

Redovisning, efterlevnad och upplysning inom VA-branschen

En kartläggning av VA-redovisning

Av: Johan Winroth och Max Petersson

Handledare: Peter Jönsson
Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper
Kandidatuppsats 15 hp
Företagsekonomi, redovisning | 2023



Sammanfattning

Sveriges kommuner har det övergripande ansvaret för att ordna allmänna vattentjänster där dricksvattenförsörjning och avlopp ingår. De så kallade VA-företagen har en monopolställning som regleras av självkostnadsprincipen. Uppsatsen syftar till att beskriva och analysera kommunal VA-verksamhet. Detta har gjorts utifrån tre huvudteman vilka är bra och dåliga exempel i redovisningen, efterlevnad av gällande lagar och normering samt slutligen hur bra årsredovisningen upplyser användaren. Empirin har kartlagts genom att undersöka och analysera VA-verksamheternas årsredovisningar samt genom kompletterande frågor direkt ställda till VA-verksamheterna. Kartläggningen avser följande redovisningsområden: avskrivningstider, värderingsgrund, restvärde, komponentavskrivning, nedskrivning, arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande och komponentindelning, VA-organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild, ränta, nyckeltal, särredovisning av VA-verksamheten, anläggningsavgifter samt till sist fast och rörlig kostnad för abonnenter. I analysen diskuteras dessa redovisningsområden utifrån de tre tidigare nämnda huvudteman samt tidigare forskning. Studien har upptäckt sämre redovisningsexempel och låg upplysningsgrad inom en del redovisningsområden, medan det i andra områden varit en hög grad av efterlevnad och upplysning. Studien har också upptäckt bristande normering med avsaknad av tydliga direktiv. Studien har till sist beskrivit ett flertal förklarande faktorer till brister som upptäckts, vilka är kompetens, aktivt ägarskap, samverkan, organisationsform, befolkning, avgiftsnivå och den bristande normeringen, för de brister i upplysning och efterlevnad som upptäckts.

Abstract

The Swedish municipalities have an overall responsibility for water and sewage services. The appointed organizations for this obligation holds a monopoly position which is regulated by a prime cost principle. This essay seeks to analyze and describe accounting in these organizations. This has been done via three main themes. These are good and bad examples from the above mentioned organizations accounting, compliance with laws and standards and finally if the financial reports enlightens its users. The empirical evidence has been mapped with a survey and analysis of the annual reports. We have mapped following accounting areas: depreciation times, valuation basis, residual value, component depreciation, impairment, work routine on period of use decisions on tangible assets and component division, the organizations view on generally accounting principles (GAAP) and true and fair view, interest, key financial ratios and finally fixed and variable costs for the organizations subscribers. In the analysis we discuss these accounting areas via our main themes and from previous research. The study has discovered low compliance and enlightenment in some areas of accounting while others were better. The study has also shown lack of standardization and is treating some explanatory factors such as competence and active ownership, collaboration and organizational form, population and finally fee level.

Förord

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till vår handledare Peter Jönsson för all värdefull kunskap och vägledning han bidragit med under studiens gång. Vidare vill vi även tacka alla de personer som har stöttat och givit oss goda råd genom skrivandet av vår uppsats.

Johan Winroth

Max Petersson

Stockholm, våren 2023

Innehållsförteckning

1. Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	11
1.3 Syfte	13
1.4 Frågeställning	13
1.5 Avgränsningar	13
2. Teori/referensram	14
2.1 Teorier om redovisningsval	14
2.2 Normering och lagar	16
2.2.1 Rådet för kommunal redovisning.....	16
2.2.2 Bokföringsnämnden	17
2.2.3 Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster	17
2.3 Principer	19
2.3.1 Självkostnadsprincipen	19
2.3.2 Redovisningsprinciper.....	20
2.3.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper	21
2.4 God redovisningssed	21
2.5 Rättvisande bild	23
2.6 Materiella anläggningstillgångar	24
2.6.1 Värderingsgrund.....	24
2.6.2 Avskrivningar.....	24
2.6.3 Komponentavskrivningar.....	25
2.6.4 Nyttjandeperiod.....	27
2.6.5 Restvärde.....	27
2.6.6 Nedskrivningar	27
2.6.7 Internränta	28
2.7 Nyckeltal	28
2.8 Avgifter	29
2.9 Förklarande faktorer och tidigare forskning	30
2.10 Summering	31
3. Metod	32
3.1 Val av metod	32
3.2 Forskningsdesign	32
3.3 Forskningsansats	32
3.4 Datainsamling/Tillvägagångssätt	33
3.5 Urval	34
3.6 Val av empiri	36
3.7 Val av referensram	37
3.8.1 Beskrivande statistik	39

