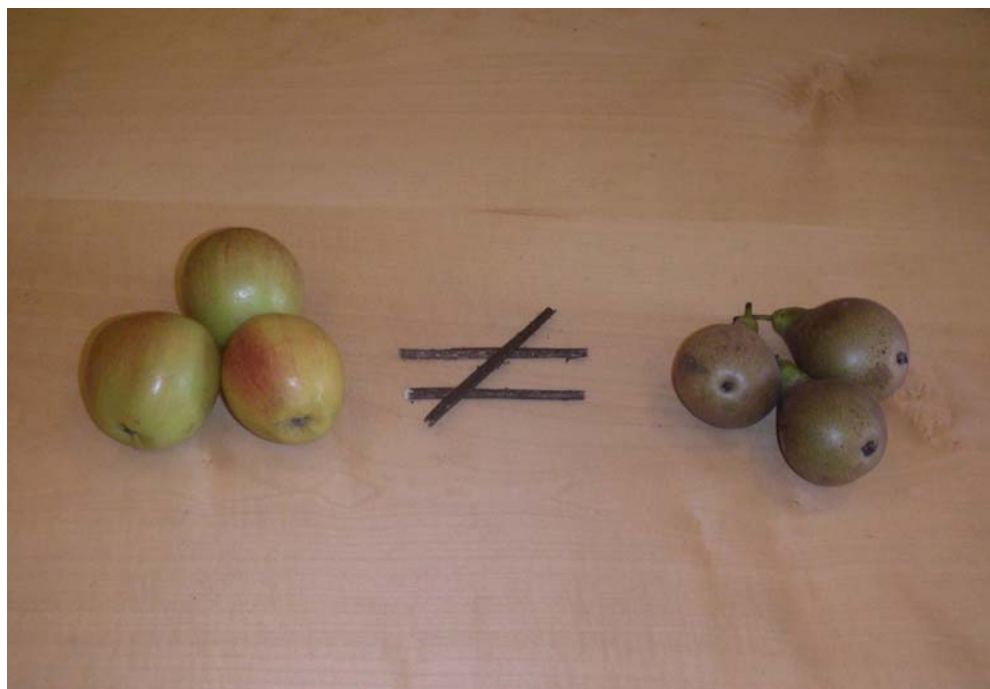


Kapitalkostnadsredovisning inom VA-branschen i Sverige

Torbjörn Tagesson



VA-Forsk

VA-Forsk är kommunernas eget FoU-program om kommunal VA-teknik. Programmet finansieras i sin helhet av kommunerna, vilket är unikt på så sätt att statliga medel tidigare alltid använts för denna typ av verksamhet. FoU-avgiften är för närvarande 1,05 kronor per kommuninnevånare och år. Avgiften är frivillig. Nästan alla kommuner är med i programmet, vilket innebär att budgeten årligen omfattar drygt åtta miljoner kronor.

VA-Forsk initierades gemensamt av Kommunförbundet och Svenskt Vatten. Verksamheten påbörjades år 1990. Programmet lägger tonvikten på tillämpad forskning och utveckling inom det kommunala VA-området. Projekt bedrivs inom hela det VA-tekniska fältet under huvudrubrikerna:

Dricksvatten
Ledningsnät
Avloppsvattenrening
Ekonomi och organisation
Utbildning och information

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

Ola Burström, ordförande

Roger Bergström

Bengt Göran Hellström

Staffan Holmberg

Pär Jönsson

Peeter Maripuu

Stefan Marklund

Peter Stahre

Jan Söderström

Skellefteå

Svenskt Vatten AB

Stockholm Vatten AB

Haninge

Östersund

Vaxholm

Luleå

VA-verket Malmö

Sv kommunförbundet

Asle Aasen, adjungerad

Thomas Hellström, sekreterare

NORVAR, Norge

Svenskt Vatten AB

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

VA-Forsk
Svenskt Vatten AB
Box 47607
117 94 Stockholm
Tfn 08-506 002 00
Fax 08-506 002 10
E-post svensktvatten@svensktvatten.se
www.svensktvatten.se

Svenskt Vatten AB är servicebolag till föreningen Svenskt Vatten.

Rapportens titel:	Kapitalkostnadsredovisning inom VA-branschen i Sverige
Title of the report:	Accounting in the Swedish water and sanitation sector
Rapportens beteckning Nr i VA-Forsk-serien:	2003-25
ISSN-nummer:	1102-5638
ISBN-nummer:	91-89182-89-8
Författare:	Torbjörn Tagesson, Institutet för Ekonomisk Forskning vid Lunds Universitet/Högskolan Kristianstad
VA-Forsk projekt nr:	99-132
Projektets namn:	Infrastruktur för tillväxt
Projektets finansiering:	VA-Forsk
Rapportens omfattning Sidantal:	32
Format:	A4
Upplaga:	800
Sökord:	Harmonisering, jämförbarhet, kapitalkostnader, redovisning
Keywords:	Accounting, commensurability, harmonization
Sammandrag:	I rapporten analyseras huruvida lagregleringen av den kommunala redovisningen haft någon effekt avseende jämförbarheten och harmoniseringen av kapitalkostnadsredovisningen inom VA-branschen. Vidare analyseras om det finns någon skillnad mellan bolagiserade verksamheter och verksamheter som bedrivs inom ramen för kommunal förvaltning. Någon effekt av lagstiftningen kan inte påvisas i denna studie. Det går inte heller att påvisa något signifikant samband mellan associationsform och graden av harmonisering.
Abstract:	This study aims to establish whether the legislation on municipal accounting has had any effect on commensurability and harmonization of accounting standards in the water and sanitation sector in Sweden. The study also analyzes whether there is any relation between form of association and the degree of harmonization of accounting standards. The results indicate that legislation has had no effect on harmonization. Nor do the results show any significant relation between form of association and degree of harmonization of accounting standards.
Målgrupper:	Politiker, tjänstemän och forskare
Omslagsbild:	Foto Torbjörn Tagesson
Rapporten beställs från:	Svenskt Vattens distribution, Box 262, 591 23 Motala. Finns även att hämta hem som PDF-fil från Svenskt Vattens hemsida www.svensktvatten.se
Utgivningsår:	2003
Utgivare:	Svenskt Vatten AB © Svenskt Vatten AB

Sammanfattning

Bakgrund och problem: Att kunna göra jämförelser mellan verksamheter i olika kommuner är viktigt för att följa upp effektivitet och resursanvändning. Redovisningsdata är vanligt förekommande i nyckeltal som används för dylika jämförelser. För att jämförelserna inte skall bli missvisande är det viktigt att de data som används i jämförande syfte är konsistent och likartat genererat. Inom va-branschen har meningsfulla jämförelser, baserade på redovisningsdata, tidigare varit svåra att göra beroende på att man inom olika va-verksamheter använt sig av olika redovisningslösningar. Avsaknaden av reglering är säkert en bidragande orsak till denna variation av redovisningslösningar. Även brister avseende revision och kontroll kan förklara att vissa redovisningslösningar, som inte uppfyller kravet på konsistens, tillåts användas.

Sedan 1998 är den kommunala redovisningen reglerad genom lagstiftning. Denna lag, den kommunala redovisningslagen (KRL 1997:617), är i och för sig bara en ramlag. Lagen innebär dock att normer och rekommendationer från normgivande organ har fått större tyngd i och med att det hänvisas till dessa i lagtext och förarbeten.

En fråga som föreliggande studie avser att undersöka, är om lagstiftningen haft effekt i den mån att harmoniseringen av redovisningen ökat inom va-branschen, d.v.s. om redovisningen blivit mer likartat genom att variationen av redovisningslösningar minskat.

Under 1990-talet har ett antal va-verksamheter bolagiserats. Regleringen av redovisningen och kraven på revision skiljer sig delvis åt mellan bolagiserade verksamheter och verksamheter som bedrivs inom ramen för kommunal förvaltning.

En annan fråga som skall undersökas i denna studie, är om det finns något skillnad mellan verksamheter som bedrivs i bolagsform respektive inom ramen för en kommunal förvaltning avseende tillämpade redovisningslösningar och graden av harmoniserad redovisning.

Hypoteser: Följande två frågeställningar blir därmed av intresse att testa:
H₁: *Regleringen av den kommunala redovisningen, genom lagstiftning, har lett till att graden av harmonisering har ökat.*
H₂: *Graden av harmonisering är högre bland de verksamheter som bedrivs i bolagsform än bland de verksamheter som bedrivs i förvaltningsregi.*

Metod: För att testa den första hypotesen genomförs en komparativ studie, där resultat från en enkätundersökning avseende inkomståret 1997 (svarsfrekvens 77 %) jämförs med en liknande studie avseende inkomståret 2002 (svarsfrekvens 84 %). Graden av harmonisering jämförs med hjälp av Herfindahls koncentrationsindex.

Den andra hypotesen testas genom att jämförelser av svaren på enkätstudien avseende inkomståret 2002 görs mellan de verksamheter som bedrivs i bolagsform och de verksamheter som bedrivs inom ramen för kommunal förvaltning. För att undersöka om det finns något samband mellan vilken grupp respondenterna tillhör och hur de besvarat frågorna har jag använt mig av Pearsons oberoende chi-två test samt Mann-Whitney testet.

Båda enkäterna behandlar frågor som rör redovisning av kapitalkostnader. Anledning till att kapitalkostnader fokuserats, är att dessa utgör en stor del av va-verksamhetens totala kostnader.

