

REKOMMENDATION R2

Intäkter

November 2019

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av intäkter från avgifter, ersättningar, försäljningar, skatter och bidrag. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Intäktsredovisning vid sale-and-leaseback-transaktioner behandlas i rekommendationen om Leasing. Finansiella intäkter behandlas i rekommendationen om Finansiella tillgångar och finansiella skulder.

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelser från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Principen för när inkomster ska intäktsredovisas regleras i 4 kap. 4 § 1 st. 4 p. LKBR. Hur olika intäkter ska klassificeras framgår av 5 kap. 2 §.

Definitioner

I denna rekommendation betyder:

inkomst – värdet av avgifter, bidrag, ersättningar, försäljningar, gåvor, kommunalskatt och utdelningar;

intäkt – en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar, ökning av tillgångars värde, eller minskning av skuldens värde;

kommun – kommun, region och kommunalförbund;

kostnadsersättningar – är ersättning för kostnader som kommunen har med anledning av en statligt beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla något.

offentligt bidrag – stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till en kommun i utbyte mot att kommunen genomför vissa investeringar.

redovisningsperiod – den period som den finansiella rapporten omfattar;

restriktion – dels tidpunkt för när bidraget får börja intäktsredovisas, dels tidpunkt för när bidraget ska vara intäktsredovisat;

slutavräkning – skillnaden mellan preliminärt uppburna skatteintäkter och den slutliga skatten;

villkor – krav på prestation från bidragsmottagaren att genomföra vissa avgränsade åtgärder för att få tillgodogöra sig bidraget.

Värdering

En inkomst ska, om inget annat framgår av denna rekommendation, redovisas till det värde kommunen erhållit eller kommer att erhålla.

Redovisning av skatteintäkter

Skatteintäkter redovisas det år som de skattskyldigas inkomst tas upp till beskattning.

Redovisning av inkomster från avgifter, ersättningar, försäljningar, gåvor och utdelningar

En inkomst ska, om inget annat följer av denna rekommendation, redovisas som intäkt först när följande förutsättningar är uppfyllda:

- **inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt;**
- **det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen; och**
- **de eventuella utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och villkoren för den ekonomiska uppgörelsen har i allt väsentligt fullgjorts.**

Det finns följande undantag:

- uppdrag gentemot en fysisk eller juridisk person, som innebär ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Inkomsterna intäktsförs i sådana fall linjärt över den överenskomna tidsperioden. Om en aktivitet är dominerande, ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts;
- utdelningar ska redovisas när rätten att få utdelning bedöms som säker och beslut om utdelning har fattats på bolagsstämman.

Redovisning av EU- och statsbidrag

EU- och statsbidrag ska redovisas enligt det aktuella bidragets villkor och restriktioner.

Statsbidrag kan vara generella, riktade eller ges i form av kostnadsersättningar.

Periodisering av skatteintäkter

Den prognos på skatteavräkningen som Sveriges Kommuner och Regioner publicerar i december under räkenskapsåret ska användas vid beräkning och periodisering av årets skatteintäkt.

Periodisering av EU- och statsbidrag

Ett bidrag eller en kostnadsersättning som är villkorat ska intäktsredovisas i takt med att villkoren bedöms vara uppfyllda och det bedöms vara säkert att bidraget kommer att erhållas.

Finns inga villkor och restriktioner för ett bidrag eller en kostnadsersättning, intäktsredovisas bidraget eller kostnadsersättningen så fort det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen.

Om det av restriktionerna framgår hur mycket av bidraget eller kostnadsersättningen som avser en specifik redovisningsperiod, ska bidraget eller kostnadsersättningen intäktsredovisas i enlighet med detta.

Om bidraget eller kostnadsersättningen avser två eller flera redovisningsperioder, men det inte framgår hur mycket av bidraget eller kostnadsersättningen som avser respektive period, ska bidraget periodiseras med jämn fördelning fr.o.m. den tidpunkt då bidraget enligt restriktionerna får börja intäktsredovisas

t.o.m. den tidpunkt då hela bidraget ska vara intäktsredovisat.