3.9 Källkritik/metodkritik/Trovärdighet	40
4.1 Avskrivningstider.....	42
4.2 Värderingsgrund.....	44
4.3 Restvärde	45
4.4 Komponentavskrivning	46
4.5 Nedskrivning	52
4.6 Arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande samt komponentindelning	56
4.7 VA–organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild.....	59
4.8 Internränta	63
4.9 Nyckeltal	64
4.10 Särredovisning VA.....	65
4.11 Anläggningsavgifter.....	67
4.11.1 Anläggningsavgifter för en normalvilla	68
4.11.2 Avgifter per kubikmeter vatten	69
5 Analys	70
5.1 Avskrivningstider.....	73
5.2 Värderingsgrund.....	75
5.3 Restvärde	75
5.4 Komponentavskrivning	76
5.5 Nedskrivning	82
5.6 Arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande samt komponentindelning	83
5.7 VA–Organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild.....	84
5.8 Ränta	86
5.9 Nyckeltal	87
5.10 Särredovisning VA.....	88
5.11 Anläggningsavgifter	90
5.12 Förklarande faktorer.....	91
5.12.1 Kompetens och aktivt ägarskap	91
5.12.2 Samverkan och organisationsform	92
5.12.3 Befolkning.....	93
5.12.4 Avgiftsnivå.....	94
5.12.5 Bristande normgivning och möjligheter till ansvarsutkrävning.....	95
6. Slutsats.....	97
6.1 Slutsats och besvarande av frågeställningar	97
6.2 Förslag till vidare forskning.....	99
6.3 Reflektion.....	100
7 Källförteckning.....	101

Tabellförteckning

Tabell 1 komponentindelning och avskrivningstid på pump och tryggstegringsstationer	26
Tabell 2 komponentindelning och avskrivningstider på vatten och avloppsverk.....	26
Tabell 3 förteckning över de valda VA- organisationerna i undersökningen	35
Tabell 4 Tabell över den information som kommer att diskuteras i genomgående i kapitel 5.13 (Kommuner ordnade efter andel högskoleutbildade lägst till högst).....	39
Tabell 5 Avskrivningstider för ledningsnät	42
Tabell 6 avskrivningstider för pumpstationer (endast svar från kompletterande frågor)	43
Tabell 7 värderingsgrund enligt årsredovisning	44
Tabell 8 Restvärdessyn enligt årsredovisning.....	45
Tabell 9 Komponentindelning enligt årsredovisning och enligt svar på de kompletterande frågorna.....	46
Tabell 10 Nedskrivningssyn enligt årsredovisning.....	52
Tabell 11 syn på nyttjandeperiod samt komponentindelning enligt mailsvar	56
Tabell 12 syn på god redovisning och rättvisande bild enligt mailsvar.....	59
Tabell 13 upplysning om internränta i årsredovisningen.....	63
Tabell 14 upplysning om nyckeltal i årsredovisningen	64
Tabell 15 särredovisning av VA-verksamheten i årsredovisningen	65
Tabell 16 upplysning om anläggningsavgifter i årsredovisningen	67
Tabell 17 anläggningsavgift (fast kostnad) för normalvillan.....	68
Tabell 18 avgift per kubikmeter vatten (rörlig kostnad).....	69
Tabell 19 Sammanfattning av empiri (Kommuner som fått kryss betyder att man får godkänt på det redovisningsområdet genom att följa gällande lagar, normering samt lämnat tillräcklig upplysning i sin årsredovisning). Tabell på nästkommande sida	70
Tabell 20 antal kryss från föregående tabell.....	72
Tabell 21 Uppsalas avskrivningstid ledningsnät enligt årsredovisningen	73
Tabell 22 Linköping, Jönköping och Borås avskrivningstid ledningsnät enligt årsredovisning och mailsvar	74
Tabell 23 Umeås komponentindelning enligt årsredovisningen.....	78
Tabell 24 Helsingborgs komponentindelning enligt årsredovisning	80
Tabell 25 Helsingborgs komponentindelning enligt mailsvar	80
Tabell 26 Kristianstad och Östersunds arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande och komponentindelning enligt mailsvar.....	84