Analys: Även om graden av harmonisering fortfarande är låg inom va-branschen, så visar studien att den ökat något under senare år. Koncentrationen har dock ökat kring metoder som går stick i stäv mot bokföringsmässiga grunder. Eftersom lagstiftningens intentioner är att bokföringen skall ske i enlighet med bokföringsmässiga grunder, går det ej att påstå att den ökade graden av harmonisering är hänförlig till legaliseringen.

Hypotesen att, *regleringen av den kommunal redovisningen, genom lagstiftning, har lett till att graden av harmonisering har ökat*, måste följaktligen förkastas.

Endast i ett av fyra tester gick det att påvisa något samband mellan associationsform och graden av harmonisering. Det fall där det gick att visa på ett signifikant samband mellan associationsform och grad av harmonisering, gällde redovisning av anslutningsavgifter. De bolagiserade verksamheterna hade, relativt de verksamheter som bedrivs i kommunal regi, en något högre koncentration kring den metod som ligger i linje med rekommendationer från normgivande organ. Trots allt var det drygt 90 % av bolagen, jämfört med 97,5 % av de verksamheter som bedrevs i kommunal regi, som bokförde på ett sätt som ej låg i linje med bokföringsmässiga grunder och rekommendationer från de normgivande organen. Utifrån denna studie går det följaktligen inte att påstå att det finns något samband mellan associationsform och graden av harmonisering.

Hypotesen att, *graden av harmonisering är högre bland de verksamheter som bedrivs i bolagsform än bland de verksamheter som bedrivs i förvaltningsregi*, måste förkastas.

Däremot visade studien på ett samband mellan associationsform och tillämpade avskrivningstider. Bolag tenderar att skriva av tillgångarna över kortare tid än de verksamheter som bedrivs i kommunal regi. Utgår man från respondenternas uppskattning av faktiska ekonomiska livslängder och tillämpade avskrivningstider, kan man konstatera att det inom branschen råder mycket stor försiktighet. Mest försiktiga är bolagen. Alltför korta avskrivningstider är tveksamma med hänsyn taget till t.ex. likställighetsprincipen. Om variationen av avskrivningstider är stor, utan att faktiska skäl föreligger, försvåras också möjligheten att göra jämförelser mellan olika verksamheter.

Slutsatser: Det går inte att påvisa att regleringen av den kommunala redovisningen haft någon effekt när det gäller va-branschens redovisning. Någon god redovisnings-sed synes inte finnas. Praxis är splittrad och en stor andel av verksamheterna inom branschen redovisar på ett sätt som går stick i stäv mot bokföringsmässiga grunder och rekommendationer från normgivande organ. Möjligheten att, utifrån redovisningsdata, göra relevanta och tillförlitliga jämförelser mellan olika va-verksamheter är följaktligen mycket dålig. Detta innebär att möjligheten för olika intressenter, såväl interna som externa, att kontrollera och följa upp effektiviteten avsevärt försvåras. Något som enligt min mening på sikt kan undergräva förtroendet för branschen.

Det går inte heller att påvisa något samband mellan associationsform och graden av harmonisering. Även bolagen redovisade på ett sätt som ej ligger i linje med rekommendationer och bokföringsmässiga grunder, detta trots att de måste granskas av oberoende professionella revisorer. Detta resultat gör att de externa revisorernas professionalitet och agerande starkt måste ifrågasättas. Det indikerar också att det krävs andra metoder, än revision liknande den som gäller för bolag, för att komma tillrätta med den bristfälliga redovisningen inom branschen.

Två möjliga sätt att komma tillrätta med den bristfälliga redovisningen inom branschen skulle kunna vara: (i) att Svenskt Vatten på ett klart och tydligt sätt går ut och driver frågan om redovisning i enlighet med rekommendationer och bokföringsmässiga grunder samt (ii) ökade insatserna av information och utbildning inom området.

Summary

Background: In assessing the efficiency and use of resources, it is important to be able to make comparisons between activities in different municipalities. Accounting data are commonly available in key figures that are used to make such comparisons. In order for such comparisons not to be misleading, it is important that the data that are used for comparisons be consistent and generated in a similar fashion.

In the water and sanitation sector in Sweden, it was previously difficult to make meaningful comparisons based on accounting data because different accounting solutions were being used in different water and sanitation operations. The lack of controls is certainly a contributing factor to this variation in accounting solutions. Deficiencies with respect to auditing and control can explain why certain accounting solutions that do not meet the requirements for consistency are still being used.

Since 1998, municipal accounting in Sweden has been controlled through legislation. This law, the Municipal Accounting Act (Kommunala redovisningslagen KRL 1997:617), is in itself only a general law. However, the law implies that standards and recommendations from standard-setting agencies have gained greater importance since they are referred to in legal texts and preparatory studies.

One issue that the current study aims to investigate is whether the legislation has had an effect on harmonization of accounting standards within the water and sanitation sector, i.e., whether accounting in the sector has become more similar through a reduction in the discrepancies in accounting solutions.

During the 1990s, a number of water and sanitation operations were converted into companies. The control of accounting and also, the demands for auditing often differ between companies and operations that are run within the framework of the municipal administration.

Another issue that was examined in this study was whether there is any difference with respect to the accounting solutions applied and the degree of harmonized accounting standards between operations run as corporations and municipally run operations.

Hypotheses: In this regard, it was of interest to test the following two hypotheses:

- H₁: *The control of municipal accounting through legislation has resulted in an increase in the degree of harmonization of accounting standards.*
- H₂: *The degree of harmonization of accounting standards is higher among operations run as corporations than among operations run by municipal administrations.*

Method: In order to test the first hypothesis, a comparative study was done, in which results from a questionnaire study for the 1997 financial year (response rate 77 %) were compared with results of a similar study for the 2002 financial year (response rate 84 %). The degree of harmonization of standards was compared using the Herfindahl concentration index.

The second hypothesis was tested by comparing the responses to the questionnaire for the 2002 financial year of operations run as corporations with those of operations run by the municipal administration. In investigating whether there is any connection between the group to which the respondents belonged and how they responded to the questions, Pearson's independent chi-squared test and the Mann-Whitney U test were used.

Both questionnaires deal with issues that involve the reporting of capital costs. The reason for focusing on capital costs was that they constitute a major portion of the total costs of water and sanitation operations.

Analysis: Even if the degree of harmonization of accounting standards continues to be low within the water and sanitation sector, the study showed that it has improved somewhat in recent years. However, there has been an increase in the use of methods that are directly opposed to accepted accounting principles. Since the intention of the legislation is for accounting to be done in accordance with accepted accounting principles, it cannot be claimed that the improvement in the degree of harmonization can be attributed to the legislation.

The hypothesis that *the control of municipal accounting through legislation has resulted in an increase in the degree of harmonization of accounting standards* must consequently be rejected.

Only in one out of four tests was it possible to demonstrate any relationship between the form of association and the degree of harmonization. The case for which a significant relationship could be demonstrated between form of association and degree of harmonization was in the accounting of connection fees. In comparison with municipally run operations, the corporations had somewhat better results with regard to the method that is in line with recommendations from standard-setting agencies. Just over 90 % of the corporations, compared with 97.5 % of municipally run enterprises, appeared to keep their accounts in a manner that was not consistent with the accounting principles and recommendations provided by standard-setting agencies. Consequently, based on this study, it is not possible to claim that there is any relationship between form of association and degree of harmonization of accounting standards.

The hypothesis that *the degree of harmonization of accounting standards is greater among operations run as corporations than among operations run by municipal administrations* must therefore be rejected.

However, the study did show a relationship between form of association and depreciation periods. Corporations tend to write off assets over a shorter period than operations run by municipal administrations do. Based on the estimates of respondents of actual economic service life and applied depreciation periods, we found that there is a great deal of caution within this sector. Corporations are the most careful. Depreciation periods that are too short are dubious, e.g., with respect to the principle of equality. If the variation in depreciation periods is great without any valid reasons for it, the possibility of making comparisons between various activities also becomes more difficult.

Conclusions: It cannot be demonstrated that the control of municipal accounting has had any effect when it comes to accounting in the water and sanitation sector in Sweden. There generally appears to be a lack of good accounting practice in the sector. Practical standards are disparate and a large portion of the operations in this sector keep their accounts in a manner that is directly opposed to accounting principles and recommendations of standard-setting agencies. The possibility of making relevant and reliable comparisons, based on accounting data, between different water and sanitation operations is consequently very poor. This means that the possibility for various interested parties, both internal and external, to control and assess efficiency is made considerably more difficult. In my opinion, this is something that could undermine overall trust in the sector in the long run.

It is not possible to demonstrate any relationship between form of association and degree of harmonization of accounting standards. The corporations also kept accounts in a manner that was not in line with recommendations and accounting principles, despite the fact that they are required to be audited by independent professional auditors. The results call into question the professionalism and actions of the external auditors. They also indicate that alternative methods are needed, such as the auditing systems that apply to corporations, in order to deal with the deficiencies of auditing within the sector.

Two possible ways of dealing with the faulty accounting within the sector may be: (i) for the Swedish Water Association to promote in a clear and unambiguous way the issue of accounting in accordance with recommendations and accounting principles, and (ii) increased efforts to provide information and education in this matter.

Förord

Redovisning av kapitalkostnader är det ett ämne som kan intressera och engagera människor? Att döma av svarsfrekvensen på de enkäter som jag skickade ut så är det åtminstone många personer inom VA-branschen som engagerar sig i denna fråga. Stort tack till alla er som besvarat mina enkäter. Föreliggande rapport är ett sätt att återrapporera och ge er feedback.

