REKOMMENDATION R2

Intäkter

Oktober 2026

RKR
RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av intäkter från avgifter, gåvor, 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. 3 § 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 avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler.

Lagregler

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

Definitioner

I denna rekommendation betyder

generellt statsbidrag – bidrag från staten utan villkor (så som villkor definieras i denna rekommendation)

gåva – en tillgång som kommunen tagit emot utan ersättning eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde

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

intäkt – en ökning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde (med en ökning av eget kapital som följd)

kommun – kommun, region och kommunalförbund

kostnadsersättningar – en ersättning med koppling till kommunens kostnader för en av staten beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla något. Till skillnad från de riktade statsbidragen är kommunerna skyldiga att utföra detta oavsett om de får någon ersättning för det eller inte. En kostnadsersättning kan också utgöras av en specifik ersättning för kommunens kostnader

offentligt bidrag hänförbart till investeringar – 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 specifika investeringar. Med formellt fristående organ avses t.ex. stiftelser bildade av offentliga organ. Bolag som ägs av ovan nämnda offentliga organ utgör dock inte formellt fristående organ

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

riktat statsbidrag – bidrag från staten med villkor (så som villkor definieras i denna rekommendation)

slutavräkning – skillnaden mellan preliminärt uppburna skatteintäkter och den slutliga skatten

statsbidrag - bidrag som erhålls från staten/ statliga myndigheter eller från en organisation som har till uppdrag att fördela statliga medel

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 som kommunen har erhållit eller kommer att erhålla.

Enligt 7 kap. 10 § LKBR ska tillgångar som tagits emot som gåva redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Med verkligt värde avses i detta sammanhang den utgift som vid förvärvstidpunkten skulle ha krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång (jfr prop. 2017/18:149 s.132).

Bedömningen av det verkliga värdet för en gåva görs vid förvärvstidpunkten.

Redovisning av skatteintäkter

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

Redovisning av EU- och statsbidrag

EU- och statsbidrag ska redovisas i enlighet med det aktuella bidragets villkor och restriktioner.

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

Villkor ska uppfyllas efter det att bidraget erhållits. I de fall bidragsgivaren fördelar bidraget utifrån tidigare utförda prestationer utgör detta inte ett villkor utan enbart en fördelningsgrund, vilket inte kan läggas till grund för intäktsredovisningen eller bedömningen av klassificeringen.

Redovisning av övriga inkomster

En inkomst ska, om inget annat följer av denna rekommendation, redovisas som intäkt först när samtliga av 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**
- **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 ska i allt väsentligt ha 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 beslut om utdelning fattats på bolagsstämman.**
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	**Finns inga villkor och restriktioner vad gäller ett statsbidrag, så är det ett generellt bidrag som ska intäktsredovisas så fort det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen.** **Om det av restriktioner framgår hur mycket av ett generellt bidrag, som avser en specifik redovisningsperiod, ska bidraget intäktsredovisas i enlighet med detta.** **Om ett generellt bidrag avser två eller flera redovisningsperioder, men det inte framgår hur mycket av bidraget som avser respektive period, ska bidraget periodiseras med jämn fördelning fr.o.m. den tidpunkt då intäktskriterierna enligt denna rekommendation är uppfyllda och 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 får börja intäktsredovisas, men inga restriktioner avseende när bidraget ska vara intäktsredovisat, ska hela bidraget intäktsredovisas den redovisningsperiod då bidraget får börja användas.

Ett bidrag som är villkorat, dvs. ett riktat statsbidrag eller ett EU-bidrag, ska intäktsredovisas i takt med att villkoren bedöms vara uppfyllda och det bedöms vara säkert att bidraget kommer att erhållas.

Periodisering av kostnadsersättning

En kostnadsersättning redovisas i takt med att intäktskriterierna enligt denna rekommendation är uppfyllda.

Periodisering av avgift eller offentliga bidrag hänförbart 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.

För att ett offentligt bidrag ska vara hänförbart till en investering ska bidragsgivaren besluta om ett bidrag till en specifik ny investering. Detta innebär antingen:

- att bidragsgivaren i villkoren explicit anger att bidraget ska användas till en specifik investering, eller
- att bidraget eller en del av bidraget avser att täcka investeringar inom ett specifikt område och är utformat så att bidragsmottagaren måste ange vilka specifika investeringar och till vilka belopp bidraget ska användas, vilket sedan godkänns av bidragsgivaren före utbetalning.