1. Inledning

Detta kapitel inleds med en redogörande bakgrund, vilken leder fram till en problemdiskussion. Därefter följer studiens syfte, frågeställningar och avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Fungerande vatten och avloppssystem är grundläggande för vår hälsa och miljö. Enligt vattentjänstlagen är det kommunerna som har det övergripande ansvaret för att ordna allmänna vattentjänster där dricksvattenförsörjning och avlopp ingår.

Rent dricksvatten är något som många tar för givet (Svenskt vatten 2019). Det finns dock många utmaningar som kommunerna står inför när det kommer till vatten och avloppsverksamheten (VA). Dessa utmaningar består bland annat av en föråldrad infrastruktur, bristande investeringar, förändringar i befolkningsmängd, ökade miljökrav och klimatförändringar (Thomasson & Jonsson 2022). Det finns ett stort behov av nya investeringar och upprustningar av gamla VA-nät. Det har debatterats flitigt under de senaste åren om VA-verksamheternas utmaningar. I svenskt vattens investeringsrapport från 2020 bedömdes det att investeringsbehovet är stort och att investeringarna skulle behöva uppgå till hela 23 miljarder kr per år fram till 2040. Detta kan jämföras med nuvarande investeringsnivå som under 2020 låg på 16 miljarder kr. Det krävs alltså en investeringsökning på över 40% från nuvarande nivåer (Svenskt vatten hållbarhetsindex 2020). Det görs därför stora investeringar på materiella anläggningstillgångar som i sin tur kommer att behöva skrivas av. Det gjordes stora investeringar på VA mellan 1950-talet och 1970-talet. Investeringstakten har generellt sedan dess varit låg. Denna låga investeringstakt har ökat på underhållsskulden och ökat behovet av investeringar i befintlig infrastruktur (Thomasson & Jonsson 2022).

De utmaningar som tidigare nämnts har i sin tur lett till kraftiga höjningar av VA-taxan, vilket är den avgift som fastighetsägarna får betala för vattentillgången. Exempelvis har både Stockholms vatten och avfall och VA Syd, där Malmös VA-verksamhet ingår, valt att höja VA-avgiften med cirka 25 % inför 2023 (Hallman 2022; Adell 2022). Det har riktats kritik mot VA-verksamheternas effektivitet och de kostnadsökningar som skett sedan lång tid tillbaka, och att monopol sällan är något som främjar effektiviteten (Dagens Samhälle 2016).

Vatten- och avloppsverksamheten kännetecknas av ett det är ett naturligt monopol. Ett naturligt monopol definieras av Baumol (1977) som:

” An industry in which multifirm production is more costly than production by a monopoly”.

Ett naturligt monopol uppstår när stordriftsfördelarna i förhållande till marknadens storlek är så pass stora att kostnaderna minimeras med endast ett företag i branschen, vilket gäller för VA-branschen (Case, Fair & Oster 2020).

VA-verksamheter finansierar sin verksamhet genom att ta ut avgifter. Dessa avgifter består av anläggningsavgifter, vilket är engångsavgifter som ska täcka anslutning av nya kunder och bruksavgifter som istället är rörliga avgifter. För att förhindra att offentliga organisationer utnyttjar sin monopolställning har det utvecklats en princip, självkostnadsprincipen, som sätter en övre gräns för storleken på avgiftsuttagens storlek (Andersson & Funck 2020). I vattentjänstlagen 30§ beskrivs det att avgifterna inte får överskrida det som behövs för att täcka de kostnader som är nödvändiga för att ordna och driva VA-anläggningen. Detta innebär att verksamheten inte ska gå med vinst och att resultatet över tid ska ligga på noll.

