

Särredovisning inom VA-branschen

Mattias Haraldsson



Svenskt Vatten Utveckling

Svenskt Vatten Utveckling (SVU) är kommunernas eget FoU-program om kommunal VA-teknik. Programmet finansieras i sin helhet av kommunerna. Programmet lägger tonvikten på tillämpad forskning och utveckling inom det kommunala VA-området. Projekt bedrivs inom hela det VA-tekniska fältet under huvudrubrikerna:

Dricksvatten
Rörsnät & Klimat
Avlopp & Miljö
Management

SVU styrs av en kommitté, som utses av styrelsen för Svenskt Vatten AB. För närvarande har kommittén följande sammansättning:

Agneta Granberg (m), ordförande	Göteborgs Stad
Daniel Hellström, sekreterare	Svenskt Vatten
Henrik Aspegren	VA SYD
Per Ericsson	Norrvatten
Tove Göthner	Sveriges Kommuner och Landsting
Per Johansson (s)	Gävle kommun
Stefan Johansson	Skellefteå kommun
Henrik Kant	Göteborg Vatten
Lisa Osterman	Örebro kommun
Kenneth M. Persson	Sydvatten AB
Lars-Gunnar Reinius	Stockholm Vatten AB
Lena Söderberg	Svenskt Vatten

Författaren är ensam ansvarig för rapportens innehåll, varför detta ej kan återopas såsom representerande Svenskt Vattens ståndpunkt.

Svenskt Vatten Utveckling
Svenskt Vatten AB
Box 47607
117 94 Stockholm
Tfn 08-506 002 00
Fax 08-506 002 10
svensktvatten@svensktvatten.se
www.svensktvatten.se
Svenskt Vatten AB är servicebolag till föreningen Svenskt Vatten.

Rapportens titel:	Särredovisning inom VA-branschen
Title of the report:	Disclosure of a full cost accounting in the Swedish water and sewerage sector
Författare:	Mattias Haraldsson, Doktorand, Ekonomihögskolan i Lund
Rapportnummer:	2013-21
Antal sidor:	30
Sammandrag:	Slutsatsen av studien är att införandet av § 50 i va-lagen har påverkat praxis för särredovisning. En stor andel av huvudmännen upprättar en särredovisning. Implementeringen får betraktas som bristfällig då avvikelserna från hur redovisningen borde upprättas är stor.
Abstract:	Our results show that most of the organizations had taken measures in line with the new regulations; they had disclosed a full cost accounting report. However, the implementation of full cost accounting reporting is still far from complete since none of them have fully adapted to the new requirements.
Sökord:	Redovisning, särredovisning, god redovisningssed, vattentjänstlagen, vatten och avlopp
Keywords:	Full cost accounting, generally accepted accounting standards, Public Water Services Act, water and sewerage
Målgrupper:	Ekonomer i kommuner, politiker, chefer och övriga tjänstemän inom VA-branschen
Omslagsbild:	Vattenledningsrelining i Sundbyberg. Foto: Catharina Eriksen, Svenskt Vatten
Rapport:	Finns att hämta hem som PDF-fil från Svenskt Vattens hemsida www.svensktvatten.se
Utgivningsår:	2013
Utgivare:	Svenskt Vatten AB © Svenskt Vatten AB
Om projektet	
Projektnummer:	11-101
Projektets namn:	Program för FoU om utveckling av lokal infrastruktur för ett hållbart samhälle och hållbara städer
Projektets finansiering:	Svenskt Vatten Utveckling och PwC (PricewaterhouseCoopers) inom ramen för Teknikprogrammet, Ekonomihögskolan i Lund

Förord

Denna studie är genomförd huvudsakligen under åren 2011–2012 av doktorand Mattias Haraldsson. Projektet är utfört inom Teknikprogrammet på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet. Handledare har Torbjörn Tagesson, professor Linköpings universitet, och Stefan Yard, professor vid ekonomihögskolan i Lund, varit. Projektet har finansierats av Svenskt Vatten, Avfall Sverige och PWC.

Det är viktigt, och vi tror att det i framtiden kommer att vara än viktigare, att ha en bra ekonomisk redovisning för sin VA-verksamhet. Krav på produktivitet, effektivitet och öppenhet och inte minst framtida diskussioner kring justering av VA-verksamhetens taxor ökar behovet av en korrekt och informativ ekonomisk redovisning.

Kravet på särredovisning har funnits uttryckt i vattentjänstlagen sedan år 2007. Denna studie visar det finns ett behov av att utveckla processer och rutiner för särredovisning. Det är vår förhoppning att resultatet kan användas som underlag för diskussioner, utbildning och utveckling.

Ett stort tack till finansiärerna och alla andra som bidragit med underlag till denna studie.

Lund 2013-10-20

Mattias Haraldsson

Innehåll

Förord	3
Sammanfattning	6
Abstract	7
1 Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte	9
1.3 Metod	9
1.4 Normering av redovisning för VA-verksamheten.....	10
2 Resultatredovisning.....	12
2.1 Inledning	12
2.2 Förekomst och tillgänglighet	12
2.3 Innehållet i särredovisningen.....	13
2.4 Särskilda redovisningsfrågor	15
3 Analys	18
4 Slutsatser	20
Referenser.....	22
Bilaga 1 Checklista och lästips	23
Bilaga 2 Utvecklingsfrågor	25

Sammanfattning

Svensk vatten- och avloppsverksamhet är ett kommunalt självkostnadsreglerat avgiftsmonopol, vilket innebär att verksamheten är en kommunal angelägenhet som har möjlighet att ta ut avgifter från brukarna motsvarande verksamhetens faktiska kostnadsnivå. Regleringen av verksamheten gör att det är av största betydelse att det går att följa upp att avgifterna inte överstiger kostnaderna.

I samband med införandet av nya VA-lagstiftningen (*Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster*) normerades för första gången att verksamhetens resultat och ställning skall redovisas separat, särredovisas, samt att det skall ske enligt *god redovisningssed* (§ 50 LAV). Lagstiftarens huvudmotiv var att säkerställa en kontroll av att avgiftsuttaget är rimligt i förhållande till kostnaderna.