Att bidragsgivaren har angett att ett bidrag kan användas till investeringar är alltså inte tillräckligt för att bidraget ska kunna redovisas som ett offentligt bidrag som är hänförligt till en investering.

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**
- **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 ersättningar från staten. Av noten ska även framgå hur stor del av verksamhetens intäkter som avser offentliga investeringsbidrag.**

Bidrag som avser flera redovisningsperioder ska specificeras i not till respektive fordran alternativt skuld i balansräkningen. Av noten ska framgå bidragets storlek samt hur periodiseringen har skett.

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.

Exempel på sådana poster är

- offentliga bidrag till en investering
- anslutningsavgifter VA
- statsbidrag som periodiseras över flera år.

I noten för kortfristiga skulder ska upplysning lämnas om förutbetalda generella statsbidrag respektive förutbetalda riktade statsbidrag och förutbetalda kostnadsersättningar.

I noten för kortfristiga fordringar ska upplysning lämnas om upplupna generella statsbidrag respektive upplupna riktade statsbidrag och upplupna kostnadsersättningar.

En särskild specifikation ska göras av intäkter från tomträttsavgälder uppdelat på följande kategorier

- **småhus**
- **flerfamiljshus**
- **industri**
- **övrigt.**

För respektive kategori samt totalt ska det framgå

- **antal och omfattning (m2) av tomträttsavtal**
- **taxeringsvärde**
- **årliga intäkter.**

Väsentliga förändringar mellan jämförelseåren samt policy avseende utköp av tomträtter ska kommenteras.

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 2026.

Ändringar sedan föregående rekommendation är markerade med grå skuggning.

Rekommendationen ersätter rekommendation RKR R2 Intäkter (från oktober 2023).

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 Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) och andra prognosinstitut löpande redovisar är underlag som successivt förbättrar möjligheten till en rättvisande bedömning av årets skatteintäkter.

Intäkter från avgifter, kostnadsersättningar, tomträtts-avgälder, bidrag och försäljningar

Förutom intäkter från skatter spelar avgifter, ersättningar, bidrag och försäljningar en stor roll för kommunernas ekonomi. I vissa situationer kan även andra former av intäkter som t.ex. gåvor eller tomträttsavgälder vara av betydande omfattning. 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, riktade bidrag eller kostnadsersättningar. De generella statsbidragen är att anse som ett allmänt finansiellt stöd utan krav att användas till specifikt ändamål eller viss prestation. Bidrag som inte klassificeras som generella är istället att betraktas som riktade statsbidrag eller kostnadsersättningar. Kostnadsersättningar är ersättningar för kostnader som kommunen eller regionen har med anledning av en av staten beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla något. Till skillnad från de riktade statsbidragen är kommunen dock skyldig att utföra detta oavsett om de får någon ersättning för det eller inte.

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, gåvor, ersättningar, försäljningar, skatter och bidrag.

Ett offentligt bidrag hänförbart till en investering intäktsförs på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning, dvs periodiseras under motsvarande nyttjandetid som den tillgång bidraget avser. Med offentligt bidrag avses 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. Denna redovisningspraxis härrör från IAS 20. Utgångspunkten är att bidraget inte avser själva finansieringen utan snarare ses som kompensation för ökade kostnader, som vissa politiskt önskvärda investeringar, kan innebära för mottagaren. Normeringen försöker därför redovisningsmässigt knyta bidragets effekter till den investering som stödet är avsett att stimulera.

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 den.

Bilaga 1 Redovisning av EU-bidrag, stats-bidrag och kostnadsersättningar

Bakgrund

En av de grundläggande redovisningsprinciperna som styr redovisningen är periodiseringsprincipen, som innebär att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. Hur besluten om bidrag formuleras avseende villkor och restriktioner har därför en avgörande betydelse för hur bidraget/ ersättningen kommer att redovisas i externredovisningen.

Utifrån detta får bedömningen av när bidraget/kostnadsersättningen ska redovisas som intäkt göras med grund i de underlag som bidragsgivaren, dvs. staten, anger i samband med beslut om utbetalning. Ju tydligare villkor och restriktioner anges i underlagen, desto större är möjligheten att säkerställa att bidragen redovisas lika, vilket ger större möjligheter till jämförbarhet och en högre kvalitet i den nationella statistiken.