En stor andel av VA-verksamheternas kostnader består av kapitalkostnader. VA-branschen är en väldigt kapitaltung bransch där verksamheterna besitter en stor mängd med materiella anläggningstillgångar (Haraldsson 2015). Dessa anläggningstillgångar består bland annat av ledningar och vatten- och avloppsanläggningar.

I kapitalkostnaderna ingår avskrivningar och ränta. Avskrivningar är något som påverkar resultatet och till vilket värde tillgången värderas till i balansräkningen. Anläggningstillgångar med en begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av över perioden. Detta kräver att nyttjandeperioden behöver uppskattas, vilket inte alltid är helt enkelt.

VA-verksamheternas kapitalkostnader är stora i förhållande till deras totalkostnad på grund av den stora mängd materiella anläggningstillgångar de besitter. Hanteringen och värderingen av de materiella anläggningstillgångarna blir därför viktig då det i stor utsträckning kommer att påverka VA-abonenternas avgift.

Det finns krav på kommunerna i vattentjänstlagens 50§ att upprätta en särredovisning för VA-verksamheten där resultat och ställning skall redovisas samt att redovisningen ska ske enlighet med god redovisningssed. Huvudmotivet till denna paragraf är att det ska vara möjligt att

kunna kontrollera och säkerställa att den VA-avgift som sätts är rimlig i förhållande till kostnaderna (Proposition 2005/06:78 Allmänna vattentjänster).

Om det inte skulle vara möjligt att särskilja VA-verksamhetens intäkter och kostnader skulle självkostnadsprincipen förlora sin betydelse.

Det finns däremot ingen detaljerad beskrivning i lagen hur denna särredovisning ska upprättas. Det är något som lagstiftaren lämnat över till den redovisningsnormering och praxis som finns. För kommuner finns regler om kommunal redovisning i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Kommuner ska även följa det normgivande organet rådet för kommunal redovisning (RKR) och dess rekommendationer. De VA-verksamheter som bedrivs som kommunala bolag ska följa årsredovisningslagen och bokföringslagen samt det normgivande organet bokföringsnämnden (BFN).

Det är som ovan nämnts av stor vikt att redovisa VA-verksamhetens intäkter och kostnader för att intressenter och abonnenter ska kunna säkerställa att avgifterna sätts enligt självkostnadsprincipen. Utan denna upplysning skulle VA-verksamheterna kunna utnyttja sin monopolställning och bedriva en icke-kostnadseffektiv verksamhet, vilket hade inneburit höga VA-avgifter för abonnenterna. Den finansiella rapporteringen i kommuner ska tillgodose det allmänna informationsbehov som finns hos en vid krets av användare. Enligt RKR (rådet för kommunal redovisning) är rapporteringens syfte att:

” Ge information som ger en rättvisande bild av resultat och ställning och som tillsammans med annan information kan ligga till grund för politiskt ansvarsutkrävande och utvärdering av huruvida kommuners och regioners resursanvändning är i enlighet med god ekonomisk hushållning”.

Vi vill undersöka närmare hur VA-verksamheter upplyser sina intressenter genom den finansiella rapporteringen. Vid granskningen av de finansiella rapporterna kommer vi att fokusera på hur de upplyser kring de materiella anläggningstillgångarna med anledning av att de utgör en stor del av kostnaderna och därmed påverkar VA-avgiften.