Studiens syfte har varit att dokumentera, beskriva och analysera hur särredovisningskravet har implementerats i sektorn. Detta har gjorts genom att granska 269 stycken särredovisningar. Studien är inriktad mot rapportering och inte direkt på frågor kring värdering, mätning, avskrivningar etc. Resultatet bygger på en genomgång av de särredovisningar som upprättats för år 2010. Även om utvecklingen kan ha gått framåt sedan år 2010 är det vår bedömning att helhetsbilden inte har förändrats.

Den sammanfattande slutsatsen av studien är att införandet av § 50 i vattentjänstlagen 2007 har haft effekt då en stor andel (82 %) av de kommunala huvudmännen upprättar en särredovisning för sin verksamhet. Implementeringen får däremot betraktas som bristfällig då avvikelserna från hur särredovisningen borde upprättas är stor. Avvikelse från de strikt legala kraven på särredovisningen uppgår till hela 45 %. Som ett exempel är det bara 30 % som informerar om hur de har fördelat gemensamma kostnader, vilket är ett specificerat krav i vattentjänstlagen.

Det finns sannolikt flera olika förklaringar till varför avvikelserna är så betydande. Sakerligen finns det ett behov av att öka kunskapen kring kraven på särredovisningen på flera nivåer i den kommunala organisationen. Vi tror också att det är viktigt att öka det politiska intresset för den ekonomiska rapporteringen för VA-verksamheten. Svagt politiskt intresse bidrar inte till kvalitetsutvecklingen. Vidare finns det inget särskilt krav på revision av varäkenskaperna, vilket minskar kontrollen av att lag och normering efterlevs. Med en svag extern kontroll av, och ett svagt politiskt intresse för, den finansiella rapporteringen är kvaliteten på särredovisningen till stor del beroende på den enskilde tjänstemannens kunskap och ambitioner.

Baserat på resultatet av studien är rekommendationen till vatten- och avloppssektorn att ta ett omtag med särredovisningen för vatten- och avloppsverksamheten. I Bilaga 1 återfinns en sammanställning av lästips och viktiga redovisningsfrågor med vägledande normering och i Bilaga 2 finns ett antal frågor att arbeta igenom. Vår förhoppning är detta kan utgöra ett stöd för utveckling av särredovisningen.

Abstract

The Swedish water and sewerage sector has long been a municipal monopoly financed by user charges and regulated by the cost price principle. However, there has been no specific regulation of reporting requirements to enable verification of the cost price principle. It was not until the implementation of the new law, Public Water Services Act (2006:412), in 2007 for the first time it was regulated that the results and the financial position of the operation should be reported separately and that the reporting must be made according to generally accepted accounting principles. The proposition stated that *'the cost price principle will be meaningless unless the records for the water and sewerage operation are organized in such a way that the income and expenses can be distinguished'* (Proposition 2005/06:78 – Public water services, p.100).

This report describes and analyzes the actual accounting compliance of the new reporting requirements for the Swedish water and sewerage sector under the new Public Water Services Act. Simply put, how well do the water and sewerage sector follow laws and regulations when they report the results of its operations?

Our results show that most of the organizations surveyed in this study had, in one way or another, taken measures in line with the new regulations; they had disclosed some kind of a full cost accounting report. However, the implementation of full cost accounting reporting within the Swedish water and sewerage sector is still far from complete since none of them have fully adapted to the new requirements. Our study identified an over 45% deviation from the strictly legal requirements, and the numbers of deviations varied to a great extent among the surveyed organizations.

There are probably several different explanations as to the results of the study. Surely there is a need to increase knowledge about the requirements for accounting separation at several levels in the municipal organization. We also believe it is important to increase the political interest of financial reporting for the water and sewerage operations. Furthermore, there is no specific requirement for an audit of the financial report, which reduces the control of that the laws and norms are observed. Thus, with a weak external control over the financial reporting, the level of compliance is, at the end of the day, a discretionary decision made by the reporting entity.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Svensk vatten- och avloppsverksamhet är ett kommunalt självkostnadsreglerat avgiftsmonopol, vilket innebär att verksamheten är en kommunal angelägenhet som har möjlighet att ta ut avgifter från brukarna motsvarande verksamhetens faktiska kostnadsnivå. Regleringen av verksamheten gör att det är av största betydelse att det går att följa upp att avgifterna inte överskrider kostnaderna. Innan införandet av nya VA-lagstiftningen (*Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster*) år 2007 fanns det inte krav på återredovisning av att avgifterna är i samklang med självkostnadsprincipen.

I samband med införandet av nya VA-lagstiftningen normerades för första gången att verksamhetens resultat och ställning skall redovisas separat, *särredovisas*, samt att det skall ske enligt *god redovisningssed*. Lagstiftarens huvudmotiv var att säkerställa en kontroll av att avgiftsuttaget är rimligt i förhållande till kostnaderna till skydd för de avgiftsskyldiga fastighetsägarna (Proposition 2005/06:78 Allmänna vattentjänster, s. 100). Det konstaterades i propositionen att ”självkostnadsprincipen blir betydelselös om inte bokföringen för VA-verksamheten är ordnad på ett sådant sätt att verksamhetens intäkter och kostnader kan särskiljas” (Proposition 2005/06:78 Allmänna vattentjänster, s. 100).

Vad vattentjänstlagen däremot inte i detalj reglerar är hur särredovisningen skall upprättas eller se ut, utan det konstaterades att det finns redovisningsnormering som gäller för kommuner och kommunala bolag och att genomförandet i praktiken bör kunna lämnas över till praxisutveckling:

”Hur huvudmannen väljer att redovisningstekniskt genomföra särredovisningen bör kunna överlämnas till den redovisningspraxis som utvecklas inom ramen för vad som skall anses vara god redovisningssed.” (Proposition 2005/06:78 Allmänna vattentjänster, s. 101)

I förarbetena beskrivs ej heller hur kvaliteten på särredovisningarna skall säkerställas. Ordet revision nämns till exempel inte.