Om det finns restriktioner avseende tidpunkten när bidraget eller kostnadsersättningen får börja intäktsredovisas, men inga restriktioner avseende när bidraget eller kostnadsersättningen ska vara intäktsredovisad, ska hela bidraget eller kostnadsersättningen intäktsredovisas den redovisningsperiod då bidraget eller kostnadsersättningen får börja användas.

Periodisering av avgift eller bidrag till en investering

I den mån en avgift eller ett offentligt bidrag är hänförbart till en investering, ska inkomsten intäktsföras på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning.

Periodisering då kriterierna för intäkt ännu inte uppfyllts

Den del av en inkomst som inte uppfyller kriterierna för intäkt periodiseras och redovisas som skuld i balansräkningen.

Periodisering då inbetalning ej skett

Om kommunen har haft en inkomst som uppfyller intäktskriterierna, men inbetalning ännu ej skett, redovisas en fordran i balansräkningen.

Klassificering

Under posten *Verksamhetens intäkter* redovisas intäkter från:

- avgifter,
- ersättningar och gåvor,
- försäljningar av omsättningstillgångar och materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- bidrag som innehåller villkor, i form av motprestationer, samt
- kostnadsersättningar.

Intäkter från utdelningar och från försäljning av finansiella omsättnings- och anläggningstillgångar ska redovisas i resultaträkningen under posten *Finansiella intäkter*.

Bidrag från staten utan villkor ska redovisas i resultaträkningen under posten *Generella statsbidrag och utjämning*.

Skatteintäkter redovisas i resultaträkningen under posten *Skatteintäkter*.

Noter

Verksamhetens intäkter ska specificeras i not. Av noten ska det framgå hur stor del av verksamhetens intäkter som är bidrag och kostnadsersättningar från staten.

Avseende förutbetalda intäkter och andra inkomster som redovisas på balansräkningens skuldsida, ska en beskrivning av väsentliga inkomstgrupper jämfört med föregående år redovisas. Det ska anges under vilken tid och i vilken takt som de olika delposterna kommer att intäktsföras.

Bidrag som avser flera redovisningsperioder ska specificeras i not till resultaträkningen. Av noten ska bidragets storlek framgå samt hur periodiseringen har skett.

Redovisad skatteintäkt ska specificeras i en not, där följande uppgifter ska framgå:

- **preliminära skatteintäkter som kommunen erhållit under året;**
- **prognos för slutavräkning. Detta innebär för varje år att en upplupen eller förutbetald skatteintäkt redovisas, beroende på prognosens utfall;**
- **skillnaden mellan preliminärt uppburna skatteintäkter och den slutliga skatten för föregående inkomstår (slutavräkningen).**

Generella statsbidrag och utjämning ska i not specificeras i väsentliga delposter.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2020. Mindre redaktionella justeringar gjorda november 2020.

Rekommendationen ersätter rekommendationerna RKR R2 Intäkter (från november 2018 och juni 2019).

Bakgrund

Skatteintäkter

Kommuners och regioners åtaganden säkras genom rätten att beskatta sina invånare. Staten svarar för uppbörd, taxering och indrivning av kommunalskattemedel. Kommuner och regioner erhåller preliminära kommunalskattemedel under pågående inkomstår. Utbetalningarna baseras på det definitiva taxeringsutfallet två år före det aktuella inkomståret för respektive kommun och region, uppräknat med en s.k. uppräkningsfaktor för varje år i enlighet med lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. Uppräkningsfaktorerna uttrycker den prognostiserade förändringen av det kommunala skatteunderlaget.

Normalt fastställer regeringen uppräkningsfaktorer för inkomståret respektive året före inkomståret i september varje år. Under år då riksdagsval hålls i september, får regeringen dock ändra redan fastställda uppräkningsfaktorer. Detta ska ske senast en vecka efter det att regeringen avlämnat budgetpropositionen.