De studier som ligger till grund för rapporten har genomförts som ett delprojekt inom forskningsprogrammet Infrastruktur för tillväxt. Detta forskningsprogram bedrivs inom ramen för Institutet för ekonomisk forskning vid Lunds Universitet och är finansierat av VA-Forsk inom Svenskt Vatten, gatu- och trafiksektionen inom Svenska Kommunförbundet, RVF samt Movium. Vid färdigställandet av denna rapport har även Institutionen för ekonomi vid Högskolan Kristianstad bidragit med resurser.

Jag vill tacka medlemmarna i den ramstyrgrupp som leder och följer forskningsprogrammet Infrastruktur för tillväxt, för ert engagemang och stöd. Ett särskilt tack vill jag rikta till Christian Thomsen vid Svenskt Vatten som även engagerat sig i datainsamlingen. Ett stort tack även till de vänner och kollegor vid Lunds Universitet samt Högskolan Kristianstad som engagerat sig i mitt arbete. Speciellt tack till Pierre Carbonnier som tog sig tid att granska mina statistiska analyser.

Kristianstad i mars 2003

Torbjörn Tagesson

Innehållsförteckning

Bibliografiska uppgifter

Sammanfattning

Summary

Förord

1. Introduktion	1
2. Teoretisk referensram	2
3. Metod	5
4. Undersökningens resultat	7
4.1 Kapitlets disposition	7
4.2 Metoder för kapitalkostnadsberäkning	7
4.3 Avskrivningstider	8
4.4 Räntenivå	10
4.5 Redovisning av reinvesteringar	12
4.6 Anslutningsavgifter	13
5 Analys och slutsatser	17
5.1 Analys	17
5.2 Slutsatser	19
Referenser	20

1. Introduktion

Att kunna göra jämförelser mellan verksamheter i olika kommuner är viktigt för att följa upp effektivitet och resursanvändning. Redovisningsdata är vanligt förekommande i nyckeltal som används för dylika jämförelser. För att jämförelserna inte skall bli missvisande är det viktigt att de data som används i jämförande syfte är konsistent och likartat genererat. För att redovisningen skall bli jämförbar och harmoniserad krävs det någon form av reglering. Lagstiftning är den enskilda faktor som har starkast genomslag när det gäller att påverka redovisningens utformning (Flower, 1997).

Regleringen av den kommunala redovisningen har genomgått stora förändringar under de senaste decennierna. Från en mer eller mindre frivillig reglering har den kommunala redovisningens från och med 1998 blivit reglerad genom lagstiftning. Denna lag, den kommunala redovisningslagen (KRL 1997:617), är i och för sig bara en ramlag. Lagen innebär dock att normer och rekommendationer från normgivande organ har fått större tyngd i och med att det hänvisas till dessa i lagtext och förarbeten. Tillkomsten av den kommunala redovisningslagen gör att den kommunala redovisningens reglering i allt större utsträckning kommit att likna regleringen av redovisningen inom den privata sektorn. Vissa väsentliga skillnader återstår emellertid mellan den kommunala och privata sektorns redovisning och reglering. En sådan fundamental skillnad gäller kraven på revision av redovisningen. Bolag (privata eller kommunala) måste revideras av en oberoende externrevisor medan kommunala förvaltningar enbart behöver revideras av politiskt tillsatta revisorer. Dessa politiskt tillsatta revisorer kan inte betraktas som externa eller oberoende (Cassel 2000) utan är i egentlig mening mer att likna vid internrevisorer. Denna skillnad i krav på revision kan tänkas ha en negativ inverkan på harmoniseringen av den kommunala redovisningen. Studier (se Jönsson 1985) har visat att revisorerna är en grupp med stor inverkan på normbildning och institutionalisering av normer.

2. Teoretisk referensram

Ett viktigt steg i arbetet med att förbättra jämförbarheten är att harmonisera redovisningen, "... harmonization is concerned with reducing the diversity that exists between accounting practices in order to improve the comparability ..." (Murphy, 2000). Under de senaste två decennier har en rad studier genomförts angående harmonisering av redovisning. De flesta studier har behandlat harmonisering kring internationell redovisnings rekommendationer (Nair och Frank, 1980; Tas, 1988, 1992; Emenyonu och Gray, 1992, 1996; Archer, Delvaille och McLeay, 1995; Herrmann och Thomas, 1995; Nobes, 1995; Emenyonu och Adhikari, 1998; Murphy, 2000; Peill, 2000; Nobes and Parker, 2002). Dessa studier har empiriskt behandlat kommersiella företag och fokus har legat på redovisningens användbarhet som beslutsunderlag för investerare (ibid.). Även om det empiriska området varit annorlunda än det som behandlas i föreliggande studie, finns det naturligt nog en hel del att lära såväl teoretiskt som metodologiskt.

Harmonisering kan definieras som en process vilken syftar till att minska variationen av olika redovisningslösningar och uppnå en högre grad av harmoni (Tay and Parker, 1990; Nobes, 1995; Murphy, 2000). Harmoni definieras av Tay och Parker (1990) som:

a state indicated by a clustering of companies around one or a few available methods ... any point on the continuum between the two states of total diversity and uniformity excluding these two extremes.

Murphy (2000) sammanfattar det hela bra i sin artikel då hon uttrycker:

... harmonization is a process. Harmony is a state, which will also be referred to as a level. When the degree of concentration for an accounting method increases the state of harmony increases and harmonization has occurred.

Enligt Herrmann och Thomas (1995) finns det primärt tre frågor av intresse inom forskningsområdet harmonisering av redovisning:

- Finns det ett behov av harmoniserad redovisning?
- Vilka faktorer gynnar respektive hämmar harmoniseringsprocessen?
- I vilken utsträckning är dagens praxis harmoniserad?

Finns det då något behov av harmonisering? Ökad harmoni i redovisningen gör också att jämförbarheten ökar. I den privata sektorn leder ökad jämförbarhet bl.a. till en effektivare kapitalmarknad (Nobes, 1995) och därmed till en bättre resursallokering. Nu är det emellertid inte bara kapitalmarknaden och investerare som tjänar på en jämförbar redovisning i harmoni. Det finns också andra intressenter så som långivare, fackföreningar, redovisningsbyråer och revisorer som tjänar på det genom att informationskostnaderna minskar (Herrmann och Thomas, 1995).

Även i den kommunala sektorn, vilken denna studie empiriskt kommer att behandla, finns det intresse av bra beslutsunderlag för resursallokering och effektivitetsuppföljning.

An objective of financial statements for governmental and not-for-profit organizations is to provide information useful for evaluating the effectiveness of the management of resources in achieving the organization's goals. Performance measures should be quantified in terms of identified goals. (AICPA 1973, sidan 51)

Jämförbar redovisning gör det lättare att värdera effektiviteten i en organisation då relevansen av jämförande verksamhetsmått blir bättre (jfr Nobes, 1995). Många kommunala intressenter, såväl externa som interna, arbetar idag intensivt med jämförelser av verksamhetsmått, ofta uttryckta i form av nyckeltal, för att följa upp och kontrollera effektiviteten i svenska kommunala verksamheter (SOU 2001:75; Svenska kommunförbundet, 2002; Avgiftsgruppen, 2001). Skall dessa jämförelser ge meningsfull och relevant information, krävs det också att de data som används i verksamhetsmått är genererade på likartat sätt ifrån de verksamheter som skall jämföras. I annat fall finns det risk för att den information som jämförelserna av verksamhetsmått ger blir direkt missvisande, vilket i sin tur kan leda till att felaktiga beslut fattas.

Vilka faktorer gynnar respektive hämmar då harmoniseringsprocessen? Nobes and Parker, (1995/1998) listar en rad olika faktorer som förklarar skillnader i olika länders redovisning. Dessa faktorer är; (i) legalt system, (ii) finansieringsform, (iii) system för beskattning, (iv) redovisningsprofessionens styrka i fråga om storlek, kompetens och befogenheter, (v) inflation, (vi) teoretiska influenser samt (vii) rena tillfälligheter. Även om Nobes och Parker (2002) avser att förklara faktorer som påverkar skillnader i redovisning mellan olika länder, torde vissa av dessa faktorer också kunna användas för att dels förklara skillnader i redovisningslösningar mellan verksamheter som bedrivs i olika associationsformer, dels för att förklara varför graden av harmonisering, d.v.s. harmonin i redovisningen, är högre respektive lägre i för samma population vid olika tidpunkter.

Tillkomsten av den kommunala redovisningslagen innebär att det legala systemet och därmed regleringen av den kommunala redovisningen har ändrats. Samtidigt finns det många som hävdar att tillkomsten av den kommunala redovisningslagen, tillsammans med en rad andra reformer, har lett till att den kommunala revisionen stärkts under senare år (jfr Tengdelius, 2002; "Revisorer har blivit tuffare", 2002). Således har såväl legalt system som redovisningsprofessionens styrka förändrats under senare år. Detta leder till att följande hypotes blir av intresse att testa:

Hypotes 1

Regleringen av den kommunala redovisningen genom lagstiftning har lett till att graden av harmonisering har ökat.

