

REKOMMENDATION R21

Bidrag till infrastruktur

Maj 2024

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid avtal om bidrag till infrastruktur, dvs bidrag som lämnas med stöd av lag (2009:47) om vissa kommunala befogenheter 2 kap. 1-2 §§.

Rekommendationen gäller för redovisningskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) förutom kommunalförbund.

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

Bidrag till infrastruktur regleras särskilt i 5 kap. 7 §, 6 kap. 2 och 9 §§ och 9 kap. 8 § LKBR.

Avsättningar regleras särskilt i 6 kap. 1, 2 och 8 §§, 7 kap. 11 § och 9 kap. 4 § LKBR.

Ansvarsförbindelser regleras särskilt i 6 kap. 1 och 2 §§.

Definitioner

I denna rekommendation betyder

ansvarsförbindelse – en förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom kommunens kontroll, inträffar eller uteblir, vidare gäller att

- förpliktelsen härrör från inträffade händelser, men ska inte redovisas som skuld eller avsättning, och

- det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen
- förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet, eller
- händelsen som ligger till grund för förpliktelsen har – på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande – skapat en välgrundad förväntan hos externa parter att kommunen åtar sig vissa skyldigheter, vilket kan komma att kräva ett utflöde av resurser (informell förpliktelse)

avsättning – en legal förpliktelse som på balansdagen är säker eller sannolik till sin förekomst, men oviss till belopp eller till den tidpunkt då den ska infrias (se 6 kap. 8 § LKBR)

bidrag till infrastruktur – bidrag som kommunen lämnar med stöd av lag (2009:47) om vissa kommunala befogenheter 2 kap. 1-2 §§ till finansiering av en investering i infrastruktur där den uppkomna tillgången sedan kommer att ägas och förvaltas av bidragsmottagaren

förpliktigande händelse – en händelse som skapar ett åtagande som är så bindande att det inte finns något annat realistiskt alternativ än att infria åtagandet

kommun – kommun, region och kommunalförbund

legal förpliktelse – en förpliktelse till följd av

- ett avtal/kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor)
- lagstiftning
- annan laglig grund

skuld – en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser.

Redovisning

Av 5 kap. 7 § LKBR framgår att efter kommunens beslut ska sådana bidrag som avses i 2 kap. 1 § lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter och sådana bidrag till inrättande av forskningsinfrastruktur som avses i 2 kap. 2 § andra stycket samma lag redovisas som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur.

Klassificering

I det fall kommunen väljer att, i enlighet med bokföringsmässiga grunder, redovisa bidraget som en kostnad i resultaträkningen så redovisas ingen post på balansräkningens tillgångssida.

Den legala förpliktelsen uppstår när kommunen har beslutat om och undertecknat medfinansierings-/genomförandeavtal.

I samband med detta ska den ekonomiska händelsen redovisas som en kostnad i resultaträkningen och om utbetalning inte sker direkt, som en skuld eller avsättning i balansräkningen.

I det fall kommunen väljer att ta upp bidraget som en tillgång i balansräkningen, framgår det av 6 kap. 2 § LKBR att Bidrag till infrastruktur utgör en egen post i balansräkningen och placeras mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Om utbetalning inte sker direkt, redovisas även en skuld eller avsättning i balansräkningen.

Om kommunen innan beslut om genomförandeavtal om medfinansiering beslutar om en avsiktsförklaring (exempelvis i form av en överenskommelse) avseende sam- och medfinansiering utgör detta en ansvarsförbindelse.

Värdering av tillgångsposten vid första redovisningstillfället

Om kommunen väljer att redovisa bidraget som en tillgång i balansräkningen, ska det aktiverade beloppet värderas till det belopp som förväntas betalas ut i enlighet med avtalet.

Innehåller avtalet en indexklausul, ska beräkningen inkludera en prognos över indexets utveckling.

Om effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig, ska bedömt bidrag nuvärdesberäknas enligt samma principer som avsättningen.

Värdet av det belopp som tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur ska motsvara den initiala förpliktelsen.

Upplösning om bidraget redovisas som en tillgång i balansräkningen

Av 6 kap. 9 § LKBR framgår att varje bidrag som redovisas i balansräkningen enligt 5 kap. 7 § ska upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år. Upplösningen ska påbörjas det år bidraget beslutas.

I samband med beslut om medfinansiering behöver beslut tas om hur kostnaden ska redovisas, dvs som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen. Om beslut tas om att beloppet ska tas upp i balansräkningen behöver även beslut tas om under hur många år upplösning ska ske.

Grunden för upplösningen är alltid initialt aktiverat belopp och upplösningsperioden får inte ändras när den har fastställts.

Oavsett när under året den ekonomiska händelsen inträffar ska ett helt års upplösning kostnadsföras under första året.