I november/december året efter inkomståret fastställer Skatteverket det slutliga skatteutfallet för inkomståret baserat på den slutliga taxeringen. Slutavräkningen, dvs. differensen mellan de preliminära skattemedlen och den slutliga skatten, regleras likviditetsmässigt i januari andra året efter inkomståret. Slutavräkningen görs kollektivt, vilket innebär att samtliga kommuner respektive regioner erhåller ett enhetligt slutavräkningsbelopp i kronor per invånare. Anledningen till att en kollektiv slutavräkning tillämpas är det samband som finns mellan skatteintäkter och inkomstutjämningen i enlighet med lagen (2004:773) om kommunalekonomisk utjämning. Inkomstutjämningen, dvs. den del av det kommunala utjämningssystemet som syftar till att jämna ut skillnader i skatteunderlag mellan kommuner respektive regioner, baseras på samma skatteunderlag som de preliminära skattemedlen och avräknas ej.

Förutsättningarna för beräkning av årets skatteintäkter förbättras successivt från det att regeringen året innan fastställt uppräkningsfaktorn för inkomståret (dvs. preliminärskatteunderlaget) fram till bokslutsdagen. De prognoser som SKL och andra prognosinstitut löpande redovisar är underlag som successivt förbättrar möjligheten till en rättvisande bedömning av årets skatteintäkter.

Intäkter från avgifter, ersättningar, bidrag och försäljningar

Förutom intäkter från skatter spelar avgifter, ersättningar, bidrag och försäljningar en stor roll för kommunernas ekonomi. För vissa verksamheter täcks kostnaderna helt av intäkter från avgifter, medan andra verksamheter erhåller sina intäkter delvis från avgifter, delvis från skatter. I vissa kommuner och regioner ger försäljning av exempelvis tomtmark och finansiella placeringar väsentliga inkomster till verksamheten. Förutom inkomster från avgifter och försäljningar erhåller såväl kommuner som regioner olika bidrag; inte minst statsbidragen utgör en mycket viktig inkomstkälla för sektorn.

Statsbidrag till kommuner och regioner utgår som generella statsbidrag, specialdestinerade/riktade bidrag eller kostnadsersättningar. De generella statsbidragen är att anse som ett allmänt finansiellt stöd utan krav på särskilt användningsområde eller viss prestation. De

RKR R2 Intäkter

specialdestinerade/riktade bidragen är frivilliga att ansöka om eller ta del av och är avsedda för viss insats, ett visst ändamål eller för att stimulera utveckling i en bestämd verksamhet. Kostnadsersättningar är ersättningar för kostnader som kommunen eller regionen har med anledning av en statligt beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla något,