Citatet ovan leder in på själva syftet med denna studie som är att kartlägga befintlig praxis för särredovisning inom VA-sektorn. Sedan vattentjänstlagen infördes 2007 har branschorganisationen Svenskt Vatten publicerat en guide för särredovisning av VA-verksamheten (*Ekonomisk redovisning för VA-branschen*) och det finns också en äldre skrift från Rådet för kommunal redovisning (*Redovisning av affärsverksamhet – mot bakgrund av självkostnadsprincipen*) som ger vägledning, men någon större studie som kartlägger hur redovisningspraxis ser ut inom vatten- och avloppssektorn har inte gjorts efter det att vattentjänstlagen infördes.

1.2 Syfte

Syftet med denna studie är att beskriva och analysera förekommande praxis för särredovisning inom den kommunala vatten- och avloppssektorn i förhållande till gällande lag och normering.

Vad syftet skall bidra med är en dokumentation och analys av befintlig praxis i förhållande till lagar och normer som gäller för vatten- och avloppsverksamheten för att i förlängningen bidra till utveckling inom området.

1.3 Metod

Studien baseras på dokumentstudier av respektive huvudmans särredovisning av vatten- och avloppsverksamheten. Särredovisningar upprättade för redovisningsåret 2010 har utgjort det empiriska underlaget. Data till studien har handplockats från dokumenten.

Totalt ingår 269 stycken av 290 möjliga dvs 93 %. Detta är tillräckligt många för att ge en god bild av faktisk praxis. I populationen var 21 % av organisationerna kommunala bolag, övriga 79 % kommunal förvaltning/kommunalförbund eller gemensam nämnd.

För att samla in respektive huvudmans särredovisning av vatten- och avloppsverksamheten har vi tagit utgångspunkt i VA-lagens krav på att särredovisningen skall tillgängliggöras fastighetsägarna (§ 50 LAV). Vi har därför eftersökt dokumenten genom att besöka hemsidor, läsa årsredovisningar och genom att direkt kontakta huvudmän för VA-verksamheten.

Varje särredovisningsdokument har granskats utifrån en checklista (se Bilaga 1). Checklistan mäter olika redovisningsfrågor. Varje redovisningsfråga mäts med en 0 eller 1, där 0 är lika med att normeringen inte efterlevs och 1 är lika med att normeringen efterlevs. Checklistan består av två delar;

1. Lag och normering
2. God sed i övrigt

Del 1, Lag och normering, är tvingande normering som skall efterlevas. Del 2, God sed i övrigt, är normering som är lämpligt att tillämpa men inte direkt tvingande i särredovisningen.

Observera att studien är inriktad mot rapportering och inte direkt på frågor kring tekniker för värdering, mätning, avskrivningar etc.

Utfallet av genomgången av alla särredovisningsdokument mot checklistan har analyserats med statistiska metoder. Följande variabler har använts för att försöka förklara varför vissa huvudmän i större eller mindre utsträckning efterlever lag och normering när det gäller särredovisning.

- Storlek på kommun. Är det skillnad mellan olika stora kommuner?
- Legal form. Är det skillnad mellan kommunala förvaltningar och kommunala bolag?
- Revisionsbyrå. Är det skillnad mellan vilken revisionsbyrå som kommunen/bolaget anlitar?
- Politisk majoritet. Är det skillnad mellan kommuner med olika styrande majoriteter?
- Ekonomisk styrka. Är det skillnad mellan kommuner med stark respektive svag ekonomi?

- Avgiftsnivå. Är det skillnad mellan kommuner med höga respektive låga VA-avgifter?
- Skattekraft. Är det skillnad mellan kommuner med hög respektive låg skattekraft?
- Befolkningstillväxt. Är det skillnad mellan kommuner med hög respektive låg befolkningstillväxt?

Analysen i denna rapport är en sammanfattning av den statistiska bearbetningen. För den som är intresserad av fördjupad information om den statistiska analysen finns den i detalj redovisad i den vetenskapliga artikeln Haraldsson, M. & Tagesson, T. (kommande) "Compromise and Avoidance – the response to new legislation", *Journal of Accounting & Organizational Change*.

1.4 Normering av redovisning för VA-verksamheten

Vatten- och avloppsverksamheten måste ta hänsyn till olika regelverk när särredovisningen skall upprättas, dels speciallagstiftning (vattentjänstlagen) och dels generell redovisningslagstiftning.

I vattentjänstlagen reglerades följande (*Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster*):

"50 § En huvudman skall i fråga om verksamheten med att ordna och driva en allmän VA-anläggning se till

- 1. att verksamheten bokförs och redovisas i enlighet med god redovisningssed där resultat- och balansräkningar redovisas särskilt och där det av tilläggsupplysningar framgår hur huvudmannen har fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet, och*
- 2. att redovisningen, när den är fastställd, finns tillgänglig för fastighetsägarna."*

Regleringen av redovisningen kan tyckas begränsad men innebär att en separat resultat- och balansräkning skall upprättas och tillgängliggöras för fastighetsägarna efter fastställande. Av tilläggsupplysningarna skall det också framgå hur gemensamma kostnader har fördelats. Då VA-verksamheten vanligen ingår i en större kommunal organisation och därmed använder gemensamma resurser ansågs det rimligt att upplysning sker om hur dessa kostnader har allokerats till VA-verksamheten.

Att verksamheten skall bokföras och redovisas i enlighet med god redovisningssed innebär att huvudmannen skall följa de lagar och normer som finns för redovisningen, vilka är olika beroende på om vatten- och avloppsverksamheten bedrivs i förvaltningsform eller i bolagsform.

Associationsformen fördelar mellan offentligrättslig redovisningsnormering och privaträttslig normering. Om verksamheten bedrivs inom kommunal förvaltning, vilket majoriteten av VA-verksamheterna gör, regleras externredovisningen av den kommunala redovisningslagen (KRL 1997:617). Kommunala aktiebolag regleras av Bokföringslagen (1999:1078) och Årsredovisningslagen (1995:1554) som normerar privaträttsliga associationsformer. (Falkman and Tagesson, 2008).