Framtida händelser

Av 6 kap. 9 § LKBR anges att bidraget ska upplösas med årliga enhetliga belopp.

Detta medför att samtliga förändringar som inträffar efter starttidpunkten endast redovisas som en förändring av avsättningen och effekten redovisas i resultaträkningen för aktuellt år. Den ursprungliga bedömningen av bidragets storlek, som tas upp som en tillgångspost under Bidrag till infrastruktur, påverkas däremot inte av sådana förändringar.

Exempel på faktorer som förändrar bedömningen av det slutliga bidragsbeloppet kan vara ändrad tidplan, ny bedömning av kostnaden för projektet i de fall det påverkar kommunens andel samt ändrad indexering.

I de fall en förändring av förutsättningarna i avtalet (exempelvis ändrad indexering) medför en minskad avsättning ska resultatposten redovisas som en minskad kostnad för bidrag till infrastruktur.

Noter

Av 9 kap. 8 § LKBR framgår att en upplysning ska lämnas för varje projekt om det sammanlagda bidraget till infrastruktur enligt 5 kap. 7 § och vad det avser.

Det anges vidare att upplysningar också ska lämnas om den valda tiden för bidragets upplösning enligt 6 kap. 9 §, hur mycket av bidraget som upplösts och upptaget belopp under posten Bidrag till infrastruktur.

Utöver de upplysningar som ska lämnas enligt ovan finns krav på tilläggsupplysningar i rekommendationen om Avsättningar och ansvarsförbindelser.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2024.

Rekommendationen innebär en ändrad redovisningsprincip i förhållande till informationen *Redovisning av medfinansiering av infrastruktur då avtalet innehåller klausul om indexreglering av det avtalade bidragsbeloppet* (november 2020). **I det fall denna rekommendation innebär ett byte av redovisningsprincip, ska RKR R12 Byte av redovisningsprincip mm. tillämpas.**

Bakgrund, överväganden och motivering

Bidrag till infrastruktur regleras i LKBR och regleringen utgör en kommunal särart. För att förtydliga redovisningen är bedömningen att det behövs en kompletterande normering från RKR om hur bidrag till infrastruktur värderas och upplöses. För att få en mer enhetlig hantering har även ett förtydligande gjorts om värdering av bidrag till infrastruktur vid förändringar under kommande år. Detta innebär en förändring i jämförelse med tidigare information från RKR.

Enligt LKBR får bidrag som avses i 2 kap. 1–2 §§ lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter redovisas i balansräkningen under benämningen Bidrag till infrastruktur eller redovisas som en kostnad i resultaträkningen (LKBR 5 kap. 7 §). Det innebär att kommunen i samband med att beslut om avtal fattas och avtalet undertecknas, kan välja mellan att redovisa hela medfinansieringskostnaden under beslutsåret eller att fördela (dvs. upplösa) kostnaden med enhetliga belopp under en valfri period av högst 25 år (LKBR 6 kap. 9 §).

Upplösningen ska påbörjas det år bidraget beslutats genom att avtal om medfinansiering har tecknats.

Avtal om medfinansiering av infrastruktur kan vara utformade på många olika sätt, men det finns i princip två typsituationer som kan uppstå:

1. Beslut om och utbetalning av bidrag under samma redovisningsperiod.
2. Beslut om medfinansiering under en period och utbetalning av bidrag under kommande perioder (ofta inkluderar sådana avtal en klausul om indexreglering).

Avsättning

Enligt RKR R9 Avsättningar och ansvarsförbindelser ska en förpliktelse tas upp till den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera förpliktelsen, vilket är det belopp som en kommun skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part. Om effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig, ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de framtida kassaflöden som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen.

Bidrag till infrastruktur (aktiverat belopp)

Om kommunen väljer att redovisa bidraget i balansräkningen, ska det aktiverade beloppet värderas till det belopp som förväntas betalas ut i enlighet med avtalet. Innehåller avtalet en indexklausul, behöver beloppet beräknas inklusive en prognos över indexets utveckling. Enligt RKR R9 ska upplysning om betydelsefulla antaganden som påverkat värderingen lämnas i not. Antaganden om indexets utveckling är en sådan upplysning.

Om effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig, ska beloppet nuvärdesberäknas med en diskonteringsränta som motsvarar den räntesats som återspeglar kommunens villkor för tecknande av lån med motsvarande löptid. Huruvida effekten är väsentlig avgörs alltså av hur långt fram i tiden som betalning ska ske och det rådande ränteläget för tecknande av lån. Om beloppet är nuvärdesberäknat, redovisas den årliga förändringen på grund av tidsfaktorn som en ökning av avsättningen och som en finansiell kostnad.