1.2 Problemdiskussion

Typiskt sätt vill man undvika att organisationer innehar monopolställning på en marknad, detta då det ofta leder till nackdelar för konsumenten då organisationen kan utnyttja sin starka ställning (konkurrensverket u.å). Som ovan nämnts är VA-verksamhet ett så kallat naturligt monopol. Huvudargumentet för detta är att man anser det vara effektivare att låta en aktör sköta VA i området och på så sätt uppnå stordriftsfördelar, vilket i sin tur gynnar konsumenten. Samma problematik råder dock hos naturliga monopol som hos traditionella monopol. Dessa organisationer får en mycket stark ställning och man måste på något sätt hindra att dessa företag kan utnyttja sin ställning. Det finns flera olika sätt att göra detta på. Det kanske vanligaste är genom en upphandling där det bildas konkurrens om att få monopolställning, och i dessa fall är det oftast priset som de olika anbudsgivarna konkurrerar med. Dessa upphandlingar faller inte alltid ut så väl som man önskat och ibland blir det dyrare än vad man trott (Kolehmainen 2019). Ett annat sätt att reglera prissättningen hos ett naturligt monopol är genom en självkostnadsprincip som syftar till att undvika vinstmarginaler och incitament till att höja priserna. Självkostnadsprincipen likt upphandling är även denna förenad med svårigheter. Ekonomer har skämtsamt sagt att ”självkostnad är den kostnad man själv bestämmer”. Uttalande syftar till att anspela på självkostnadens subjektivitet och att den inte är så objektiv som man önskar.

Självkostnadsprincipen är teoretisk och etiskt motiverad, men kan riskera att i vissa praktiska fall bli svår att tillämpa. Ett stycke nedan för att påvisa vad som menas med att självkostnaden är den kostnad man själv bestämmer.

Posten avskrivningar utgör en viktig del av resultaträkningen och påverkar tillgångarnas redovisade värde i balansräkningen. I samband med avskrivningar görs subjektiva bedömningar av tillgången. Både avskrivningsmetod och nyttjandeperiod behöver bedömas. Vald avskrivningsmetod och nyttjandeperiod ska vara gjorda i enlighet med god redovisningssed och ge en rättvisande bild, men det är problematiskt att det krävs subjektiva bedömningar. Samma problematik gäller även nedskrivning och restvärde. Subjektiva bedömningar öppnar upp möjligheter till att påverka resultat och balansräkning på sätt som avviker från lagar, rekommendationer och god redovisningssed. Hur anläggningstillgångar redovisas är av stor vikt då de redovisningsval som görs påverkar självkostnaden som abonnenterna kommer att få stå för (Haraldsson 2015).

Självkostnadsprincipen riskera att i vissa praktiska fall bli svår att tillämpa.

Vidare har vi i vårt arbete stött på vad vi kallar ett upplysningsproblem i de undersökta VA-organisationernas redovisning. Med det syftar vi på att informationen i de finansiella rapporterna inte är tillräckliga för att göra användaren ”upplyst”. Vi har till exempel haft problem att urskilja avskrivningstider på till och med de största anläggningstillgångarna, inte kunnat urskilja komponentindelning samt stött på organisationer där vi i vart fall inte kan hitta en särredovisning av VA-verksamheten trots det lagkrav som finns i 50§ vattentjänstlagen. Ett typiskt fall är att nästan alla årsredovisningar inom den undersökta branschen uppger komponentindelning på endast byggnad, medan när vi fick tillgång till internredovisning upptäckte vi att det fanns omfattande komponentindelningar, vilket det inte upplystes om i årsredovisningen. Ett annat exempel vi stött på är ”hopklumpning” av flertalet stora anläggningstillgångar för att redovisa avskrivningstiden i ett långt tidsintervall. Det kunde vara en post med ”markinventarier” eller ”maskiner eller andra tekniska anläggningar”. Dessa redovisade till avskrivningsintervall på till exempel 10–80 år. Vi insåg att redovisningar som dessa inte alls ger någon relevant information till användare. Vad ingår i markinventarier? Det måste vara väldigt många anläggningstillgångar. Och vad är egentligen avskrivningstiden på en specifik tillgång när man uppger ett sånt pass brett intervall som 10–80 år?