Den kommunala redovisningslagen är en s k ramlag vilket innebär att redovisningen inte är detaljreglerad utan principreglerad (Falkman and Tagesson, 2008). Rådet för kommunal redovisning har därför uppdraget att följa, utveckla och normera god redovisningssed. Rådet för kommunal redovisning har sedan organisationen bildades gett ut rekommendationer som kompletterar lagstiftningen och utgör en väsentlig del av vad som är god redovisningssed inom sektorn. Även för aktiebolagens redovisning finns ett normgivande organ, Bokföringsnämnden, som ger ut normerande rekommendationer.

Själva tekniken i hur man skall redovisa i kommuner (kommunal redovisningslag) och i bolag (bokföringslag) är relativt likartad. Däremot är konsekvenserna vid brott mot redovisningslagstiftningen olika. I motsats till den privata sektorn är brott mot redovisningslagstiftningen inom den kommunala sektorn inte relaterat till en straffskala.

2 Resultatredovisning

2.1 Inledning

Avsnittet resultatredovisning består av en beskrivande redogörelse av hur praxis ser ut i förhållande till lag och normering.

2.2 Förekomst och tillgänglighet

Förekomst

Det är ett uttalat krav i vattentjänstlagen (50 §) att huvudmannen för vatten- och avloppsverksamheten skall upprätta en särredovisning bestående av en resultat- och balansräkning. Kravet är så grundläggande att det utgjorde ett minikrav i studien för att registrera om en huvudman har en särredovisning eller inte.

Av totalt 269 huvudmän är det:

- 82 % (221 st) som har en särredovisning bestående av en resultat- och balansräkning,
- 18 % (48 st) som inte har en särredovisning.

Det har inte ingått i studien att kartlägga kvantitativt varför en del inte upprättar en särredovisning men följande två förklaringar har angetts vid kontakt med några huvudmän.

1. Tekniska problem att i redovisningen separera vatten- och avloppsverksamhetens ekonomi från övrig verksamhet.
2. Okunskap. Två olika typsituationer har identifierats.
 - A. Vatten- och avloppsverksamheten har överförts till ett gemensamt bolag, kommunalförbund eller nämnd *med endast ett driftsuppdrag*. Kommunerna är fortfarande huvudmän och därför särredovisningsansvariga, men "tror" att driftsorganisationen "sköter all" VA-verksamhet.
 - B. Vatten- och avloppsverksamheten, inklusive huvudmannaskapet, har överförts till ett kommunalt bolag som sedan tidigare arbetar med annan verksamhet. Kunskapen om särredovisningskravet i den nya organisationen är därför begränsad.

Tillgänglighet

Av paragraf 50 i vattentjänstlagen framgår också att särredovisningen skall göras tillgänglig för fastighetsägarna. Det finns inga riktlinjer kring hur detta skall ske.

Av totalt 221 huvudmän som har en särredovisning är det:

- 55 % som presenterar en särredovisning i årsredovisningen,
- 5 % har en nedladdningsbar särredovisning direkt från hemsidan,
- 39 % som skickar över en särredovisning efter förfrågan.

Utöver de 14 st huvudmän som har ett nedladdningsbart särtryck på hemsidan är det ingen huvudman som informerar om vart man skall vända sig

om man vill ta del av det ekonomiska utfallet (särredovisningen) för VA-verksamheten.

2.3 Innehållet i särredovisningen

Förvaltningsberättelse

När en kommun eller ett bolag skall upprätta en årsredovisning skall den innehålla en förvaltningsberättelse. Någon särskild reglering i vattentjänstlagen finns inte avseende om det skall finnas en förvaltningsberättelse i anslutning till särredovisningen.

Kortfattat kan man säga att förvaltningsberättelsen skall ge en analys av året som har gått och av förutsättningarna för kommande år i syfte att ge abonnenter och andra intressenter en bättre förståelse för, och analys av, verksamhetens förutsättningar och effektivitet.

Av de 221 huvudmän som har en särredovisning är det 57 % som också inkluderar en förvaltningsberättelse i dokumentet.

Den relativt höga andelen beror på att särredovisningen i ett flertal kommuner presenteras i kommunens årsredovisning. Då detta vanligen görs i anslutning till den ansvariga nämndens redogörelse finns också en kort textbaserad information om verksamheten. Vidare lever alla renodlade kommunala VA-bolag och kommunalförbund upp till detta krav.

Mål för verksamheten

Någon särskild reglering i vattentjänstlagen finns inte avseende om det skall finnas, presenteras eller utvärderas mål för verksamheten i anslutning till särredovisningen. I kommunalt organiserad verksamhet är målstyrning däremot lagstiftad i kommunallagen genom att kommunens förvaltningar och bolag skall styras utefter mål för en god ekonomisk hushållning (8 kap § 1 KL). Om det finns mål för vatten- och avloppsverksamheten är det därför lämpligt att dessa presenteras i anslutning till särredovisningen.

Av de 221 som har en särredovisning är det 29 % som redovisar vilka mål verksamheten arbetar mot.

Nyckeltal

För att beskriva och utvärdera årets verksamhet kan den ekonomiska redovisningen kompletteras med väsentliga nyckeltal. Nyckeltalen kan beskriva finansiella aspekter, tekniska aspekter, kvalitetsfrågor, abonnenternas upplevelser etc. Att särredovisningen skall innehålla nyckeltal krävs inte av vattentjänstlagen.

Av de 221 som har en särredovisning är det 40 % som redovisar nyckeltal.

Redovisningsprinciper

För att bättre förstå och tolka redovisningen är det bra om det finns ett avsnitt om väsentliga redovisningsprinciper, dvs. en beskrivning av vilka grundläggande principer som redovisningen tillämpas vid upprättande av särredovisningen. Utgör inget specificerat krav i vattentjänstlagen.

Av de 221 som har en särredovisning är det 33 % som har ett avsnitt om redovisningsprinciper.

Resultat- och balansräkning

Förekomst av resultat- och balansräkning

I vattentjänstlagen (50 §) specificeras uttryckligen att särredovisningen skall bestå av en resultat- och balansräkning.