RKR R2I Bidrag till infrastruktur

Det aktiverade bidraget löses sedan upp med lika stora belopp under det antal år som kommunen beslutat vid aktiveringstillfället, dock högst 25 år. Upplösningstiden får inte ändras när den har fastställts (2009/10:FiU15).

Förändringar under kommande år

Det framgår av 6 kap. 9 § LKBR att bidraget ska upplösas med årliga enhetliga belopp.

För att detta ska vara möjligt kan inte en omräkning av det ursprungliga beloppet som redovisas i balansräkningen under Bidrag till infrastruktur ske under kommande år.

Samtliga förändringar som påverkar bedömningen av framtida kostnader redovisas därför i resultaträkningen det år de uppstår.

Bilagor

Bilaga 1 Redovisning av medfinansiering av infrastruktur då avtalet innehåller klausul om indexreglering av det avtalade bidragsbeloppet (Belopp och procentsatser i exemplet är avrundade)

Låt oss anta att en kommun den 31/12 år 20X1 beslutar och avtalar om att man 31 december år 20X5 ska utbetala 50 000 000 kr i dagens penningvärde som bidrag till infrastruktur. Enligt avtalet ska beloppet, fram till utbetalningstidpunkten, indexuppräknas enligt i avtalet specificerat index. I exemplet beräknas index öka med 3 % per år, dvs. med ca 12,55 % fram till utbetalningstidpunkten. Vid avtalets tecknande går det att teckna ett amorteringsfritt lån på fyra år med fast ränta på 1,0 %.

Det belopp som beräknas betalas ut den 31/12 år 20x5 blir $1,1255 \times 50\,000\,000 \approx 56\,275\,000$ kr.

Nuvärdet av en betalning om 4 år med 1 % diskonteringsränta är ca 54 080 000 kr.

Om kommunen väljer alternativet att aktivera bidraget, ska 54 080 000 kr aktiveras på balansräkningens tillgångssida, under rubriken Bidrag till infrastruktur, då beslut fattats genom att avtal om medfinansiering tecknats. Motsvarande belopp bokförs, i enlighet med RKR R9 Avsättningar och ansvarsförbindelser, som avsättning på balansräkningens creditsida. Kommunen har beslutat att upplösa det aktiverade bidraget på 25 år.

Bokslut år 20X1

Vid bokslutstillfället ligger det aktiverade bidraget som grund för upplösning, och en upplösning på motsvarande 2 163 200 kr ($54\,080\,000/25$) belastar verksamhetens kostnader i resultaträkningen.

I enlighet med RKR R9 Avsättningar och ansvarsförbindelser värderas avsättningen i bokslutet till 54 080 000 kr ($56\,275\,000 \times 1,01^{-4}$).

Bokslut år 20X2

Det aktiverade beloppet upplöses med 2 163 200 kr och belastar verksamhetens kostnader i resultaträkningen.

Avsättningen omprövas i enlighet med rekommendation om avsättningar och ansvarsförbindelser och tas i balansräkningen upp till 54 620 000 kr ($56\,275\,000 \times 1,01^{-3}$). Förändringen, dvs. 540 000 kr ($54\,620\,000 - 54\,080\,000$), redovisas som en finansiell kostnad.

Bokslut år 20x3

I samband med bokslut år 20x3 konstateras att projektet fördröjts och att färdigställande och utbetalning kommer att ske först år 20x7. Räntesats och antagande om indexets utveckling är oförändrade.

Den totala utbetalningen beräknas därför bli 59 703 000 kr ($1,194 \times 50\,000\,000$). Nuvärdet av detta belopp från starttidpunkten till utbetalningstidpunkten uppgår till 56 243 000 kr ($59\,703\,000 \times 1,01^{-6}$). I jämförelse med det ursprungliga utbetalningsbeloppet om 54 080 000 kr är det en ökning med 2 163 000 kr.

RKR R2I Bidrag till infrastruktur

Ny avsättning för att klara utbetalningen den 31/12 20x7 på 59 703 000 kr blir 57 373 000 kr ($59\,703\,000 \times 1,01^{-4}$). Förändringen specificeras i not med följande belopp:

Bidrag till infrastruktur	Belopp
Ingående avsättning	54 620 000
Ökad avsättning (kostnad för bidrag till infrastruktur)	2 163 000
Förändring av nuvärde p.g.a. tidseffekt (finansiell kostnad)	590 000
Utgående avsättning	57 373 000

Bilaga 2 – Klassificering och redovisning

Bakgrund

Inför överenskommelser om medfinansiering av infrastruktur mellan kommuner och staten genomförs en process som pågår under flera år.

Frågan är vid vilken tidpunkt det ska uppfattas att beslut har tagits – när ska en ansvarsförbindelse redovisas och när ska denna klassificeras som en avsättning?