Andelen va-verksamheter som bedrivs i bolagsform har också ökat under senare år. I stället för kommunal lagen och den kommunala redovisningslagen, vilka är centrala lagar vad gäller kommunal redovisning, regleras dessa bolags redovisning av framför allt bokföringslagen (1999:1078), årsredovisningslagen (1995:1554) samt aktiebolagslagen (1975:1385). Även finansieringsform och det faktum att bolagen är skattesubjekt, utgör skillnader jämfört med verksamheter som bedrivs i kommunal regi. Även om den kommunala revisionen stärkts under senare år, går det inte att bortse från att de formella kraven på revision fortfarande skiljer sig väsentligt åt mellan kommunala verksamheter och bolag. Redovisningsprofessionens styrka (jfr Nobes och Parker 2002) måste fortfarande anses vara större inom den privata (bolagiserade) sektorn. Ovan förda resonemang tillsammans med konstaterandet revisorer är en grupp med stor inverkan på normbildning och institutionalisering av redovisningsnormer (Jönsson, 1985, Whalen et al 1999), leder fram till att följande hypotes blir av intresse att testa:

Hypotes 2

Graden av harmonisering är högre bland de verksamheter som bedrivs i bolagsform än bland de verksamheter som bedrivs i förvaltningsregi.

3. Metod

För att kunna testa hypotes 1, att *regleringen av den kommunala redovisningen genom lagstiftning har lett till att graden av harmonisering har ökat*, krävs det ett jämförelse material med data som avser inkomståret före det kommunala redovisningslagen trädde i kraft. Eftersom data finns från en tidigare studie (jfr Tagesson 1999; 2002a) finns det möjlighet att göra en komparativ studie om graden av harmonisering före respektive efter det att den kommunala redovisningslagen trädde i kraft.¹ En ny liknande enkätundersökning, som den som gjordes i tidigare studie, har därför genomförts.

Enkäten skickades ut av Svenskt Vatten tillsammans med ett följebrev undertecknat av Svenskt Vattens administrativa chef Christian Thomsen samt mig själv. Svarsfrekvensen uppgick till nära 84 % (motsvarande svarsfrekvens var 77 % i den studie som kommer att användas för jämförelser, utom i de fall då data hade hämtats från VAV:s dåvarande statistikavdelning, då svarsfrekvensen var närmare 100 %).² En nackdel med enkätundersökningar är att man aldrig kan vara helt säker på vem som är respondent. Samtliga enkäter adresserades till va-ansvarig, som vi antog skulle ha en god uppfattning om vem (eller vilka) inom organisationen som var bäst lämpad att besvara enkäten. Enkäten avslutades även med att uppgiftslämnaren fick ange namn, telefonnummer och e-mail adress.

För att undersöka om graden av harmonisering har förändrats har jag använt mig av Herfindahls index (H-index).

H-indexet beräknas enligt följande:

$$H = \sum_{t=1}^T p_t^2$$

H = Herfindahls index

T = antalet tillämpningar t.

P_t = relativ frekvens av tillämpningar t.

Denna metod användes även i den tidigare studien (Tagesson, 1999; 2002a). Metoden är vanligt förekommande i olika studier som berör harmonisering av redovisning (Van der Tas, 1988; Tay och Parker, 1990; Murphy 2000). Även om metoden är relativt enkel, ger den mer information än då bara frekvenser och andelar mäts (Van der Tas, 1988). H-indexet extrempunkter är 0 respektive 1. Tay och Parker (1990) menar att svagheten med metoden är att den inte ger någon förklaring till vad talen mellan 0 och 1 ger, d.v.s. när harmoni anses ha uppstått. Detta kan vara ett problem, då man genomför en studie i syfte att mäta graden av harmoni, men metoden är väl lämpad i en studie som denna, då man skall undersöka förändringen avseende graden av harmonisering mellan två olika tidpunkter (jfr Murphy 2000).

¹ Studien genomfördes i februari 1998, men torde ändå väl spegla hur det såg ut innan den kommunala redovisningslagen trädde i kraft.

² Ytterligare ett antal svar från olika kommunalförbund erhöles, men då denna grupp i många avseende skiljer sig från övriga va-verksamheter, samt att denna grupp ej ingick i undersökningspopulationen för tidigare studie, har dessa svar ej tagits med i föreliggande rapport.

För att testa den andra hypotesen, att *graden av harmonisering är högre bland de verksamheter som bedrivs i bolagsform än bland de verksamheter som bedrivs i förvaltningsregi*, kommer jag att använda mig av Mann-Whitney testet, då data är ordinalskaledata, samt Pearsons oberoende chi-två test då data är nominalskaledata. Mann-Whitney testet är lämpligt som ersättare för T-testet då urvalet är litet eller då fördelningen ej är normalfördelad. Chi-två måttet bygger på om det finns någon skillnad mellan förväntade och verkliga värden. Med hjälp av dessa test kan jag undersöka om det finns något samband mellan vilken grupp respondenterna tillhör och hur de besvarat frågorna. Den oberoende variabeln utgörs av huruvida man bedriver verksamheten i bolagsform eller ej, medan de beroende variablerna anger hur man redovisar olika affärshändelser. Det ovan presenterade H-indexet kommer även att användas för att jämföra graden av harmonisering bland bolagiserade verksamheter respektive icke bolagiserade verksamheter.

4. Undersökningens resultat

4.1 Kapitlets disposition

I detta avsnitt kommer redovisning och analys av statistik från genomförd enkätundersökning och jämförelser mellan detta resultat och resultat från den tidigare undersökningen att presenteras. Inledningsvis redovisas och analyseras använda metoder för kapitalkostnadsberäkning. Därefter följer i tur och ordning redovisning och analys av avskrivningstider, uppskattade ekonomiska livslängder för olika tillgångar, räntenivå och utgångspunkt för fastställande av denna, redovisning av reinvesteringar, reinvesteringar i kombination med kapacitetshöjande åtgärder, vilka kostnader som avses täckas av anslutningsavgiften samt hur inkomster från anslutningsavgifter redovisas.

4.2 Metoder för kapitalkostnadsberäkning

I tabell 1 redovisas vilka metoder för kapitalkostnadsberäkning som används i landets va-verksamheter.

Tabell 1 Använda metoder för beräkning av kapitalkostnader 2002

Metod	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
NL-metoden	216	89,3	89,6
RA-metoden	17	7,0	7,1
Annan	7	2,9	2,9
Både NL- och RA-metoden	1	0,4	0,4
Bortfall	1	0,4	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index =0,81

Av respondenterna som besvarat denna fråga är det drygt 89 % som använder NL-metoden och drygt 7 % som använder RA-metoden. I den tidigare undersökningen, där data baserades på statistik från VAV:s statistikavdelning var motsvarande fördelning 81 % respektive 14 %. H-index värdet är 0,81 i den senaste undersökningen jämfört med 0,68 i den förra, och indikerar således att graden av harmonisering har ökat. Huruvida detta enskilda fall kan förklaras med lagregleringen av den kommunala redovisningen eller det faktum att Svenska Kommunförbundets rekommendation från 1996 (Svedin, 1996) förespråkar NL-metoden, kan dock diskuteras. Dessutom kan man konstatera att övergången till NL-metoden på bekostnad av RA-metoden pågått sedan början av 1990-talet (Yard, 1997). En osäker faktor i analysen är naturligtvis det bortfall som finns i den senare undersökningen. Det finns ju en möjlighet, dock knappast trolig, att majoriteten av de som inte besvarat enkäten är RA-användare. Utifrån föreliggande underlag, måste dock slutsatsen bli att graden av harmonisering har ökat vad gäller metod för beräkning av kapitalkostnader.

Vad gäller val av metod för kapitalkostnadsberäkning gick det inte att visa på någon signifikant skillnad mellan bolagiserade respektive icke bolagiserade verksamheter. Bland de bolagiserade verksamheterna finns det dock ingen som anger att de använder RA-metoden. 30 st. anger att de använder NL-metoden medan två stycken anger att de använder annan metod. H-indexet för gruppen av bolagiserade verksamheter är 0,88 jämfört med 0,80 bland de va-verksamheter som drivs i kommunal regi. Vad gäller val av metod för kapitalkostnadsberäkning finns det följaktligen

indikationer på att graden av harmonisering är högre bland bolagiserade verksamheter jämfört med icke bolagiserade verksamheter.

En förklaring, som inte kan uteslutas, till att graden av harmonisering har ökat i totalpopulationen kan följaktligen vara att andelen va-verksamheter som bedrivs i bolagsform har ökat och att graden av harmonisering är hög i denna kategori.

4.3 Avskrivningstider

Kapitalkostnadernas storlek i olika redovisningsperioder påverkas inte bara av fördelningsmönstret av investeringsutgiften (metod för kapitalkostnadsberäkning), utan även av vilka avskrivningstider man använder samt tillämpad räntenivå. I föreliggande avsnitt skall jag presentera enkätens utfall vad gäller tillämpade avskrivningstider och uppskattade ekonomiska livslängder. Viss osäkerhet finns i dessa data, eftersom respondenterna ofta svarat i intervall eller angett två olika avskrivningstider för samma kategori av tillgång. I dessa fall har jag valt att räkna genomsnitt av intervallen respektive de två angivna avskrivningstiderna. I den tidigare studien var förfaringssättet detsamma. Tillgångsslaget mätapparater och annan maskinell utrustning kommer inte att tas med, då det var tydligt att flertalet respondenter skiljde på mätapparater, som hade en avskrivningstid, och maskinell utrustning, vilken hade en annan avskrivningstid.

Det finns anledning att tro att tillämpade avskrivningstider har ökat jämfört med förra studien. Svenska kommunförbundet gick nämligen 1996 ut med riktlinjer om nya och längre avskrivningstider. Dessa riktlinjer kan förväntas att ha fått större genomslag år 2002 jämfört med 1997.