Av totalt 269 huvudmän är det:

- 82 % (221 st) som har en särredovisning bestående av en resultat- och balansräkning,
- 18 % (48 st) som inte har en särredovisning bestående av en resultat- och balansräkning.

Utformning av resultat- och balansräkning

Av de 221 st som har en särredovisad resultat- och balansräkning är det vanligt att de inte är kompletta dvs. det finns kvalitativa brister. I studien har det bedömts att mellan 60 till 70 % har brister i sin särredovisning av resultat- och/eller balansräkning.

- När det gäller resultaträkningen är det vanligast att det saknas resultatrad/-er för finansiella intäkter och kostnader.
- När det gäller balansräkningen är det vanligast att det saknas specificerade poster för kortfristiga tillgångar (tex kundfordringar, kassa och bank) och kortfristiga skulder (tex leverantörsskulder).

Ovan brister indikerar att det finns brister i systemen för redovisning hos huvudmännen.

Noter och tilläggsupplysningar

Noter och tilläggsupplysningar till redovisningen av resultat- och balansräkning används för att ytterligare förklara och specificera innehållet i redovisningen. Enligt redovisningsnormeringen för kommuner och kommunala bolag skall det finnas noter och tilläggsupplysningar. Kravet finns inte uttryckligen i vattentjänstlagen. I studien har det bedömts att ca 65 % har brister i sin användning av noter och tilläggsupplysningar.

Följande utfall i studien exemplifierar:

- Av de 221 som har en särredovisning är det 55 % som redovisar vilken avskrivningsmetod som tillämpas vid avskrivningar av organisationens anläggningstillgångar.
- Av de 221 som har en särredovisning är det 35 % som redovisar vilken nyttjandeperioder (livslängdsantaganden) som tillämpas för organisationens anläggningstillgångar.
- Av de 221 som har en särredovisning är det 22 % som redovisar upplysningar om hur de redovisar anslutningsavgifter.
- Av de 221 som har en särredovisning är det ca 45 % som redovisar vilken ränta och/eller vilken bas (tillgångarna eller skulderna) som används för att beräkna de finansiella kostnaderna.

Jämförelse med föregående år

Det är normal praxis för både kommuner och bolag att jämföra årets siffror i resultat- och balansräkning med motsvarande föregående år. Utgör inget

specificerat krav i vattentjänstlagen. Det gör 95 % av de 221 som har en särredovisning.

Redovisning av gemensamma kostnader

I vattentjänstlagen (50 §) specificeras att det av särredovisningens tilläggsuppgifter skall framgå *hur* huvudmannen har fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet.

Av de 221 som har en särredovisning är det 30 % som redovisar *hur* man har fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet.

Utöver de ovan angivna 30 % finns det fler huvudmän som till belopp redovisar fördelade kostnader. Detta har inte godkänts i studien då lagen föreskriver att man också skall förklara hur detta gjorts (vilka principer, använda fördelningsnycklar etc).

Finansieringsanalys/kassaflödesanalys

Finansieringsanalys/kassaflödesanalys syftar till exempel till att visa årets betalningsströmmar och hur årets investeringar har finansierats. Det kan t ex vara intressant att få information om upplåning har krävts för att finansiera de investeringar som har genomförts under året. I vattentjänstlagen finns ingen reglering avseende upprättande av kassaflödesanalys. I kommunens och i bolagens ordinarie årsredovisningar skall det finnas en kassaflödesanalys.

Av de 221 som har en särredovisning är det 22 % som redovisar en kassaflödesanalys.

Det stora flertalet av de huvudmän som upprättar en kassaflödesanalys i anslutning till särredovisningen är kommunala VA-bolag.

2.4 Särskilda redovisningsfrågor

Resultatredovisning

En särskild redovisningsfråga för VA-verksamheten är hur verksamhetens resultat skall redovisas. Gällande normering för kommunal redovisning beskriver att om verksamhetens avgiftsuttag uttryckligen regleras av självkostnadsprincipen (VA-verksamhet) och avgiftsuttaget överskrider självkostnaden, ska intäkten minskas och överuttaget bokföras som en förutbetalad intäkt (RKR 18.1, Ekonomisk redovisning för VA-branschen, Falkman och Tagesson 2007). En förutbetalad intäkt är en form av skuld som skall regleras gentemot abonnentkollektivet.

Ovan reglering utgår från att självkostnadsprincipen innebär ett vinstförbud för verksamheten, varför vinster som ökar det egna kapitalet inte kan uppstå, ”vinster” benämns därför som överuttag.

Överuttag skall skuldföras eller, om det är aktuellt, återställa tidigare underkott (negativt eget kapital).

Underkott redovisas som negativt eget kapital eller, om det är aktuellt, återställa tidigare överuttag (förutbetalad intäkt).

Av de 221 som har en särredovisning är det:

- 60 % som redovisar ett positivt eget kapital (när det gäller de kommunala bolagen avser statistiken fritt eget kapital),
- 14 % redovisar en skuld till abonnenterna,
- 22 % redovisar ett negativt eget kapital,
- 4 % en fordran på abonnenterna.

Av resultatet framgår att ca 60 % redovisar enligt en felaktig resultatredovisningsmodell där överskott ökar det egna kapitalet. Möjligen kan det vara så i enstaka fall att intäkter från annan verksamhet har bidragit till "vinsten". Det är dock inget som framgår av informationen i särredovisningarna.

En liten andel (4 %) har också tolkat att ett underskott är lika med en fordran på abonnentkollektivet dvs. att abonnenterna inte betalat enligt självkostnaden. Denna slutsats är inte möjlig då huvudmannen fastställer avgiften i monopolställning. Någon legal förpliktelse för abonnenten uppstår inte.