Utgångspunkten för periodisering och klassificering är de villkor och restriktioner som bidragsgivaren ställer i sitt beslut om bidrag.

Villkor och restriktioner kan även kombineras i ett beslut om bidrag, t.ex. genom att bidraget ska användas till ett visst ändamål och under en viss period.

För bidrag som inte är förenade med vare sig villkor eller restriktioner gäller att de ska redovisas som generella statsbidrag. Tidpunkten för redovisning blir då när intäktskriterierna enligt RKR R2 är uppfyllda. I normalfallet är det när beslut är fattat i riksdagen.

Ett bidrag med restriktioner men utan villkor redovisas också som generellt då restriktionen endast styr vilken period bidraget ska redovisas.

För kostnadsersättningar finns ingen koppling till villkor eller restriktioner, dessa redovisas alltid under verksamhetens intäkter.

Villkor, restriktioner och kostnadsersättningar

I praktiken är det ofta så att villkor och restriktioner är diffust angivna, vilket gör att klassificeringen av bidraget ofta landar i att det blir ett generellt bidrag, trots att avsikten från bidragsgivaren är någon form av riktning/villkor/restriktion för bidraget.

Nedan återfinns exempel på olika bidrag och hur de utifrån normering klassificeras och periodiseras i redovisningen.

Villkor

Villkor i form av tydliga krav på prestation i beslut om statliga bidrag innebär att det ställs krav på att vissa avgränsade åtgärder ska genomföras för att få tillgodogöra sig bidraget alternativt att en mätbar prestation ska utföras för att få behålla bidraget. För att kunna kontrollera om syftet är uppfyllt ska det därför finnas en konsekvens i form av återbetalning om villkoren inte uppfylls.

Om det finns villkor knutna till bidraget klassificeras det som ett riktat statsbidrag i externredovisningen och redovisas bland verksamhetens intäkter i resultaträkningen.

Om bidraget får disponeras fritt utan att det uppstår någon konsekvens i form av återbetalning om syftet med bidraget inte uppfylls, klassificeras bidraget istället i externredovisningen som ett generellt statsbidrag och redovisas bland generella statsbidrag och utjämning i resultaträkningen.

Exempel på villkor och hur de påverkar klassificeringen i externredovisningen

Formulering i beslut – beslutet innehåller både villkor och restriktion:
Bidraget avser att användas till xxx under år 20x0. I mars 20x1 ska kommunen återrapportera vad bidraget använts till och om det inte har använts till avsedd verksamhet ska överskjutande del återbetalas.

Redovisningsmässig bedömning:

Klassificering:	Riktat statsbidrag som redovisas bland verksamhetens intäkter
Periodisering:	Intäktsredovisas i takt med att villkoren bedöms vara uppfyllda och det bedöms vara säkert att bidraget kommer att erhållas. Den del av bidraget som utnyttjats under 20x0 intäktsredovisas under år 20x0 medan ev. resterande bidrag skuldförs i bokslutet för att regleras år 20x1 i samband med återbetalning.

Restriktioner
En restriktion som är kopplad till vilken period en ersättning ska intäktsredovisas måste framgå av beslutet från bidragsgivaren för att vara styrande av redovisningen.

Exempel på restriktioner och hur de påverkar periodiseringen i externredovisningen.

Exempel 1
Formulering i beslut – beslutet innehåller inga villkor eller restriktioner:
Bidraget innehåller inte några restriktioner men beslutas under år 20x1

Redovisningsmässig bedömning:

Klassificering:	Generellt statsbidrag
Periodisering:	Om beslutet fattas under år 20x1 ska bidraget i sin helhet intäktsföras under år 20x1 dvs. det år som beslut om bidrag fattats.

Exempel 2
Formulering i beslut – beslutet innehåller inga villkor endast en restriktion:
Bidraget avser år 20x1

Redovisningsmässig bedömning:

Klassificering:	Generellt statsbidrag
Periodisering:	Intäktsförs i sin helhet på år 20x1. Oavsett om beslut tas i november år 20x0 eller i januari år 20x1 ska ersättningen i sin helhet intäktsredovisas på år 20x1.