Detta leder till problem. Det blir svårt att granska dessa bolag. Det går inte att urskilja tillräckligt med adekvat information för att utföra en fullgod granskning, som exempelvis utvärderingen av hur självkostnadsprincipen följs. Detta i kombination med att VA-organisationerna innehar monopolställning och vi ser risker med att man utnyttjar den ställningen, särskilt med en avsaknad möjlighet till granskning. Vi menar att offentliga verksamheter i en demokrati ska redovisas transparent för att möjliggöra granskning. Därav anser vi en belysning av detta problem som viktigt. Vi såg det till och med så viktigt att vi valde att under resans gång byta ämne från att mäta god redovisningssed och rättvisande bild inom VA-verksamheter, när vi upptäckte hur pass problematiskt det var i de undersökta VA-organisationernas redovisning.

Även de undersökta VA-organisationernas efterlevnad av rådande lagar och normering kommer att behandlas. Detta är något som är nära kopplat med det ovannämnda upplysningsproblemet och självkostnadsprincipen. Vi vill här bidra med en granskning av efterlevnaden för att kunna bidra till transparens i offentlig verksamhet.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att beskriva och analysera kommunal VA-verksamhet. Vi kommer att beskriva vilka skillnader och likheter som finns mellan dem. Syftet är även att utvärdera om informationen i årsredovisningarna är i linje med de krav som ställs via lagar, rekommendationer och god redovisningssed samt om informationen i årsredovisningen är tillräcklig för att upplysa användaren. Vi vill även lyfta fram bra och dåliga exempel av VA-verksamheternas årsredovisningar. Vidare är syftet att skapa en större förståelse för varför VA-verksamheterna redovisar som de gör och vad eventuella skillnader och brister i redovisningen kan bero på.

1.4 Frågeställning

Följande frågeställningar kommer att behandlas:

- Vilka skillnader och likheter i redovisningen finns det mellan VA-organisationerna?
- Vilka exempel på bra och dålig redovisning finns bland de undersökta organisationerna?
- Hur är efterlevnaden av de lagar och normer som gäller på området?
- Leder informationen som ges i årsredovisningarna till att användaren blir upplyst?

1.5 Avgränsningar

Arbetet är avgränsat till följande områden: avskrivningstider, värderingsgrund, restvärde, komponentavskrivning, nedskrivning, arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande och komponentindelning, organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild, internränta, nyckeltal, särredovisning VA samt fasta och rörliga kostnader för abonnenter. Dessa områden kommer att avgränsas till att behandla bra och dåliga exempel, skillnader och likheter, efterlevnad och upplysning. Dessutom kommer uppsatsen behandla ett antal förklarande faktorer som avgränsas till följande områden: kompetens och aktivt ägarskap, samverkan och organisationsform, befolkning och avgiftsnivå. Även viss tidigare forskning av särskild vikt kommer att behandlas.

2. Teori/referensram

I detta avsnitt kommer det beskrivas vad det är som styr redovisningen för VA-verksamheter, vad det är för aktörer och vilka regelverk som gäller. Tanken är att referensramen i sin helhet kommer bilda en typ av idealbild av hur redovisningen bör se ut för VA-organisationerna. Referensramen inleds med övergripande teorier, institutioner och definitioner. Delkapitlen i referensramen kommer sedan att beskriva hur redovisningen bör se ut på det behandlade området.

2.1 Teorier om redovisningsval

En av huvudteorierna för att förklara redovisningspraxis är agentteorin (Haraldsson 2016; Falkman & Tagesson 2008). Studier har visat på att agentteorin är användbar för att förklara de redovisningsprinciper som används i kommunala organisationer.

Agentteorin tar fasta på så kallade agent-principalsituationer. Agenten utför ett arbete i principalens intresse. I denna studie ses den kommunen, huvudmannen, som agenten och medborgarna som principalen. Teorin utgår från antagandena att aktörerna är nytto-maximerande och rationella. Givet antagandet om opportunistiska individer leder agent-principalförhållandet till att agentens intresse och principalens intresse inte överensstämmer. Vidare gör man antagandet att det är svårt att sluta ett fullständigt kontrakt emellan parterna som gör att deras intressen sammanfaller. Själva grundtanken bakom agentteorin är att offentliga ledare och politiker, vilket i vårt fall blir kommunen/VA-verksamheten, inte alltid har samma intressen som dess medborgare och att de måste för sina handlingar hållas ansvariga för att visa att de agerat enligt deras ansvar. Då det finns olika intressen kan det förklara varför brister finns i VA-verksamheternas upplysning. Det har därför kommit krav på att det ska upprättas en särredovisning av VA-verksamheten som är särskild från andra verksamheter för att det gå att ställa ansvarskrav. Agentteorin förklarar generellt redovisningsval och upplysningsval i form av kontraktproblem som uppstår i organisationer på grund av informationsasymmetri (Jensen och Meckling 1976; Zimmerman 1977). VA-verksamheterna har ett stort informationsövertag jämfört med medborgarna och för att minska detta informationsgap krävs upplysningar och en redovisning av god kvalitet.