Statens beslutsprocess

<https://www.trafikverket.se/for-dig-i-branschen/Planera-och-utreda/langsiktig-planering-av-infrastruktur/>

Den långsiktiga infrastrukturplaneringen omfattar det nationella stamvägnätet, de statliga järnvägarna samt slussar och farleder. Planeringen utgår från de transportpolitiska målen och sker i nära dialog med bland annat regioner och kommuner.

Planeringsprocessen genomförs i följande steg:



Nationell plan / Länsplaner

Regeringen ger direktiv till Trafikverket att ta fram förslag till en ny nationell plan för transportinfrastruktur, och till de regionala planupprättarna att ta fram länsplaner. Planperioden är normalt tolv år och revideras vart fjärde år.

Den nationella planen för transportinfrastruktur beskriver hur den statliga infrastrukturen ska underhållas och utvecklas. Den omfattar bla:

- investeringar och trimningsåtgärder på statliga järnvägar/nationella stamvägar
- medfinansiering till kommunerna genom stadsmiljöavtal
- statlig medfinansiering till länsplanerna.

Länsplanerna omfattar investeringar i det regionala vägnätet, samt medfinansiering till kommuner i form av till exempel stadsmiljöavtal. Det är länsstyrelser, regionala självstyrelseorgan eller kommunala samarbetsorgan som upprättar länsplaner för regional transportinfrastruktur, där bland annat Trafikverket bistår med underlag. Länsplaneupprättarna beslutar om länsplanerna och Trafikverket genomför planerna.

Genomförandeplan

Trafikverkets genomförandeplan ger en översiktlig bild av planerade åtgärder i transportsystemet de kommande sex åren. Planen kan underlätta för kommuner, företag och organisationer att se vad som görs och ge underlag för planering. Genomförandeplanen uppdateras en gång per år och presenteras i början av året.

Verksamhetsplanering

Trafikverket har ansvar för genomförande av den nationella planen och länsplanerna för regional transportinfrastruktur. Anslag tilldelas i det årliga regleringsbrevet från regeringen. I en rullande treårig verksamhetsplanering anges inriktning, mål och medel för den samlade verksamheten. Verksamhetsplanen reglerar genomförandet av den nationella

RKR R2I Bidrag till infrastruktur

transportplanen för väg- och järnvägstrafik samt sjö- och luftfart. Den reglerar också genomförandet av länsplanerna såväl som insatserna till drift och underhåll på våra vägar och järnvägar.

Medfinansieringsavtal (exempel på process)

Utifrån länsplan/regionala transportplan påbörjas processen kring medfinansiering.

Kommunfullmäktige godkänner förslag till avsiktsförklaring med Trafikverket avseende sam- och medfinansiering under våren 20x7. Beloppet uppgår till totalt 500 mnkr för att finansiera den regionala transportplanen. Av detta samfinansieras 300 mnkr av staten och 200 mnkr garanteras genom medfinansiering av kommunen.

Senare under våren 20x7 undertecknas *avsiktsförklaringen om sam- och medfinansiering*. I denna anges att "Denna överenskommelse är giltig från och med tidpunkt för undertecknande av parterna. Om objektet inte inryms i Nationell plan för transportsystemet 20x8-20y9 (fastställs av regeringen våren 20x8), så upphör överenskommelsen att gälla."

Nationell trafikplan offentliggörs 20x7 och skickas ut på remiss. Våren 20x8 beslutas planen av regeringen och det aktuella objektet ligger i den bortre delen av planen.

Det är i den långsiktiga transportplanen, som revideras vart fjärde år, det avgörs om projektet kommer genomföras. Om projektet finns med i planen för 20y1 kommer ett *medfinansierings-/genomförandeavtal* att tecknas mellan kommunen och Trafikverket.

Redovisning

Ansvarsförbindelse

Kommunen redovisar en ansvarsförbindelse när fullmäktige beslutat och undertecknat en överenskommelse om sam- och medfinansiering/avsiktsförklaring.

Belopp: Kommunen tar upp det belopp som motsvarar medfinansieringen som en ansvarsförbindelse.

Text: Anger förutsättningarna för projektet – totalt 500 mnkr, där kommunen tecknat en avsiktsförklaring om sam- och medfinansiering med 200 mnkr.

Avsättning

Kommunen redovisar en avsättning när medfinansierings-/genomförandeavtal är beslutat (år 20y1) och undertecknat mellan kommunen och Trafikverket.

Belopp: Kommunen tar upp beloppet om 200 mnkr som avsättning.

Medfinansiering

När medfinansierings-/genomförandeavtal är beslutat och undertecknat mellan kommunen och Trafikverket redovisar kommunen en kostnad i resultaträkningen *alternativt* en post i balansräkningen Bidrag till infrastruktur, som löses upp med årligt enhetliga belopp under ett fastställt antal år.