Redovisning av anslutningsavgifter

Avseende redovisningen av anslutningsavgifter regleras att inkomsten initialt skall bokföras som en skuld. I enlighet med matchningsprincipen skall sedan anslutningsavgiften intäktsföras successivt i takt med att investeringsobjekten skrivs av över sina respektive nyttjandeperioder (RKR 18.1, *Ekonomisk redovisning för VA-branschen*). Anslutningsavgifterna skall således inte direkt och i sin helhet resultatredovisas. Ej heller skall de minska anskaffningsvärdena på gjorda investeringar.

Av de 221 som har en särredovisning är det 56 % som periodiserar anslutningsavgifter som en skuld med succesiv intäktsföring.

Investeringsfond

Enligt vattentjänstlagens § 30 får medel avsättas till en fond för framtida nyinvesteringar, om

1. det finns en fastställd investeringsplan,
2. avsättningen avser en bestämd åtgärd,
3. åtgärden och de beräknade kostnaderna för den redovisas i planen,
4. det av planen framgår när de avsatta medlen är avsedda att tas i anspråk, och
5. planen innehåller de upplysningar som i övrigt behövs för att bedöma behovet av avsättningens storlek.

Av förarbetena framgår att det skall röra sig om nyinvesteringar (ej reinvesteringar) som kommer hela kollektivet tillgodo (Prop. 2005/06:78 Allmänna vattentjänster, s. 92).

Av de 221 som har en särredovisning är det 18 % som har en identifierbar reservering i balansräkningen för framtida investeringar.

Endast ett fåtal beskriver vad den skall användas till. Ingen gör i särredovisningen någon komplett avstämning mot vattentjänstlagens krav enligt § 30.

Observera att ovan resultat inte innebär att avsättningarna strider på vattentjänstlagen, utan att det i redovisningen inte framgår att reserveringen är förenlig med lagen.

Sammanfattning av resultaten

För att sammanfatta bilden har en sammanställning gjorts av den sammantagna procentuella efterlevnaden av lag, normering och övrig god redovisningssed vid särredovisning inom vatten- och avloppssektorn.

På en övergripande nivå visar studien att:

- De strikt legala kraven efterlevs till 55 %, dvs. det finns en total avvikelse på 45 % inom sektorn.
- De krav och förväntningar som finns enligt god sed i övrigt är efterlevs till 37 % dvs. det finns en total avvikelse på 63 % inom sektorn.

Den sammanvägda efterlevnaden (legala krav + god sed) är 43 %, dvs. det finns en total avvikelse på 57 % inom sektorn.

Vilka redovisningsfrågor som ingår i de strikt legala kraven och i förväntningarna enligt god sed i övrigt återfinns i Bilaga 1 "Checklistan".

3 Analys

I studien har det också gjorts en statistisk bearbetning av resultaten för att finna förklaringar till varför vissa huvudmän i större eller mindre utsträckning efterlever lag och normering när det gäller särredovisning. Fördjupad information om den statistiska analysen finns i detalj redovisad i den vetenskapliga artikeln "Compromise and Avoidance – the response to new legislation", Journal of Accounting & Organizational Change (Haraldsson, M. & Tagesson, T., kommande).

Vid statistisk analys av resultatet kunde följande strukturella faktorer inte förklara skillnader i efterlevnaden av lag och normering vid särredovisningen av vatten- och avloppsverksamheten:

- Storleken på kommun kan inte förklara skillnader i kvalitet på särredovisningen.
- Kommunens finansiella styrka kan inte förklara skillnader i kvalitet på särredovisningen.
- Vilken politisk majoritet som styr kommunen påverkar inte kvaliteten på särredovisningen.

I studien förväntades att storlek på kommun och kommunens finansiella position skulle påverka kvaliteten på särredovisningen. Att några sådana samband inte framkom tror vi beror på att vatten- och avloppsverksamheten i kommuner vanligen är en egen avdelning eller ett bolag med egen ekonomi skild från den centrala ekonomiavdelningen. Detta kan innebära att verksamheten inte i lika stor utsträckning påverkas av de krav och förväntningar som ställs på den centrala ekonomiavdelningen.

Huruvida det är en borglig majoritet, rödgrön majoritet eller annat styre påverkar inte kvaliteten på särredovisningen av vatten- och avloppsverksamhet. Troligen beror detta på att det politiska intresset för den ekonomiska uppföljningen av verksamheten är svag, vilket i sin tur kan bero på att Sverige generellt har god tillgång till bra vatten samt att avgifterna utgör en relativt liten del av hushållens totala utgifter. Vatten- och avlopp är ingen "het" politisk fråga.

Vid analys av resultatet framkom att följande faktorer förklarar skillnader i kvalitet på särredovisningen av vatten- och avloppsverksamhet:

- Kommunala bolag har en mer välutvecklad särredovisning än kommunalförvaltning.
- Det är skillnad beroende på vilken revisionsbyrå som reviderar kommunen/det kommunala bolaget. Analysen visar att de huvudmän som revideras av Ernst & Young har en bättre efterlevnad av de strikt legala kraven medan de huvudmän som revideras av PwC har en mer utvecklad särredovisning när det gäller övrig information.
- Kommuner med en relativt sett hög avgiftsnivå har en mer välutvecklad särredovisning.
- Kommuner med en relativt sett hög skattekraft har en mer välutvecklad särredovisning.

- Kommuner med en relativt sett högre befolkningstillväxt har en mer välutvecklad särredovisning.

Att kommunala bolag generellt sett har en mer välutvecklad särredovisning än de som upprättas inom den kommunala förvaltningsorganisationen beror sannolikt på att det finns starkare institutioner kring bolagen. Lagstiftningen, revisionen och traditionen är tydligare avseende ansvar och konsekvenser.

Det är intressant att det är skillnader mellan huvudmännens särredovisningar beroende på vilket revisionsbolag som reviderar kommunen/bolaget. I och med att vattentjänstlagen och förarbetena till lagen inte närmare har utvecklat synen på vad som förväntas av särredovisningen avseende utformning och innehåll så öppnar det upp för revisionsbolagen att göra sina egna tolkningar. Skillnaden kan därför bero på att revisionsbolagen har olika arbetssätt, fokus, kundstock och historik som präglar revisionskunderna.

