

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 infrastrukturinvesteringen. 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 medfinansiären har bedömt 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.