Svenska kommunförbundets riktlinjer för avskrivningstider framgår av tabell 2.

Tabell 2 Svenska Kommunförbundets riktlinjer för avskrivningstider

Anläggningstillgång	Riktlinjer
Bergtunnlar	50 år
Vatten- och avloppsledningar,	50 år
vattenreservoarer	25 år
Vatten – och avloppsreningsverk, pumpstationer	

I tabell 3 redovisas tillämpade avskrivningstider värdena inom parentes anger värdena från den tidigare referensstudien.

Tabell 3 Tillämpade avskrivningstider

Anläggningstillgång	Medelvärde År	Standard- avvikelse	Minimum	Maximum	N
Bergtunnlar	47 (46)	6,7 (6,8)	25 (25)	50 (50)	72 (57)
Vattenledningar	40 (38)	9,5 (8,9)	20 (20)	67 (67)	237 (215)
Avloppsledningar	40 (38)	9,6 (9,0)	20 (20)	67 (67)	236 (214)
Vattenverk	25 (26)	5,3 (6,1)	10 (10)	50 (50)	228 (207)
Avloppsreningsverk	25 (25)	5,2 (5,7)	10 (10)	50 (50)	227 (205)
Pumpstationer	24 (25)	6,3 (5,9)	1 (10)	50 (50)	233 (208)

Som framgår av tabell 3 har inga större förändringar skett vad gäller tillämpade avskrivningstider. Det går att se en liten ökning av tillämpade avskrivningstider för vatten- och avloppsledningar (hela förklaringen kan inte tillskrivas den respondent som angivit 67 års avskrivningstid).

Tabell 4 Uppskattad genomsnittlig ekonomisk livslängd

Anläggningstillgång	Medelvärde År	Standard- avvikelse	Minimum	Maximum	N
Bergtunnlar	90 (146)	40,9 (219,7)	10 (20)	200 (1000)	46 (35)
Vattenledningar	64 (64)	33,5 (40,9)	25 (20)	250 (400)	215 (191)
Avloppsledningar	64 (67)	34,3 (47,7)	5 (20)	250 (417)	216 (192)
Vattenverk	33 (33)	13,0 (12,8)	10 (10)	100 (100)	192 (183)
Avloppsreningsverk	31 (31)	11,6 (11,7)	10 (10)	100 (100)	195 (183)
Pumpstationer	31 (29)	34,6 (12,0)	10 (10)	501 (100)	206 (193)

Tittar man i tabell 4 kan man konstatera att ej heller vad gäller uppskattad genomsnittlig ekonomisk livslängd, har det skett några dramatiska förändringar jämfört med föregående undersökning. Största förändringen har skett vad gäller uppskattad ekonomisk livslängd för bergtunnlar. Detta kan troligtvis förklaras av att denna kategori av anläggningstillgång har väldigt lång ekonomisk livslängd och torde därför vara mest svårbedömd. Antalet respondenter som besvarat frågan om bergtunnlars uppskattade ekonomiska livslängd är också begränsat, varför en outlier i materialet från den tidigare undersökningen kan ha haft stor betydelse för medelvärdet. Trots att det synes förekomma ett par outliers så verkar materialet i stort vara ganska stabilt.

Slutsatserna måste, trots de osäkerheter som finns, bli att en stor andel av verksamheterna tillämpar de avskrivningstider som Svenska Kommunförbundet anger som riktlinjer. Dessa avskrivningstider utgår från en hög grad av försiktighet, eftersom bedömda ekonomiska livslängder är betydligt längre, åtminstone vad gäller bergtunnlar samt vatten- och avloppsledningar.

En annan viktig observation av jämförelserna mellan tillämpade avskrivningstider och uppskattade ekonomiska livslängder mellan de båda enkätundersökningarna är att denna analys indikerar att jämförbarheten mellan de båda materialen förefaller vara god.

För att undersöka om det fanns något samband mellan associationsform och tillämpade avskrivningstider, gjordes ett Mann-Whitney test. Resultatet presenteras i tabell 5.

Tabell 5 Samband mellan associationsformer och tillämpade avskrivningstider

	Medelvärde år	Standardavvikelse	N
Bergtunnlar			
Bolag	44,33	8,78	6
Kommunal regi	47,68	6,54	66
Mann-Whitney: ej signifikant			
Vattenledningar			
Bolag	35,00	8,58	32
Kommunal regi	40,49	9,45	205
Mann-Whitney: signifikant 0,001 nivån			
Avloppsledningar			
Bolag	35,39	8,72	33
Kommunal regi	40,62	9,51	203
Mann-Whitney: signifikant 0,05 nivån			
Vattenverk			
Bolag	26,77	6,18	31
Kommunal regi	25,30	5,19	197
Mann-Whitney: ej signifikant			
Avloppsreningsverk			
Bolag	26,19	6,16	31
Kommunal regi	25,18	5,01	196
Mann-Whitney: ej signifikant			
Pumpstationer			
Bolag	21,67	7,25	30
Kommunal regi	24,56	6,11	203
Mann-Whitney: signifikant 0,05 nivån			

Tabell 5 visar att va-verksamheter som bedrivs i bolagsform tenderar att ha kortare avskrivningstider än va-verksamheter som bedrivs i kommunal regi. Både vad gäller vattenledningar, avloppsledningar och pumpstationer, finns det ett signifikant samband mellan avskrivningstid och associationsform.

4.4 Räntenivå

Kapitalkostnadernas storlek påverkas naturligtvis av vilken räntenivå som används vid beräkning av dessa. Svenska Kommunförbundet ger årligen ut anvisningar om vilken räntenivå man anser vara lämplig att använda. För år 2002 rekommenderas en räntenivå på 5,5 % (nominell ränta) vid beräkning av kapitalkostnader. Eftersom räntenivån justeras från år till år, torde det inte vara av något större intresse att jämföra räntenivåer mellan föreliggande studie och den tidigare studien. Möjligtvis kan det finnas intresse i att se om standardavvikelsen ökat eller minskat jämfört med tidigare studie. 216 respondenter har angivit den räntenivå de använder vid beräkning av kapitalkostnader enligt NL-metoden. Den lägsta angivna räntenivån är 4 % medan den högsta angivna räntenivån är hela 11 %. Genomsnittlig räntenivå ligger på 5,59 %, alltså nära den av Svenska Kommunförbundet rekommenderade räntan, och standardavvikelsen är 0,77

vilket skall jämföras med tidigare studie där standardavvikelsen var 0,75. Skillnaden i standardavvikelse är följaktligen minimal vilket tyder på att spridningen mellan olika räntenivåer är ungefär den samma i de båda jämförda enkätundersökningarna. Varken Mann-Whitney eller Pearsons oberoende chi-två test kunde visa på något signifikant samband mellan räntenivå och associationsform.

Naturligtvis är Svenska Kommunförbundets anvisning inte den enda tänkbara bas för fastställande av räntenivå. Vilken bas de olika verksamheterna använde för fastställande av räntenivå framgår av tabell 6.

Tabell 6 Utgångspunkt för fastställande av räntenivå

Grund för fastställande av räntenivå	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
Ränta på kommunens/bolagets egen upplåning	87	36,0	36,4
Rekommendation från Svenska Kommunförbundet	120	49,6	50,2
Annan	32	13,2	13,4
Bortfall	3	1,2	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index = 0,40

Av respondenterna som besvarat denna fråga är det drygt 36 % som anger att de fastställer räntenivån med utgångspunkt från kommunens/bolagets egen upplåning och nära 50 % som anger att de följer kommunförbundets anvisning. I den tidigare undersökningen var motsvarande fördelning 35 % respektive 39 %. H-index värdet är 0,40 i den senaste undersökningen jämfört med 0,34 i den förra, och indikerar således att graden av harmonisering har ökat. Validiteten kan dock ifrågasättas i båda undersökningarna. Det förefaller vara anmärkningsvärt ofta som den räntenivå man använder, då utgångspunkten är kommunens/bolagets egen upplåning, sammanfaller med den räntenivå som Svenska Kommunförbundet ger i sina anvisningar. I den tidigare undersökningen (Tagesson, 1999; 2002a) var bortfallet dessutom väldigt stort (drygt 32 %). Å andra sidan förefaller det inte helt orimligt att den faktiska upplåningsräntan för en kommun eller ett kommunalt bolag skulle komma väldigt nära 5,5 %. Pearsons oberoende chi-två test visar nämligen ett väldigt starkt samband (signifikansnivå 0,001) mellan associationsform och utgångspunkt för fastställande av räntenivå.

Tabell 7 Samband mellan associationsform och utgångspunkt för fastställande av räntenivå

Grund för fastställande av räntenivå	Kommuner	Bolag	Totalt
Ränta på kommunens/bolagets egen upplåning	58	29	87
Rekommendation från Svenska Kommunförbundet	117	3	120
Annan	32	0	32
Totalt	207	32	239

Som framgår av tabell 7 så anger en klar majoritet (29 av 32) av bolagen att de använder räntan på egen upplåning som underlag vid fastställande av räntenivå då kapitalkostnaderna beräknas. I de va-verksamheter som bedrivs i kommunal regi utgår majoriteten (117 av 207) utifrån Svenska Kommunförbundets anvisning vid fastställande av räntenivå.