Överväganden och motivering

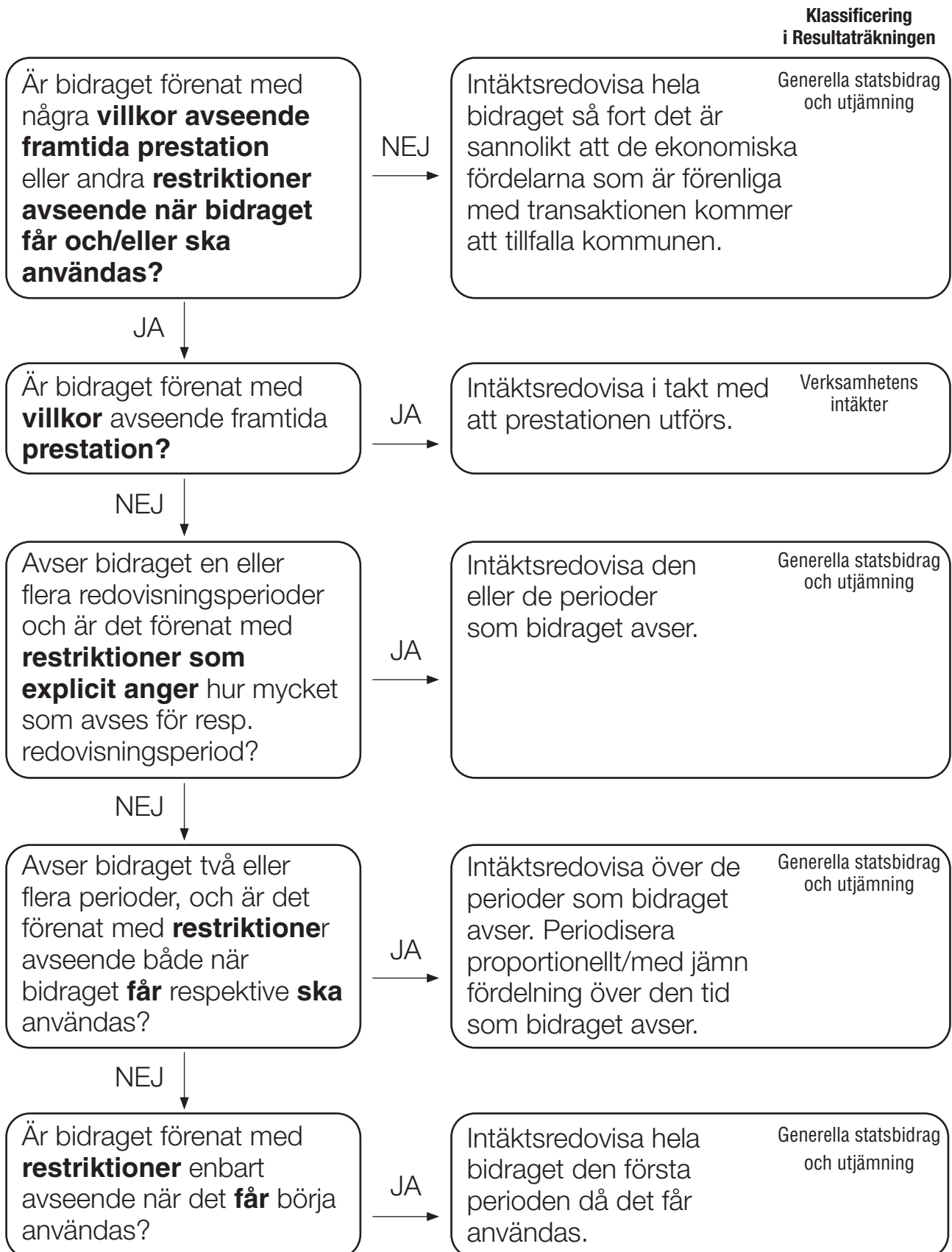
Enligt periodiseringsprincipen ska intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret tas med, oavsett tidpunkten för betalningen (4 kap. 4 § 1 st. 4 p. LKBR). Inkomster ska alltså periodiseras, men det är inte närmare reglerat i lag *hur* periodiseringen ska göras. Vad gäller klassificering av intäkter finns resultaträkningens uppställningsform i 5 kap. 2 § LKBR, men en mer detaljerad reglering saknas. För att uppnå en redovisning som ger en rättvisande bild och möjliggör jämförelser, såväl över tid som mellan olika redovisningsenheter, behövs kompletterande normering. Denna rekommendation behandlar därför redovisning av intäkter från avgifter, ersättningar, försäljningar, skatter och bidrag.

De preliminära skatteintäkterna utgår från en prognos baserad på antaganden om skatteunderlagets utveckling. Prognosen överensstämmer sällan med den slutliga skatten. En bedömning av den s.k. slutavräkningen måste därför göras när bokslutet upprättas för inkomståret. Hur denna bedömning ska ske är inte reglerat i LKBR. Detta behandlas därför också i denna rekommendation.

Bilagor

Bilagorna syftar till att underlätta tillämpningen av rekommendationen, men utgör inte en del av denna.