Intressentteorin är en teori som bygger på att det finns olika intressentgrupper där det förekommer att intressenterna har olika synpunkter på hur organisationen bör fungera (Deegan & Unerman 2011). Inom VA-branschen är det rimligt att abonnenterna och ledningen i VA-verksamheten har intressen som skiljer sig åt. Därav kommer olika "sociala

kontrakt” upprättas genom förhandling mellan intressentgrupperna och företaget. Den relativa styrkan en intressent har påverkar dess förhandlingsstyrka gentemot bolaget.

En annan viktig teori för att förklara redovisningsval och redovisningsbeteende är den institutionella teorin. Den har i stor utsträckning använts som teoretisk grund för att förstå och förklara redovisningsval och följsamhet i offentliga organisationer (Haraldsson 2016; Tagesson 2007). Meyer och Rowan (1977) menar att enligt den institutionella teorin så svarar organisationer på externa påtryckningar från den institutionella miljön genom att anta strukturer och praxis som anses socialt acceptabla och legitima bland andra organisationer inom samma fält, vilket i sin tur skapar en homogen praxis och struktur. Skillnader i redovisningen mellan kommuner kan förklaras med att den institutionella- eller politiska pressen är olika. En VA-verksamhet som utgör en stor andel av hela kommunens omsättning har rimligtvis ett högre tryck på att redovisningen ska vara av hög kvalitet. RKR:s rekommendationer är ett medel för att minska skillnaderna mellan VA-verksamheternas redovisning, men om trycket på RKR är lågt och att VA-verksamheterna ska följa dessa rekommendationer skulle det kunna förklara brister i redovisningen. VA-verksamheters ledningar och rör är inte något som direkt syns och det kan leda till ett låga påtryckningar på redovisningen. Det är viktigt att större VA-verksamheter står i framkant när det gäller redovisningen, vilket kan leda till att mindre verksamheter följer efter i samma spår.

Sammanfattningsvis är agentteorin, den institutionella teorin och intressentteorin alla relevanta för att förklara redovisningspraxis inom VA-verksamheter. Genom att förstå hur dessa teorier appliceras kan vi börja förstå varför det finns brister inom kommuners och VA-verksamheternas upplysning och vad som kan göras för att förbättra detta.

2.2 Normering och lagar

2.2.1 Rådet för kommunal redovisning

Det var i samband med införandet av Lag (1997:614) om kommunal redovisning som rådet för kommunal redovisning (RKR) bildades. RKR är en ideell förening. Associationsformen ideell förening föredrogs för statlig myndighet. Det är idag RKR som är det normgivande organet på nationell nivå inom det kommunala redovisningsområdet.

Enligt RKR:s stadgar ska de för kommuner och landsting vara ett oberoende organ för normbildning i redovisningsfrågor (Wiklander 2016). Enligt RKR är deras huvuduppgift följande:

”Rådet för kommunal redovisning har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, landsting och i kommunalförbund i enlighet med lagen om kommunal bokföring – och redovisning”.

RKR skall inom ramen för huvuduppgiften:

- göra uttolkningar av god redovisningssed
- utarbeta rekommendationer
- sprida innehållet i sina rekommendationer och uttolkningar
- följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuners och landstings externa redovisning
- följa utvecklingsarbetet på redovisningsområdet i Sverige och internationellt.