4.5 Redovisning av reinvesteringar

Redovisning av reinvesteringar är sedan länge ett omtvistat ämne inom va-branschen. Den tidigare Referensgruppen i redovisning var tydliga med att utbyte av avskrivna tillgångar, t.ex. va-ledningar, skall räknas som investering (Referensgruppen i redovisning, 1997). Att direkt kostnadsföra sådana utgifter gör att jämförbarheten av redovisningsdata, såväl över tiden som mellan olika verksamheter, blir dålig (Tagesson, 2002a). Följaktligen strider ett förfarande där utgifter för reinvesteringar kostnadsförs mot en av redovisningens grundläggande kvalitativa karakteristika, nämligen jämförbarhet (Hendriksen och Van Breda, 1992; Smith, 1997; Rutherford, 2000). Trots detta är det många företrädare för va-branschen som förespråkar att reinvesteringar skall kostnadsföras direkt (jfr VAV, 2001).

Vilken princip som respondenterna i enkätundersökningen använder vid redovisning av reinvesteringar, s.k. förnyelse, som syftar till att återställa/bibehålla en anläggnings kapacitet framgår av tabell 8.

Tabell 8 Redovisning av reinvesteringar

Redovisningsprincip	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
Kostnadsföring	69	28,5	30,4
Avskrivning enligt plan	93	38,4	41,0
Relaterat till utgiftens storlek	65	26,9	28,6
Annat	0	0,0	0,0
Bortfall	15	6,2	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index = 0,34

Jämför man H-indexet på 0,34 i föreliggande studie med H-indexet på 0,29 i den tidigare studien så indikerar det att graden av harmonisering ökat något. Andelen som väljer att direkt kostnadsföra reinvesteringar har emellertid inte minskat. Snarare kan man se en liten ökning från drygt 29 % till drygt 30 %. Den stora skillnaden mellan undersökningarna är att i föreliggande undersökning angav 6 % att ”annan” metod tillämpades. Liksom i den tidigare undersökningen finns det några enstaka respondenter som anger att det inte finns någon fastställd princip, utan att förfaringssättet i redovisningen av reinvesteringar är beroende av utrymme i drifts- respektive investeringsbudgetarna. Andelen som anger att det beror på utgiftens storlek har minskat från 32,5 % till knappt 27 %. I den grupp som angett att det beror på utgiftens storlek, har 46 respondenter angett vilken beloppsgräns som gäller. Den lägst angivna gränsen ligger på 5 000 kr och den högst angivna gränsen är 1 000 000 kr. Medelvärdet är 114 688 kr. Om vi klassificerar om samtliga som angett att beloppsgränsen ligger på 10 000 kr eller lägre och jämför dessa med de respondenter som angett att man aktiverar och skriver av dylika utgifter enligt plan, så ökar H-index endast marginellt till 0,35. Om man på liknande sätt klassificerar om alla som angett beloppsgränsen till ett basbelopp (37 900 kr) eller lägre ökar H-index till 0,38. Förvånansvärt nog finns det inget signifikant samband mellan associationsform och redovisning av reinvesteringar, detta oberoende av var man drar beloppsgränsen för om respondenten skall klassificeras i gruppen ”Avskrivning enligt plan” eller ”Relaterat till utgiftens storlek”. Följaktligen måste det finnas auktoriserade och/eller godkända revisorer som godtar att man redovisar på ett sätt som uppenbarligen bryter mot bokföringsmässiga grunder!

Av tabell 9 framgår hur respondenterna anger att redovisning av reinvesteringar i kombination med kapacitetshöjande åtgärder behandlas i redovisningen

Tabell 9 Redovisning av reinvestering i kombination med kapacitetshöjande åtgärder

Redovisningsprincip	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
Kostnadsföring	17	7,0	7,3
Avskrivning enligt plan	158	65,3	67,5
Endast den del av utgiften som är hänförlig till kapacitetsökningen skrivs av enligt plan. Övrig del kostnadsförs.	43	17,8	18,4
Annat	16	6,6	6,8
Bortfall	8	3,3	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index = 0,48

Som framgår av tabell 9 anger en majoritet av respondenterna 67,5 % att hela utgiften aktiveras och skrivs av enligt plan då en reinvestering görs i kombination med kapacitetshöjande åtgärder. I den tidigare undersökningen var motsvarande siffra 63 %. H-index har ökat något, från 0,44 till 0,48 vilket tyder på en något ökad grad av harmonisering. Att inte fler respondenter angav alternativ tre, att enbart den del av utgiften som är hänförlig till kapacitetsökningen aktiveras, är något märkligt med tanke på svaren på frågan om hur reinvesteringar hanteras. Än mer anmärkningsvärt är att ett bolag angav att utgift för reinvestering i kombination med kapacitetshöjande åtgärder kostnadsförs samt att åtta bolag angav att enbart de kapacitetshöjande åtgärderna aktiveras. Ej heller i detta fall fanns det något signifikant samband mellan associationsform och redovisning.

4.6 Anslutningsavgifter

Redovisning av anslutningsavgifter (eller anläggningsavgifter som det också benämns ibland) är även det ett omdiskuterat område (jfr bl Falkman och Gravin, 2002; Eriksson, 2002; Tagesson, 2002a; 2002b). De bolag som bedriver va-verksamhet torde anses ha ett allmänt intresse och borde således följa Redovisningsrådets rekommendationer. Om vi utgår från att anslutningsavgiften är att betrakta som en form av inträdesavgift och att abonnenten kan förvänta sig att anslutningsavgiften leder till att någon form av nytta erhålls under ett antal år framöver, så skall denna periodiseras i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation nr 11: "Om avgiften berättigar medlemmen till tjänster eller publikationer som tillhandahålls under medlemsperioden, ... redovisas avgiften på ett sätt som återspeglar den tid under vilken förmånen erhålls samt dessas karaktär och värde" (RR11). Även bokföringsnämndens resonemang angående anslutningsavgifter för elbolag (BFN U93:2), ett uttalande som Rådet för kommunal redovisning hänvisar till i en information från mars år 2000, ger stöd för att inkomsten av en anslutningsavgift skall periodiseras. I detta uttalande skriver Bokföringsnämnden:

Beträffande tidpunkt för intäktsföring gäller som allmän princip att fakturerade belopp intäktsförs omedelbart. Endast om det uppenbart är frågan om fakturering för prestationer som inte fullgjorts i sin helhet finns anledning att skjuta på tidpunkten för intäktsföringen eller intäktsföra successivt under en viss period. Oväsentliga belopp behöver normalt inte periodiseras.

En avgörande faktor vid bedömningen av när en anslutningsavgift skall intäktsföras är mot denna bakgrund om avgiften inte enbart utgör ersättning för själva anslutningen utan också kan ses som ersättning för elkraft och andra tjänster som bolaget i framtiden kommer att tillhandahålla abonnenten. Den del av fakturerad anslutningsavgift som kan anses hänförlig till annat än själva anslutningen skall i princip redovisas som en förutbetalad intäkt. Vid fastställandet av det belopp som skall intäktsföras omedelbart kan hänsyn tas till storleken av de direkta kostnader som belöper på anslutningen. Det överskjutande beloppet periodiseras efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt. Är den del av anslutningsavgiften som är att betrakta som ersättning för framtida tjänster oväsentligt i förhållande till energibolagets totala intäkter för elkraft bör dock någon periodisering inte komma till stånd. (Bokföringsnämnden U 93:2)

Två frågor är följaktligen av stor betydelse att besvara innan man kan fastställa om anslutningsavgifter i allmänhet bör periodiseras eller ej. För det första, är anslutningsavgiften att betrakta som ett väsentligt belopp? För det andra, är anslutningsavgiften hänförlig till annat än själva anslutningen? Är anslutningsavgiften mer än 10 000 kr eller t o m mer än ett halvt basbelopp, två nivåer som brukar användas för att bestämma huruvida en utgift skall periodiseras eller kostnadsföras direkt med hänvisning till väsentlighetsprincipen, borde beloppet vara att betrakta som väsentligt. Oavsett vilken nivå vi väljer torde anslutningsavgiften vara högre, och måste således betraktas som väsentligt belopp. När det gäller fråga två så kan man konstatera att förutom direkt arbete för anslutningen (vilket måste vara en ringa del av anslutningsavgiftens storlek) förutsätts anslutningsavgiften användas till investeringar i anläggningen. Underhåll och drift av dessa förväntas huvudmannen sköta i ersättning mot en brukningsavgift som abonnenterna erlägger. Då båda frågorna besvarades jakande, borde man kunna förvänta sig att inkomster från anslutningsavgifter periodiseras som förutbetalda intäkter. Innan vi tittar på hur respondenterna i undersökningen svarat på frågan om hur anslutningsavgifterna behandlas i redovisningen, så skall jag redogöra för vilka kostnader respondenterna ansåg att anslutningsavgifterna skulle täcka.

Tabell 10 Kostnader som avses att täckas med anslutningsavgiften

Kostnader som avgiften avser att täcka	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
Endast kostnader för att ansluta abonnenterna till det lokala nätet	24	9,9	10,3
Förutom kostnader för anslutning, även abonnentens del av kapitalkostnader för det lokala nätet	41	16,9	17,5
Förutom kostnader för anslutning och kapitalkostnader för det lokala nätet, även del av kostnader för stamnätet och gemensamma anläggningar	165	68,2	70,5
Annat	4	1,7	1,7
Bortfall	8	3,3	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index = 0,54

Som framgår av tabell 10 anser en klar majoritet av respondenterna, drygt 70 %, att anslutningsavgiften skall täcka inte bara kostnader för att ansluta till det gemensamma nätet samt kostnader för abonnentens del av kapitalkostnader i det lokala nätet, utan även del av kostnader för stamnätet och gemensamma anläggningar. Motsvarande siffra i den tidigare undersökningen var 75 %. I denna enkätundersökning är det också något fler, drygt 10 %, jämfört med den förra enkätundersökningen då endast 6 % ansåg att anslutningsavgiften enbart skulle täcka kostnader för anslutning till det lokala nätet. H-indexet är också något lägre i denna undersökning 0,54 jämfört med den förra då H-indexet var 0,61.

