

Till Regeringen

Redovisningsaspekter på medfinansiering från kommuner och landsting i statliga infrastrukturprojekt

Rådet för kommunal redovisning vill med denna skrivelse göra regeringen uppmärksam på den redovisningsmässiga innebörden av den avsiktsförklaring som lämnats av ett antal kommuner och landsting beträffande delfinansiering av Citybanan i Stockholm.

Genom avsiktsförklaringen har kommunerna och landstingen ställt sig bakom en lösning som innebär att dessa bidrar till finansieringen av investeringen med totalt två miljarder kronor. Enligt gällande redovisningslagstiftning och kompletterande normering klassificeras denna finansiella medverkan från kommunerna och landstingen som bidrag till annans, i det här fallet statens, investering, och bidragen kan därmed inte aktiveras som tillgång hos respektive bidragsgivare.

Västmanlands kommuner och landsting har uppdragit åt ekonomidirektörerna i Västmanlands läns landsting och Västerås Stad att bedöma de ekonomiska aspekterna av medfinansieringen för berörda kommuner och landsting. I detta uppdrag har ekonomidirektörerna i en skrivelse till Rådet för kommunal redovisning hemställt om att Rådet omgående verkar för att göra aktivering möjlig genom förändrad redovisningslagstiftning, eller att, om detta inte bedöms som rimligt, göra ett uttalande kring god redovisningssed.

Problemställning

I skrivelsen anføres följande:

”Enligt gällande regelverk och normering klassificeras medfinansieringen som ett driftsbidrag till annans investering och är därmed inte möjlig att aktivera. Vidare uppstår åtagandet och därmed kostnaden i sin helhet i samband med att avtalet undertecknas, d v s 2008. Ur ett medborgarperspektiv uppstår nyttan först efter det att Citybanan färdigställts, sannolikt med start närmare 2020. Matchningen blir därmed svag och ur ett generationsperspektiv kommer skattebetalarna nästa år att

bära framtida skattebetalares nytta. Ett driftsbidrag till en statlig investering är unik för sektorn och bör betraktas utifrån kommunal särart, inte minst med avseende på framtida finansiering via skatteintäkter. Dagens regelverk behöver därför ses över för att möjliggöra samhällets behov av breda samfinansierade utvecklingsprojekt. Om inte redovisningsfrågorna runt den här typen av medfinansiering kan lösas på ett bra sätt riskerar genomförandet av angelägna projekt att stoppas eller försvåras. Frågan är därmed av principiell art. Genom en översyn av regelverket säkerställs också en gemensam hantering och därmed tydlighet och jämförbarhet.”

Redovisningsfrågan

Den redovisningslösning som idag erbjuds när fråga är om finansiellt stöd till annan huvudmans investering är att sådana bidrag ska kostnadsföras i bidragsgivarens redovisning. De kommuner och landsting som medverkar till finansieringen av Citybanan önskar att bidragen i stället ska kunna aktiveras som tillgång hos respektive bidragsgivare för att därefter successivt kostnadsföras i form av avskrivningar. Därigenom uppstår en bättre matchning mellan utgifterna och den nytta som uppstår när investeringen färdigställts och under dess nyttjandeperiod.

Inledningsvis ska framhållas att den matchningsproblematik som framförs i skriften på intet sätt är unik, och den valda redovisningsmodellen förändrar inte de faktiska förhållandena och påverkar därmed inte vilken generation som får bära kostnaderna. Då reglering och normering bl.a. utgår från fortlevnadsprincipen, kan en uppkommen förlust innevarande period mycket väl få bäras av kommande generationer, vilka måste avsätta resurser (i form av redovisade överskott) för att täcka tidigare uppkomna förluster.