Bilaga 1 Periodisering av EU- bidrag och statsbidrag



Bilaga 2 Exempel på notupplysningar

Not X Verksamhetens intäkter [mnkr]	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Försäljningsintäkter	10 501	10 929	10 501	10 929
Taxor och avgifter	71 563	69 601	42 418	39 799
Hyror och arrenden	42 387	40 508	15 242	15 498
Bidrag från staten	133 548	124 669	133 548	124 669
EU-bidrag	1 063	2 012	1 063	2 012
Övriga bidrag	793	693	793	693
Försäljning av verksamhet och konsulttjänster	16 071	14 096	16 071	14 096
Försäljning av exploateringsfastigheter	250	350	250	350
Försäljning av anläggningstillgångar	170	162	170	162
Övriga verksamhetsintäkter	73	82	73	82
Summa verksamhetens intäkter	276 420	263 102	220 129	208 290

Not X Skatteintäkter	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Preliminär kommunalskatt	383 192	371 048	383 192	371 048
Preliminär slutavräkning innevarande år	411	- 762	411	-762
Slutavräkningsdifferens föregående år	-2 017	421	-2 017	421
Summa skatteintäkter	381 586	370 707	381 586	370 707

Not X Generella statsbidrag och utjämning	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Inkomstutjämningsbidrag	141 704	131 535	141 704	131 535
Kommunal fastighetsavgift	16 810	16 349	16 810	16 349
Bidrag för LSS-utjämning	17 674	19 803	17 674	19 803
Kostnadsutjämningsbidrag	-4 475	- 2 927	- 4 475	-2 927
Regleringsbidrag	-335	-379	-335	-379
Övriga bidrag	48 077	32 544	48 077	32 544
Summa generella statsbidrag och utjämning	219 455	196 925	219 455	196 925
<i>varav tillfälligt stöd under 20X1–X2 med anledning av Y-händelse; totalt 19,5 mnkr.</i>	18 042	1 503	18 042	1 503

RKR R2 Intäkter

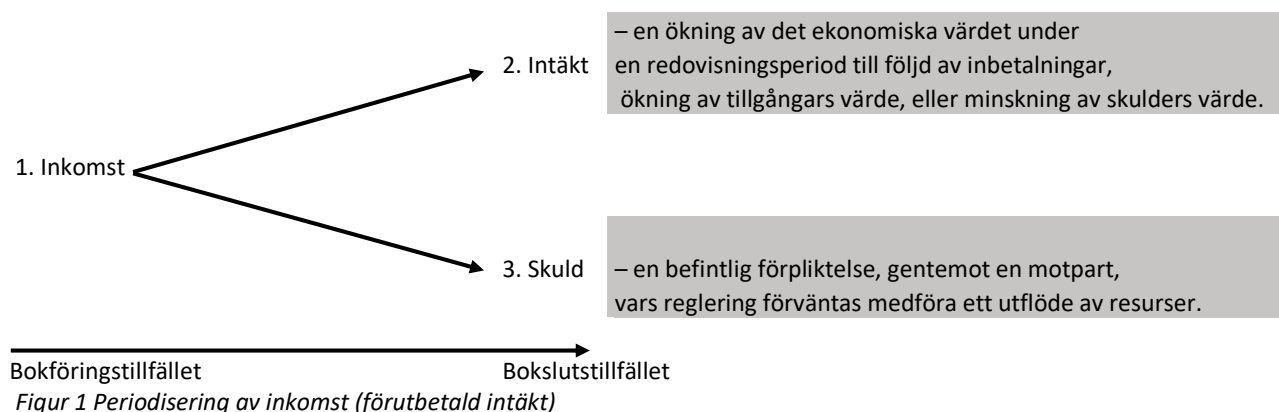
Not X Finansiella intäkter	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Utdelningar på aktier och andelar	0	0	0	0
Ränteintäkter	388	291	225	152
Övriga finansiella intäkter	3 067	3 012	3 582	3 440
Summa finansiella intäkter	3 455	3 303	3 807	3 592

Not X Långfristiga skulder	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1

Förutbetalda intäkter som regleras över flera år				
Förutbetalda investeringsbidrag, ingående värde	32 687	33 232	32 687	33 232
Nya investeringsbidrag under året	0	0	0	0
Resultatförda investeringsbidrag	- 1 239	- 1 239	• 1 239	• 1 239
Summa förutbetalda investeringsbidrag	31 448	32 687	31 448	32 687
Återstående antal år (vägt snitt)	25,4	26,4	25,4	26,4
Förutbetalda anslutningsavgifter VA, ingående värde	411	822	411	822
Nya anslutningsavgifter under året	353	0	353	0
Resultatförda avgifter	-411	-411	-411	-411
Summa förutbetalda anslutningsavgifter	353	411	353	411
Återstående antal år (vägt snitt)	5	1	5	1
Summa förutbetalda intäkter	31 801	33 098	31 801	33 098