Oavsett vilket, så underbygger resultatet, av respondenternas svar, argumentet att inkomster från anslutningsavgiften i normalfallet är att betrakta som väsentliga och att den största delen av anslutningsavgiften är hänförlig till annat än själva anslutningen och följaktligen bör anslutningsavgiften periodiseras.

Ovan förda resonemang borde innebära att man kan förvänta sig att majoriteten av respondenterna anger att anslutningsavgifterna behandlas som förutbetalda intäkter. Detta torde åtminstone gälla för de verksamheter som bedrivs i bolagsform. För de verksamheter som bedrivs i kommunal regi är normgivningen något oklar. För även om Rådet för kommunal redovisning hänvisar till Bokföringsnämndens uttalande BFN 93 i sin information från mars 2000, så har man inte tydligt tagit avstånd från anvisning nr 11 från Referensgruppen i redovisning. Denna anvisning, som liksom övriga anvisningar och rekommendationer från Referensgruppen anses råda till dess att Rådet för kommunal redovisning ersatt dessa med någon ny rekommendation, säger nämligen att inkomster från anslutningsavgifter skall bokföras som intäkt i resultaträkningen. I tabell 11a och b redovisas hur respondenterna besvarat frågan om redovisning av anslutningsavgifter.

Tabell 11a Redovisning av inkomster från anslutningsavgifter

Redovisningsprincip	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
Intäktsredovisning	171	70,7	72,2
Bokförs som förutbetald intäkt	8	3,3	3,4
Nettoredo visas	58	24,0	24,5
Borfall	5	2,1	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index = 0,58

Tabell 11b Redovisning av inkomster från anslutningsavgifter

Redovisningsprincip	Frekvens	Procent	Giltig procent ^a
Bokförs som förutbetalad intäkt	8	3,3	3,4
Annat	229	94,6	96,6
Borfall	5	2,1	
Totalt	242	100,0	100,0

^a H-index = 0,93

Anledningen till att två tabeller redovisas, tabell 11a och 11b, är att i den förra enkätundersökningen gjordes ingen uppdelning mellan de som direkt intäktsredovisar anslutningsavgiften och de som nettoredovisar, d.v.s. avräknar anslutningsavgiften från investeringsutgiften. Av båda tabellerna framgår det att det endast är 3,4 % som väljer att periodisera inkomster från anslutningsavgifter. Detta är anmärkningsvärt med tanke på den normgivning som finns. Drygt 72 % av respondenterna anger att de direkt intäktsredovisar inkomster från anslutningsavgifter och knappt 25 % anger att de tillämpar nettoredovisning. Nettoredovisning innebär att jämförbarheten, såväl över tiden som mellan olika redovisningsskyldiga, går förlorad (jfr Tagesson 2002a). Följaktligen tillämpar en stor majoritet av landets va-verksamheter en redovisningsprincip som klart strider mot grundläggande kvalitativa kriterier för god redovisning och således går stick i stäv mot bokföringsmässiga grunder. Vad värre är, uppslutningen kring denna redovisningsmetod är hög. H-indexet har ökat från 0,83 i den förra undersökningen till 0,93 i denna.

Finns det då något samband mellan associationsform och sättet att hantera anslutningsavgifter i redovisningen? Pearsons oberoende chi-två test visar att det finns ett signifikant samband på 0,05 nivån mellan associationsform och vald redovisningslösning. I tabell 12 visas en korstabulering mellan variablerna associationsform och metod för redovisning av anslutningsavgifter

Tabell 12 Associationsform och redovisning av anslutningsavgifter

Redovisningsprincip	Kommunal regi		Bolag	
	N	Giltig procent ^a	N	Giltig procent ^b
Intäktsredovisning	144	70,6	27	81,8
Bokförs som förutbetalad intäkt	5	2,5	3	9,1
Nettoredovisas	55	27,0	3	9,1
Totalt	204	100,0	33	100,0

^a H-index = 0,57

^b H-index = 0,69

Som framgår av tabell 12 är det en större andel av bolagen än av va-verksamheterna i kommunal regi, som intäktsredovisar inkomster från anslutningsavgifter. Förhållandet är dock det samma vad gäller periodisering av anslutningsavgifterna, men omvänt vad gäller nettoredovisning. H-indexet är högre bland bolag än bland övriga. Men fortfarande kvarstår faktum att drygt 90 % av bolagen redovisar på ett sätt som strider mot bokföringsmässiga grunder och går emot rekommendationerna från de normgivande organ som de skall följa. För de va-verksamheter som bedrivs i kommunal regi är motsvarande siffra ännu högre 97,5 %.

5 Analys och slutsatser

5.1 Analys

Studien syftade till att undersöka om legalisering eller associationsform påverkade graden av harmonisering. För att undersöka legaliseringens påverkan gjordes en komparativ studie där graden av harmonisering, avseende metod/princip för redovisning av vissa affärshändelser, jämfördes. Graden av harmonisering mättes med hjälp av Herfindahls koncentrationsindex (H-index). Datan som låg till grund för jämförelserna kom dels från en enkätundersökning som genomfördes i februari 1998 vilken förväntas spegla vilka metoder som användes 1997, innan lagstiftningen trädde i kraft, samt en enkätundersökning som genomfördes under november och december 2002. För att undersöka om det fanns något samband mellan associationsform och harmonisering testades underlaget från den senare enkätundersökningen med hjälp av de icke parametriska testen: Pearsons oberoende chi-två test samt Mann-Whitney testet. Resultatet sammanfattas i tabell 13.

Tabell 13 Sammanfattning av studiens resultat

Metod/redovisningsprincip	H-index		Samband associationsform
	1997/1998	2002	
Metod för kapitalkostnadsberäkning	0,68	0,81	ej signifikant
Redovisning av reinvestering	0,29	0,34	ej signifikant
Redovisning av reinvestering i kombination med kapacitetshöjande åtgärder	0,44	0,49	ej signifikant
Anslutningsavgifter	0,83	0,93	signifikant 0,05 nivån

Tittar man på tabell 13 framgår det att graden av harmonisering har ökat. Är då detta en effekt av lagregleringen? Studien visar att koncentrationen kring NL-metoden har ökat på bekostnad av RA-metoden. Denna övergång från RA-metoden till NL-metoden började emellertid redan i början av 90-talet (Yard, 1997) och är nog snarare en konsekvens av att NL-metoden är lättare att förstå och använda. Möjligtvis har koncentrationen kring NL-metoden påskyndats något av att Svenska Kommunförbundet sedan 1996 åter rekommenderar användning av NL-metoden framför RA-metoden (Svedin, 1996). Den ökade graden av harmonisering kring metod för kapitalkostnadsberäkning, något som även påverkar investeringsutgifternas periodiseringsmönster, kan knappast hänföras till regleringen av den kommunala redovisningen. Graden av harmonisering har till synes även ökat vad gäller redovisning av reinvesteringar. Andelen respondenter som anger att utgifter för reinvesteringar kostnadsförs har dock inte minskat, snarare tvärtom. Den stora skillnaden mellan de båda undersökningarna är att det är färre som angivit svarsalternativet "annat" och istället har också andelen som anger att man aktiverar och periodiserar utgiften för reinvesteringar ökat något. Resultatet av denna jämförelse är med andra ord motsägelsefullt, varför det inte går att ta lagregleringen av den kommunala redovisningen som intäkt för att graden av harmonisering har ökat. Resultatet av jämförelsen mellan hur man i de olika undersökningarna besvarat frågan om hur man redovisar reinvesteringar i kombination med kapacitetshöjande åtgärder, är även den tvetydig. Andelen respondenter som uppger att de kostnadsför hela utgiften har inte minskat. Även här förklaras skillnaden av att de är färre som angivit alternativet "annat" och istället angivit aktivering och periodisering som alternativ. Ej heller här går det således att hävda att regleringen av

den kommunala redovisningen påverkat graden av harmonisering. Den ökade graden av harmonisering vad gäller redovisning av anslutningsavgifter är tydlig. Koncentrationen har dock ökat kring en metod som går stick i stäv mot bokföringsmässiga grunder. Det går alltså inte heller i detta fall att påstå att den ökade graden av harmonisering är hänförlig till legalisering.

Hypotesen att, *regleringen av den kommunala redovisningen genom lagstiftning har lett till att graden av harmonisering har ökat*, måste följaktligen förkastas.