Lagstiftningens och normeringens utgångspunkter

Med undantag för den s.k. blandmodellen avseende pensionsredovisning (lagen om kommunal redovisning 5 kap. 4 §) bygger lagen om kommunal redovisning, och utfyllande normering från Rådet för kommunal redovisning, på en redovisningsmodell som utgår från bokföringsmässiga grunder. Enligt bokföringsmässiga grunder ska inkomster och utgifter periodiseras till de räkenskapsår dit de hör. Avgörande är när den ekonomiska händelsen äger rum, inte när den regleras likvidmässigt. Vilka kriterier som gäller för att en utgift ska få aktiveras som en tillgång framgår av Rådets rekommendationer RKR 6.1 och RKR 11.1. I RKR 6.1 har Rådet tydligt normerat vad som gäller beträffande bidrag till infrastrukturella investeringar. Ett viktigt kriterium, bärande även hos andra nationella och internationella normgivare, är att resursen ska *kontrolleras* av huvudmannen, dvs. huvudmannen ska ha beslutsrådighet över tillgångens nyttjande och användning. Eftersom redovisningen inte bara ska ligga till grund för beslut om enhetens framtida utveckling utan också för utkrävande av ansvar (exempelvis genom allmänna val), är kravet på kontroll över resurser som aktiveras fundamental. Kontrollkriteriet anses således vara en av hörnstenarna i en redovisningsmodell som bygger på bokföringsmässiga grunder, oavsett sektor (jfr FEE Public Sector Committee: *Accrual Accounting in the Public Sector*). 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 som grund för identifiering av tillgångar hos bidragsgivarna, eftersom det grundläggande kriteriet att tillgången ska kontrolleras av huvudmannen inte är uppfyllt.

Konsekvenserna av att ta bort kontrollkriteriet är svåra att överblicka. Ett problem är hur nyttjandetiden, och därmed avskrivningstiden, ska fastställas och prövas hos den enhet som inte kontrollerar tillgången. Ett annat problem är hur man ska kunna säkerställa att samma resurs inte aktiveras som tillgång i två olika redovisningsenheter. Dessutom bör 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.

Bidrag till infrastrukturella investeringar innebär ett utflöde av resurser vilket minskar utrymmet för framtida verksamhet. Att i enlighet med Rådets rekommendation RKR 6.1 redovisa bidrag till infrastrukturella investeringar som en kostnad i resultaträkningen, med en minskad soliditet som följd, ger ett informationsunderlag som är adekvat såväl avseende möjligheten att bedöma enhetens framtida utveckling (utrymme för framtida verksamhet) som för att utkräva ansvar (genom allmänna val har väljarna möjlighet att ge erkänsla eller klander för tidigare fattade beslut).

Bidrag till infrastrukturella investeringar är förmodligen (beroende på bidragets storlek) att betrakta som jämförelsestörande post och bör då i redovisningen behandlas som en sådan i enlighet med rekommendation RKR 3.1. Det är också möjligt att, i vissa fall, bidrag till infrastrukturella investeringar är av sådan karaktär att synnerliga skäl i enlighet med Kommunallagen (1991:900) 8 kap. 5 § kan åberopas.

Avtalskonstruktionen har betydelse för redovisningen

Det kan konstateras att det i det specifika fallet och med den avtalskonstruktion som valts, inte finns någon annan lösning på redovisningsfrågan än den som beskrivits ovan. Andra avtalskonstruktioner kan emellertid leda till andra sätt att hantera redovisningen av en medfinansiering hos berörda parter. Hur redovisningen ska ske hos respektive part är således beroende av avtalets konstruktion och innebörd och måste prövas från fall till fall.

Sammanfattande slutsatser

Rådets uppgift är att främja och utveckla god redovisningssed inom ramen för gällande lagstiftning. Rådets bedömning i den aktuella redovisningsfrågan är att det inom ramen för gällande lagstiftning eller praxis inte finns förutsättningar för aktivering av bidrag till infrastrukturella investeringar. En sådan redovisning är inte i linje med bokföringsmässiga grunder och förutsätter således ändring av lagstiftningen. Rådets uppfattning är dock att en förändring som skulle göra sådan redovisning möjlig i det specifika fall som behandlas i denna skrivelse i grunden ändrar förutsättningarna och utgångspunkterna för den kommunala redovisningen.

Citybanan är inte det enda exemplet på samfinansiering av infrastrukturinvesteringar. Motivet till att kommuner eller landsting samtycker till att medverka vid finansieringen av statliga infrastrukturprojekt torde vara att man därmed skapar förutsättningar för, eller kan påskynda, infrastruktursatsningar som regionalt anses vara angelägna. De hittills genomförda eller pågående projekten är emellertid inte så organiserade att de insatser som görs från kommun, landsting eller region kan redovisas som tillgångar i redovisningen.

Rådet för kommunal redovisning

Harald Lindström
Ordförande