Investeringsbidrag och anslutningsavgifter periodiseras och intäktsförs linjärt under den period över vilken de tillgångar som finansierats med hjälp av investeringsbidraget respektive anslutningsavgiften skrivs av.

Bilaga 3 Vägledande exemplar



Figur 1 ovan illustrerar principen för periodisering av inkomster. (1) Vid bokföringstillfället bokförs den ekonomiska händelsen på ett inkomstkonto. Vid bokslutstillfället måste man sedan avgöra om (2) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, om det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen samt om de eventuella utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och om villkoren för den ekonomiska uppgörelsen i allt väsentligt har fullgjorts gentemot motparten. Om dessa kriterier är uppfyllda så ska inkomsten intäktsredovisas. (3) Om det däremot finns en befintlig förpliktelse gentemot motparten, vars reglering kan förväntas medföra ett utflöde av resurser, då ska den del av inkomsten som motsvarar värdet av denna förpliktelse redovisas som skuld i balansräkningen.

Nedan följer några exempel på periodisering av inkomster från olika avgifter och bidrag:

Abonnemangstandvård

Abonnemangstandvård tillhandahålls i form av fleråriga avtal där patienten betalar en årlig avgift för att erhålla den tandvård han/hon behöver. Detta är ett exempel på ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod där inkomsten intäktsförs linjärt över den överenskomna tidsperioden.

Förskole-, patient-, äldreomsorgsavgifter etc.

Inkomsten intäktsförs i samband med fakturering. Vid bokslut ska levererad men ännu ej fakturerad prestation periodiseras och intäktsföras i enlighet med gällande taxa.

Gatukostnadsersättningar och icke offentliga investeringsbidrag

Inkomster från gatukostnadsersättningar och andra bidrag till finansiering av investeringar från privata aktörer intäktsförs i takt med att investeringen färdigställs och intäktskriterierna är uppfyllda. Dvs. när investeringen är färdig att tas i drift, har kommunen fullgjort sin förpliktelse och inkomsten ska därför till fullo vara intäktsförd.

Gåvor och tillgångar som tas emot utan ersättning

En gåva redovisas normalt som intäkt när intäktskriterierna är uppfyllda. Samtidigt motkonteras det tillgångskonto som motsvarar det tillgångsslag som gåvan utgör.

I de fall en överlåtelse sker från staten eller annan offentlig aktör, och mottagandet av en anläggningstillgång går att likställa med ett offentligt bidrag hänförbart till en investering, ska inkomsten emellertid intäktsföras på ett sätt som återspeglar anläggningstillgångens nyttjande och förbrukning.

Kommunal fastighetsavgift

För vissa kommuner kan fastighetsavgiften och förändringen av denna mellan åren utgöra intäktsbelopp av väsentlig betydelse. Beräknad intäkt i form av kommunal fastighetsavgift ska således periodiseras till det år intäkten hänför sig.

Renhållnings- och VA-avgifter

I den mån verksamhetens avgiftsuttag uttryckligen regleras av självkostnadsprincipen och avgiftsuttaget överskrider självkostnaden, ska intäkten minskas och överuttaget bokföras som en förutbetalad intäkt. Detta innebär också att s.k. anslutnings/anläggningsavgifter ska betraktas som lån från abonnenterna, som tas i syfte att finansiera verksamhetens tillgångar. Dessa anslutnings/anläggningsavgifter ska därför redovisas som skuld i balansräkningen och sedan succesivt intäktsföras i takt med att tillgångarna förbrukas. Skulden intäktsförs lämpligen i takt med den bedömda genomsnittliga nyttjandeperiod som beräknats för verksamhetens