande i Sverige. [19]

### **Försvarsdepartementet**

---

Ransonering och prisreglering i krig och fred. [3]

### **Socialdepartementet**

---

En nationell cancerstrategi för framtiden. [11]

### **Finansdepartementet**

---

Sekretess vid anställning av myndighetschefer. [4]  
Återkrav inom välfärdssystemen.  
– Förslag till lagstiftning. [6]  
Säkerhetskontroller vid fullmäktige- och nämndsammanträden. [9]  
Skatt i retur. [12]  
Redovisning av kommunal medfinansiering. [21]

### **Jordbruksdepartementet**

---

Den svenska administrationen av jordbruksstöd. [7]  
Trygg med vad du äter – nya myndigheter för säkra livsmedel och hållbar produktion.. [8]

### **Miljödepartementet**

---

Miljöprocessen. [10]

### **Näringsdepartementet**

---

Nya nät för förnybar el. [2]  
Mer järnväg för pengarna. [20]

### **Kulturdepartementet**

---

Kraftsamling!  
– museisamverkan ger resultat. + Bilagor. [15]  
Betänkande av Kulturutredningen.  
Grundanalys  
Förnyelseprogram  
Kulturpolitikens arkitektur. [16]