Avslutningsvis visar studien att kommuner med relativt sett höga avgifter, hög skattekraft och hög befolkningstillväxt har en mer välutvecklad särredovisning. Vår tolkning är att storleken på abonnentens och medborgarnas ekonomiska insats samt ökningen av antalet medborgare leder till ökat intresse för vatten- och avloppsverksamheten som svarar upp mot detta genom att utveckla en bättre redovisning.

4 Slutsatser

Kartläggningen av praxis för särredovisning av kommunal vatten- och avloppsverksamhet för år 2010 visar att majoriteten av alla huvudmännen (82 %) upprättar en särredovisning. Lagstiftningen har således haft genomslagskraft.

Vi kan däremot i studien inte påvisa att det finns en gemensam praxis inom sektorn och implementeringen får betraktas som bristfällig då avvikelserna från de strikt legala kraven på särredovisningen uppgår till 45 %. Som ett exempel är det bara 30 % som informerar om hur de har fördelat gemensamma kostnader, vilket är ett specificerat krav i vattentjänstlagen.

Vi kan heller inte se att huvudmännen har gjort ytterligare insatser för att utveckla redovisningen utöver de krav som finns uttryckligen i vattentjänstlagen. Det finns en total avvikelse på 63 % inom sektorn avseende de förväntningar som finns enligt god sed i övrigt.

Ett problem som framkommer i studien är hur resultatet för vatten- och avloppsverksamheten skall redovisas. Det finns en relativt spretig praxis på området, där det traditionella synsättet dominerar – resultatmässiga överskott ökar det egna kapitalet sk ”vinstredovisning”. Däremot finns det huvudmän som övergått till att betrakta överskott som överruttag med skuldföring i balansräkningen som följd. Vi ser möjligen en begynnande praxisförskjutning.

Avseende frågan om hur anslutningsavgifterna skall redovisas så visar denna studie att skuldföring med succesiv intäktsredovisning (periodisering) är det den dominerande praxisen, men det finns fortfarande många huvudmän som inte redovisar anslutningsavgifter enligt principen om periodisering.

Studien visar att det fortfarande finns ett flertal huvudmän som behöver se över hur de ”tekniskt” särredovisar vatten- och avloppsverksamheten dvs. om de har ett redovisningssystem som klarar att särskilja vatten- och avloppsverksamhetens tillgångar och skulder från övrig kommunal verksamhet.

Det är tydligt att det inte finns något gemensamt sätt att presentera ”årsredovisningen” för vatten- och avloppsverksamheten. En del huvudmän producerar bara ”siffrorna” i form av en resultat- och balansräkning, medan andra huvudmän gör en årsredovisning innehållande årets händelser, analyser, måluppföljning, nyckeltal m m. Det finns all anledning att se över form och innehåll för ”produkten” vilket också inkluderar hur man beskriver sina redovisningsprinciper, uppger tilläggsupplysningar och använder noter.

Det finns också anledning att fundera över tillgängligheten. Ca 60 % presenterar sin särredovisning i årsredovisningen (55 %) eller som ett nedladdningsbart särtryck (5 %). Övriga (40 %) måste kontaktas för att ta del av särredovisningen. Ingen huvudman informerar på ett tydligt sett på hemsidan att de upprättar en särredovisning.

Resultatet indikerar generellt på att vad som har hänt är att huvudmännen har gjort en tidig insats när den nya vattentjänstlagen kom, sedan har utvecklingen stannat av. Varför har det blivit så? Vår analys indikerar att

möjliga förklaringar kan återfinnas i intresset och de stödjande institutionerna.

När det gäller intresset kan politikerna vara en nyckel. Denna studie kunde inte påvisa någon effekt av olika politiskt styre och genom de kontakter vi har haft under många år inom sektorn så framtonar bilden av att det politiska intresset för den ekonomiska redovisningen för vatten- och avloppsverksamheten är svag. För vem skall man anstränga sig som tjänsteman? En nyckel kan vara att föra in särredovisningen i uppföljnings- och beslutsprocessen hela vägen från nämnd till kommunfullmäktige, till exempel i samband med beslut om taxor.

När det gäller institutionerna kring särredovisningen är vattentjänstlagen i sig inte utförlig när det gäller hur särredovisningen skall se ut. I huvudsak lämnar lagen över praxisutvecklingen till intressenterna inom den kommunala sektorn. Förmodligen har de skrifter som har framtagits som stöd till arbetet haft en effekt, men än så länge inte kunnat bidra till en sektorsgemensam ”god sed”.

För att säkerställa en tillräcklig god kvalitet vid redovisning är revision en kontrollerande institution. Något märkligt är att förarbetena till vattentjänstlagens paragraf om särredovisning inte ens nämner ordet revision. Det innebär att det upp till de förtroendevalda revisorerna i de enskilda kommunerna att prioritera en revision av särredovisningen. Revisionen av särredovisningen kan således skilja sig åt mellan kommuner och över tid inom en kommun. Att det inte finns något tydligt krav på om och hur särredovisningen skall granskas kan också förklara att det finns en skillnad i särredovisningen beroende på vilket revisionsbolag som är anlitat.

Det finns inte heller något ”yttre hot” om bestraffning vid allvariga avvikelser från den kommunala redovisningslagstiftningen då denna inte är relaterad till en straffskala.

I studien har det konstaterats att de kommunala bolagen har en bättre efterlevnad av lag och normering vid särredovisning av vatten- och avloppsverksamhet. En trolig delförklaring till det är sannolikt skillnad i tradition, revision samt en tuffare redovisningslagstiftning när det gäller bestraffning.

Den sammanfattande slutsatsen av studien är att införandet av § 50 i vattentjänstlagen 2007 har haft en påverkan på praxis för särredovisning av verksamheten. En stor andel av de kommunala huvudmännen upprättar en särredovisning för sin verksamhet. Själva implementeringen får däremot betraktas som bristfällig då avvikelserna från hur särredovisningen borde upprättas är stor.