Exempel 3
Formulering i beslut – beslutet innehåller inga villkor endast en restriktion:
Bidraget avser år 20x1 och år 20x2

Redovisningsmässig bedömning:

Klassificering:	Generellt statsbidrag
Periodisering:	Intäktsredovisning sker med en jämn fördelning fr.o.m. beslutstidpunkten. Om beslut t.ex. tas i november 20x1 intäktsredovisas bidraget proportionellt november 20x1 t.o.m. december 20x2. Om bidraget beslutas i december år 20x0 intäktsredovisas det med lika stora delar under åren 20x1 respektive 20x2.

Exempel 4

Formulering i beslut – beslutet innehåller inga villkor endast en restriktion:

Bidraget avser perioden sept-dec år 20x1 (1/3) – jan-aug år 20x2 (2/3)

Redovisningsmässig bedömning:

Klassificering:	Generellt statsbidrag
Periodisering:	Intäktsredovisas med en tredjedel under år 20x1 och med två tredjedelar under år 20x2.

Kostnadsersättningar

En kostnadsersättning följer av en av staten beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla något eller av en specifik ersättning för kommunens kostnader.

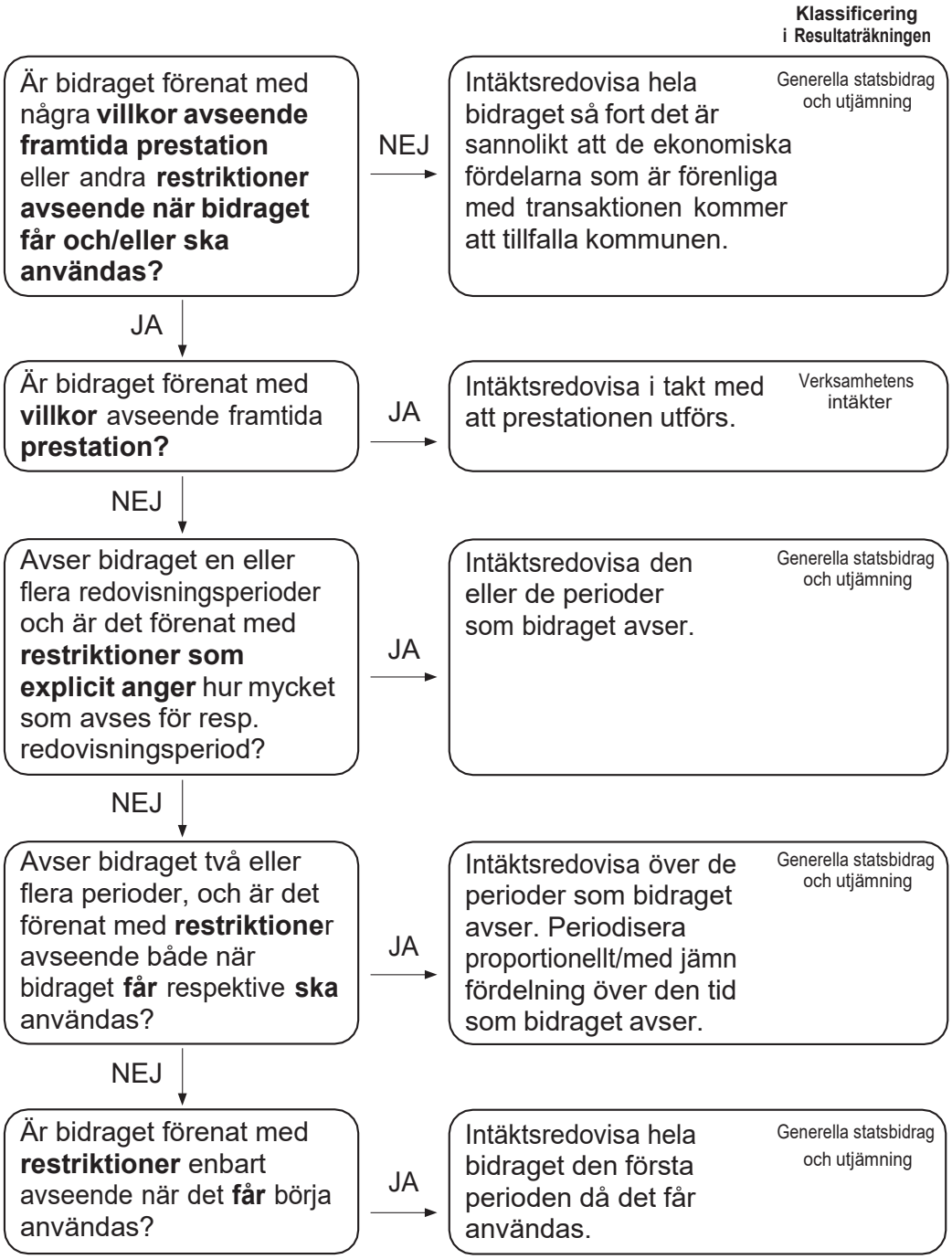
Formulering i beslut – beslutet innehåller inga villkor eller restriktioner:

Beslut om ersättningen fattas under december 20x0. Ersättningen avser att täcka kostnader under perioden jan-juni 20x1 som följer av ett utökat ansvar för kommunen med anledning av en tillfälligt förändrad lagstiftning under samma period.

Redovisningsmässig bedömning:

Klassificering:	Kostnadsersättning under verksamhetens intäkter
Periodisering:	Ersättningen redovisas som intäkt under perioden jan-juni 20x1.

Bilaga 2 Periodisering av EU- bidrag och statsbidrag



Bilaga 3 Vidareförmedlade bidrag

Det förekommer att en kommun erhåller bidrag från en bidragsgivare som på ett eller annat sätt ska vidareförmedlas till tredje part. I dessa fall måste en bedömning göras i varje enskilt fall om hur detta ska redovisas.

Utgångspunkterna i bedömningarna är:

- Intäktskriterierna enligt denna rekommendation
- Tillgångs- och skulddefinitionen, se bilaga 4 figur 1

Grunden är att varje ekonomisk händelse ska redovisas var för sig. Beroende på utfallet av bedömningen finns det två alternativa sätt att redovisa ett bidrag som sedan vidareförmedlas till tredje part:

1. Intäkt/kostnad
2. Via balansräkningen

Om intäktskriterierna är uppfyllda ska en intäkt redovisas. Om dessa inte är uppfyllda redovisas bidraget via balansräkningen tills kriterierna är uppfyllda, alternativt att posten regleras gentemot tredje part eller bidragsgivaren.

Stöd i bedömningen

- I de fall kommunen erhåller ett bidrag, där kommunen förfogar över bidraget och sedan beslutar om hur det ska disponeras, är intäkts-kriterierna i regel uppfyllda och bidraget redovisas som en intäkt och ersättningen till tredje part som en kostnad.
- I de fall kommunen endast administrerar en ersättning till tredje part, där bidragsgivaren har angivit vad som ska vidareförmedlas, dvs. kommunen utgör endast en mellanhand, är intäktskriterierna i regel inte uppfyllda. I dessa fall redovisas ersättningen som ska vidareför-medlas till tredje part inte som en intäkt/kostnad i kommunens redovisning utan via balansräkningen.

Exempel:

Bidrag från Skolverket

Skolverket betalar ut ett bidrag till kommunen, som kommunen disponerar och fördelar medlen inom respektive skolform utifrån aktuella behov. I skolförfattningar regleras att bidrag till enskilda huvudmän ska beräknas efter samma grunder som kommunen tillämpar vid fördelning av resurser till den egna verksamheten av motsvarande slag. Detta medför att bidraget som kommunen erhåller även ska fördelas till tredje man beroende på hur kommunen väljer att disponera bidraget i den egna verksamheten.

Kommentar: Kommunen erhåller ett bidrag från staten som man har rådighet över, dvs att man har kontroll över medlen, genom att kommunen själv kan besluta hur man vill disponera bidraget mellan olika skolformer. Hela bidraget redovisas därför som en intäkt i kommunen och ersättning till tredje man redovisas som en kostnad.

Bidraget från Skolverket kan vara dedikerat till en del av verksamheten, t.ex. förskolan, men inom denna verksamhet har kommunen rådighet över hur bidraget disponeras.

Överenskommelse
I en överenskommelse mellan staten och SKR anges villkor för bidrag som ska betalas till regionerna för att genomföra vissa insatser. Av bidraget till regionen finns en villkorad del avsatt, där överenskommelsen anger vilket belopp som regionen ska använda, för vidare utbetalning till tredje part.