Det andra syftet med studien var att undersöka om det fanns något samband mellan associationsform och graden av harmonisering. De bolagiserade verksamheterna omfattas av mer och strängare lagstiftning vilket gör att sanktionsmöjligheterna är större mot verksamheter som bedrivs i denna associationsform än de som bedrivs i kommunal regi (jfr Cassel 2000). Dessutom måste bolagiserade verksamheter granskas av en professionell och oberoende revisor (ibid.). Professionella externrevisorer har i tidigare studier visat sig vara en viktig grupp för att driva igenom och institutionalisera normer och rekommendationer inom redovisningsområdet (Jönsson, 1985). Utöver dessa skillnader finns det en rad andra faktorer, t.ex. finansieringsform och beskattning, som på olika sätt kan gynna respektive hämma en harmoniseringsprocess (jfr Nobes och Parker, 2002). Utifrån resonemanget ovan är det med andra ord inte särskilt långsökt att tro att de bolagiserade verksamheterna skulle ha en högre grad av harmonisering, med en koncentration kring metoder som ligger i linje med god redovisningssed, än de som bedrivs i kommunal regi. Av tabell 13 ovan framgår det emellertid att endast i ett av fyra fall gick det att visa något signifikant samband mellan associationsform och harmonisering. Det fall där det gick att visa på ett signifikant samband mellan associationsform och grad av harmonisering, gällde redovisning av anslutningsavgifter. De bolagiserade verksamheterna hade, relativt de verksamheter som bedrivs i kommunal regi, en något högre koncentration kring den metod som ligger i linje med rekommendationer från normgivande organ (RR 11, BFN U93). Trots allt var det drygt 90 % av bolagen, jämfört med 97,5 % av de verksamheter som bedrivs i kommunal regi, som bokförde på ett sätt som ej låg i linje med bokföringsmässiga grunder och rekommendationer från de normgivande organen. Utifrån denna studie går det följaktligen inte att påstå att det finns något samband mellan associationsform och graden av harmonisering.

Hypotesen att, *graden av harmonisering är högre bland de verksamheter som bedrivs i bolagsform än bland de verksamheter som bedrivs i förvaltningsregi*, måste förkastas.

Däremot visade studien på ett samband mellan associationsform och tillämpade avskrivningstider. Bolag tenderar att skriva av tillgångarna över kortare tid än de verksamheter som bedrivs i kommunal regi. Utgår man från respondenternas uppskattning av faktiska ekonomiska livslängder och tillämpade avskrivningstider, kan man konstatera att det inom branschen råder mycket stor försiktighet. Mest försiktiga är bolagen. Alltför korta avskrivningstider är tveksamma med hänsyn taget till t.ex. likställighetsprincipen. Om variationen av avskrivningstider är stor, utan att faktiska skäl föreligger, försvåras också möjligheten att göra jämförelser mellan olika verksamheter.

Det fanns också ett signifikant samband mellan associationsform och utgångspunkt för fastställande av räntenivå. Verksamheter som bedrivs i kommunal regi utgår i hög utsträckning från den av Svenska Kommunförbundet rekommenderade räntenivån, medan bolagen i hög utsträckning utgår från den egna upplåningsräntan.

5.2 Slutsatser

Det går inte att påvisa att regleringen av den kommunala redovisningen haft någon effekt när det gäller va-branschens redovisning. Någon god redovisningssed synes inte finnas. Praxis är splittrad och en stor andel av verksamheterna inom branschen redovisar på ett sätt som går stick i stäv mot bokföringsmässiga grunder och rekommendationer från normgivande organ. Möjligheten att, utifrån redovisningsdata, göra relevanta och tillförlitliga jämförelser mellan olika va-verksamheter är följaktligen mycket dålig. Detta innebär att möjligheten för olika intressenter, såväl interna som externa, att kontrollera och följa upp effektiviteten avsevärt försvåras. Något som enligt min mening på sikt kan undergräva förtroendet för branschen.

Det går inte heller att påvisa något samband mellan associationsform och graden av harmonisering. Även bolagen redovisade på ett sätt som ej ligger i linje med rekommendationer och bokföringsmässiga grunder, detta trots att de måste granskas av oberoende professionella revisorer. Detta resultat gör att de externa revisorernas professionalitet och agerande starkt måste ifrågasättas. Det indikerar också att det krävs andra metoder, än revision liknande den som gäller för bolag, för att komma tillrätta med den bristfälliga redovisningen inom branschen.

Två möjliga sätt att komma tillrätta med den bristfälliga redovisningen inom branschen skulle kunna vara: (i) att Svenskt Vatten på ett klart och tydligt sätt går ut och driver frågan om redovisning i enlighet med rekommendationer och bokföringsmässiga grunder samt (ii) ökade insatserna av information och utbildning inom området.

Referenser

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) (1973). *Objectives of Financial Statements*, New York: AICPA (American Institute of Certified Public Accountants).

Avgiftsgruppen (2001).

<http://www.nilsholgersson.nu/Avgiftrapport/2001/AvgiftsrapportNH2001.PDF>,
Accessdatum 2002-12-27.

Archer, S., Delvaille, P. och McLeay, S., (1995). The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: Within-country and between-country effects, *Accounting and Business Research* 25:98, s. 67–80.

Bokföringsnämnden, Uttalande 93:2.

Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*, Stockholm: SNS.

Emenyonu, E. och Gray, S. J., (1992). EC accounting harmonisation: An empirical study of measurement practices in France, Germany and UK, *Accounting and Business Research* 23:89, s. 49–58.

Emenyonu, E. och Gray, S. J., (1996). International accounting harmonization and the major developed stock market countries: an empirical study, *The international Journal of Accounting* 31:3, s. 269–279.

Emenyonu, E. och Adhikari, A., (1998). Measuring the degree of international harmony in selected accounting measurement practices, *Australian Accounting Review* 8:2, s. 24–32.

Eriksson, O. (2002). Dags att överge 1956 års kapitalredovisningsmodell, *Kommunal ekonomi*, Nr 2.

Falkman, P. och Gravin, H. (2002). Kommunal exploateringsverksamhet – finns det någon god redovisningssed?, *Kommunal ekonomi*, Nr 2.

Flower, J. (1997). ”Introduction” i Flower, J. och Lefebvre, C. (red). *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Leuven: Acco.

Hendriksen, E. S. och Van Breda, M. S. (1992). *Accounting Theory*, Homewood, Ill.: Irwin.

Herrmann, D. och Thomas, W. (1995). Harmonisation of Accounting Measurement Practices in the European Community, *Accounting and Business Research*, Vol.25, No 100, s. 253–265.

Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*, Lund: Doxa.

”Revisorer har blivit tuffare”(2002). *Kommunal ekonomi*, nr 5.

- Murphy, A. B. (2000). The impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices, *The International Journal of Accounting*, Vol 35, Nr 4, s. 471–493.
- Nair, R. D. och Frank, W. C., (1980). The harmonization of international accounting standards, 1973–1979, *International Journal of Accounting* (Fal), s. 61–77.
- Nobes, C. (1995). *Accounting harmonisation in Europe*, London: Financial Times Insurance & Professional Publ.
- Nobes, C. och Parker, R., (2002). *Comparative International Accounting*, London: Pearson Education.
- Peill, E. (2000), *Harmonization of Accounting Practices in the European Union*, Vaasa: Vaasan Yliopiston Julkaisuja.
- Redovisningsrådet (1999). RR11 Intäkter, I FARs Samlingsvolym 2001, Stockholm: FAR Förlag, s. 688–702.
- Referensgruppen i redovisning, Anvisning 11, 1993-02-06.
- Referensgruppen i redovisning (1997). *Avskrivningar. Svenska*, Stockholm: Kommunförbundet och Landstingsförbundet.
- Rutherford, B. A. (2000). *An introduction to modern financial reporting theory*, London: Paul Chapman.
- Smith, D. (1997). *Redovisningens Språk*, Lund: Studentlitteratur.
- SOU 2001:75; www.kommundatabas.NU! – hur man med nyckeltal bättre kan analysera och jämföra kommunal verksamhet – betänkande, Stockholm: Fritzes offentliga publikationer.
- Svedin, L. (1996). *Kapitalkostnader i kommunal verksamhet*, Stockholm: Svenska Kommunförbundet: Kommentus.
- Tagesson, T. (2002a). *Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking och prissättning – studier av kommunal va-verksamhet*, Lund: Lund Business Press.
- Tagesson, T. (2002b). Motsägelsefulla rekommendationer på redovisningsområdet, *Kommunal ekonomi*, Nr 3.
- Tay, J. S. W. och Parker, R. H. (1990). Measuring International Harmonization and Standardization, *Abacus*, Vol 26, No 1, s. 71–88.
- Tengdelius, K. (2002). Rapport från den kommunala revisionen, *Balans*, nr 12.
- Tas, L. G. van der, (1988). Measuring harmonisation of financial reporting practice, *Accounting and Business Research* 18:70, s. 157–169.

Tas, L. G. van der, (1992). Evidence of European Community financial reporting practice harmonization: The case of deferred taxes, *The European Accounting Review* 1:1, s. 59–104.

Wahlen, J. M., Boatsman, J. R., Herz, R. H., Jennings, R. G., Jonas, G. J., Palepu, K. G., Petroni, K. R., Ryan, S. G., Schipper, K. (American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee, The primary co-authors are Jonas, Gregory J. and Schipper, Katherine) (1999). Response to IASC Discussion Paper: Shaping IASC for the Future, *Accounting Horizons*, Vol 13 No 4, s. 443–452.

VAV (2001). *Statistik inom VA-branschen – VAV:s Framtida statistik*, Stockholm: Svenska vatten- och avloppsverksföreningen (VAV).

Yard, S. (1997). *Beräkning av kapitalkostnader*, Lund: Lund University Press.

Lagstiftning

Lagen om kommunal redovisning (1997:617).

Bokföringslagen (1999:1078).

Årsredovisningslagen (1995:1554).

Aktiebolagslagen (1975:1385).



Box 47607 117 94 Stockholm

Tfn 08-506 002 00

Fax 08-506 002 10

E-post svensktvatten@svensktvatten.se

www.svensktvatten.se