De brister i implementering som framkommer i studien beror sannolikt på bristande politiskt intresse och svaga institutionella ramar i form av en otydlig kommunal revision och avsaknaden av sanktioner. Med en svag extern kontroll över den finansiella rapporteringen, är kvaliteten på särredovisningen till stor del beroende på den enskilde tjänstemannens kunskap och ambitioner.

Även om resultaten bygger på de särredovisningar som upprättats för år 2010 och att utvecklingen kan ha gått framåt sedan dess, är det vår bedömning att helhetsbilden inte har förändrats utan att detta är ett angeläget område för förnyade insatser inom sektorn.

Referenser

(1995:1554) Årsredovisningslag

(1997:617) Kommunal redovisningslag

(1999:1078) Bokföringslag

(2006:412) *Lag om allmänna vattentjänster*

Falkman, P. och Tagesson, T. (2007), "*Intäktsredovisning med självkostnad – Vilka är reglerna i verksamheter som regleras av självkostnadsprincipen?*" Balans Nr 8–9 pp. 43–44.

Falkman, P. och Tagesson, T. (2008), "*Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting*", Scandinavian Journal of Management, Vol. 24, No. 3, pp. 271–283.

Haraldsson, M. & Tagesson, T. (kommande) "*Compromise and Avoidance – the response to new legislation*", Journal of Accounting & Organizational Change

Proposition 2005/06:78 – Allmänna vattentjänster.

Bilaga 1 Checklista och lästips

Checklista

Lag och normering	
Redovisningsfråga	Källa till reglering
Separat resultat och balansräkning	Vattentjänstlagen, § 50
Redovisning av hur huvudmannen fördelat gemensamma kostnader	Vattentjänstlagen, § 50
Skulderedovisning av tillfälliga överuttag	Vattentjänstlagen, § 30, Självkostnadsprincipen, RKR 18.1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar"
Tillfälliga underskott	Vattentjänstlagen, § 30, Självkostnadsprincipen, RKR 18.1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar"
Eget kapital	Vattentjänstlagen, § 30, Självkostnadsprincipen, RKR 18.1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar"
Investeringsfond	Vattentjänstlagen, § 30, RKR 18.1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar"
Tillgängliggöra särredovisningen för fastighetsägarna	Vattentjänstlagen, § 50
Anslutningsavgifter	RKR 18.1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar"

God redovisningssed i övrigt	
Redovisningsfråga	Källa till reglering
Upplysning om tillämpad avskrivningsmetod	RKR 11.1 "Materiella anläggningstillgångar"
Upplysning om nyttjandeperiod	RKR 11.1 "MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR"
Upplysning om vilken tid och enligt vilket mönster som inkomsten kommer att intäktsföras	RKR 18.1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar"
Uppställning av resultaträkning	(1997:617) Kommunal redovisningslag
Uppställning av balansräkning	(1997:617) Kommunal redovisningslag
Jämförelse med föregående år, resultaträkning	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Jämförelse med föregående år, balansräkning	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Tillräckligt med noter, resultaträkning	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Tillräckligt med noter, balansräkning	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Upplysning om vald ränta (finansiell kostnad för lånefinansiering)	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Upplysning om vilken bas räntan har beräknats på	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Kassaflödesanalys	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Upplysningar om redovisningsprinciper	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Innehåller förvaltningsberättelse	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten
Innehåller uppföljning av mål	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten, Kommunallagen
Innehåller nyckeltal	Publicerade idéskrifter från Rådet för kommunal redovisning och branchorganisationen Svenskt Vatten

Lästips

(2006:412) Lag om allmänna vattentjänster, särskilt § 50 men också § 30

Dahlman, P. A. (2007). Ekonomisk redovisning för VA-branschen,
Stockholm: Svenskt Vatten

Tagesson, T. (2006). Redovisning av affärsverksamhet – mot bakgrund av
självkostnadsprincipen. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

Bilaga 2 Utvecklingsfrågor

Baserat på resultatet av denna praxis studie kan följande frågor utgöra stöd för att utveckla den egna särredovisningen.

Grundläggande

- Har vi en särredovisning som innehåller en resultat- och balansräkning?
- Kan vi tekniskt i vårt redovisningssystem särredovisa alla väsentliga resultat- och balansposter?
- Beskriver vi hur gemensamma kostnader har fördelats?

Särskilda redovisningsfrågor

- Redovisar vi över- resp. underskott i enlighet med självkostnadsprincipen?
- Redovisar vi anslutningsavgifter enligt normering?
- Har vi gjort reserveringar för framtida investeringar som är förenliga med vattentjänstlagen?
- Särredovisar vi intäkter som VA-verksamheten har men som härrör från annan verksamhet?

Principer, tilläggsupplysningar och noter

- Beskriver vi övergripande våra redovisningsprinciper?
- Beskriver vi hur redovisning sker av över- resp. underskott?
- Beskriver vi hur redovisning sker av materiella anläggningstillgångar, nivå för aktivering, val av avskrivningstider etc?
- Beskriver vi hur redovisning sker av finansiella kostnader, beräkningsgrund, val av ränta etc?
- Beskriver vi hur redovisning sker av anslutningsavgifter, över vilken tid och enligt vilket mönster som inkomsten kommer att intäktsföras etc?
- Har vi utförliga noter till resultat- och balansräkning?

Utformning och tillgänglighet

- Är vår särredovisning tillgänglig på ett enkelt sätt?
- Tar vi fram en ”produkt” som kan förstås och användas av abonnenter, politiker, icke-ekonomier m fl.?
- Innehåller särredovisningen en förvaltningsberättelse?
- Utvärderar vi våra mål i anslutning till särredovisningen?
- Presenterar vi viktiga nyckeltal i anslutning till särredovisningen?

Användning

- Fastställer kommunfullmäktige/bolagets styrelse särredovisningen varje år?
- Behandlar ansvarig nämnd/styrelse särredovisningsrapporten varje år?
- Används särredovisningen vid budgetering, uppföljning, prognoser, beslut om avgifter etc?



Box 47607, 117 94 Stockholm

Tfn 08 506 002 00

Fax 08 506 002 10

svensktvatten@svensktvatten.se

www.svensktvatten.se