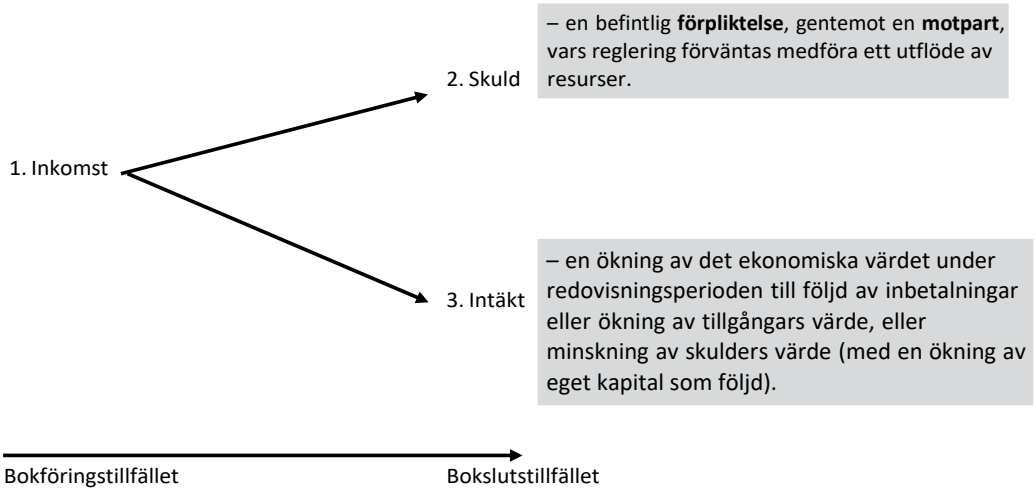
Kommentar: Regionen har ingen rådighet över den del av bidraget som bidragsgivaren lämnar för att specifikt användas för vidareförmedling till tredje part. Denna del redovisas som en skuld i regionens balansräkning vilken regleras i samband med utbetalning till tredje part.

Gemensamma projekt
Tre kommuner gör en gemensam ansökan till Kulturrådet för att genomföra ett projekt. En av kommunerna utses till värdkommun och sköter administrationen kring ansökan och återrapporteringen gentemot Kulturrådet. Till grund för ansökan ligger en gemensam projektplan som visar respektive kommuns åtagande i projektet och vilket delbelopp som denna del avser.

Kommentar: Värdkommunen har endast rådighet över sin del av bidraget, vilket intäktsförs i takt med att villkoren uppfylls. Övriga delar av bidraget redovisas som en skuld i balansräkningen vilken regleras i samband med utbetalning till tredje part/de andra deltagande kommunerna.

I de fall värdkommunen är den som står risken mot bidragsgivaren vid ett eventuellt återkrav av bidraget, ska värdkommunen redovisa hela återkravet som en skuld mot bidragsgivaren och sedan redovisa en fordran på tredje part/de andra deltagande kommunerna uppgående till respektive kommuns andel.

Bilaga 4 Vägledande exempel



Figur 1 ovan illustrerar principen för periodisering av inkomster. (1) Vid bokföringstillfället bokförs den ekonomiska händelsen som en inkomst. Vid bokslutstillfället måste man sedan avgöra om (2) det finns en befintlig förpliktelse gentemot motparten, vars reglering kan förväntas medföra ett utflöde av resurser. I så fall ska den del av inkomsten som motsvarar värdet av denna förpliktelse redovisas som skuld i balansräkningen.

Om inkomsten däremot 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 så ska inkomsten intäktsredovisas. (3)

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 vissa fall sker en överlåtelse från en offentlig aktör till en mottagare för en ny specifik investering, där avsikten redan initialt är att överlåta tillgången, och mottagandet av tillgången går att likställa med ett offentligt bidrag hänförbart till en investering. I sådana fall intäktsredovisas inkomsten på ett sätt som återspeglar anläggningstillgångens nyttjande och förbrukning, dvs. som ett offentligt bidrag hänförbart till investeringar.

Övertagande av en tidigare nyttjad tillgång räknas inte som offentligt bidrag hänförbart till investeringar utan redovisas som gåva när intäktskriterierna är uppfyllda.

Försäljning av fastighet
Inkomsten vid försäljning av fastighet intäktsförs normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Dessutom ska de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Exempel på sådana utgifter är, förutom utgifter för själva anskaffandet av fastigheten, direkta försäljningsutgifter. Däremot ingår inte utgifter för anläggningar i närområdet som exempelvis gator, gatubelysning och parkmark.

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 förutbetald 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 intäktförs lämpligen i takt med den bedömda genomsnittliga nyttjandeperiod som beräknats för de tillgångar som avgiften avser.