RKR avgör i rekommendationer och information vad som utgör god redovisningssed. Det är alltid god redovisningssed att följa uttryckliga lagregler. Den lag som kommuner måste följa gällande redovisning och bokföring är Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). I den framgår det att kommuner är bokföringsskyldiga och att de också är skyldiga att upprätta en årsredovisning för varje räkenskapsår. Enligt 1 kap. 4§ ska redovisningen och bokföringen vara utförd i enlighet med god redovisningssed.

Årsredovisningen ska även enligt 4 kap. 3§ LKBR ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen.

Kommuner, landsting och kommunalförbund skall förutom lagens bestämmelser ta hänsyn till allmänt accepterade normer för kommunal bokföring och redovisning. Skälen till avvikelse från RKR:s rekommendationer skall redovisas i not.

2.2.2 Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden är ett statligt organ vars uppgift är att vara expert och utveckla redovisningsregler i Sverige. Redovisningsreglerna vänder sig till icke-noterade företag. Bokföringsnämnden kan beskrivas som ett slags hybrid, en statlig myndighet, med karaktären av expertgrupp. Reglerna som ges ut benämns som allmänna råd (BFNAR). Grundstrukturen i BFN:s regelverk är att det är uppdelat i fyra kategorier av företag och dessa kategorier förkortas K1, K2, K3 och K4. De VA-verksamheter som drivs i bolagsform (privaträttslig) ska följa de regler som större svenska onoterade företag ska följa, vilket benämns som K3. Utöver K3 ska kommunala bolag även följa årsredovisningslagen vid upprättande av årsredovisningen (Marton 2018).

Det allmänna råd som kommunala bolag ska följa vid upprättande av finansiell rapport är BFNAR 2012:1 årsredovisning och koncernredovisning.

Det är BFN som har ansvaret för att främja utvecklingen av god redovisningssed. För kommuner är det däremot RKR som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Rent formellt är inte de allmänna råden bindande för företagen. De allmänna rådets inflytande har däremot med tiden stärkts. Skattemyndigheter och domstolar använder sig av nämndens publikationer likt lagtext (Nilsson 2010).

2.2.3 Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster

Enligt lagen om allmänna vattentjänsters 1§ syftar den till att säkerställa att vattenförsörjning och avlopp ordnas i ett större sammanhang, om det behövs med hänsyn till skyddet för människors hälsa eller miljön.

Det är kommunens skyldighet att ordna vattentjänster där behov finns (30§, LAV).

Fastighetsägare inom en VA-anläggnings verksamhetsområde har en skyldighet att betala avgifter (24§, LAV). Dessa avgifter får bestämmas som anläggningsavgifter och bruksavgifter. (29§, LAV). Enligt 30§ får inte avgifterna överskrida det som behövs för

att täcka nödvändiga kostnader som krävs för att ordna och driva va-anläggningen. Detta innebär att va-verksamheten ej får gå med vinst och att avgifterna bestäms efter verksamhetens kostnader, vilket är i enlighet med självkostnadsprincipen.

LAV tar även upp redovisning och beskriver i 50§ att huvudmannen ska se till att:

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.

I förarbetet (prop. 2005/6:78, s. 101) till LAV beskrivs det att verksamhet måste redovisas för sig, skild från annan verksamhet som huvudmannen driver, särskilt om huvudmannen är en särskild juridisk person. Då är en sådan särredovisning nödvändig och viktig för att huvudmannen skall få information om avgiftsunderlaget och kunna beräkna avgifternas storlek i enlighet med kommunens taxeföreskrifter.

Vidare beskrivs det att när det gäller hur huvudmannen väljer att redovisningstekniskt genomföra särredovisningen så är det något som bör kunna överlämnas till den redovisningspraxis som utvecklas inom ramen för vad som skall anses vara god redovisningssed. Det viktiga är att det går att tydligt utläsa verksamhetens kostnader, intäkter, resultat och förmögenhet och att redovisningen möjliggör härledning av uppkomna överskott och gjorda avsättningar över tiden. När huvudmannen har slutfört och fastställt redovisningen bör den på ett lämpligt sätt hållas tillgänglig för fastighetsägarna inom verksamhetsområden för VA-anläggningen.

2.3 Principer

2.3.1 Självkostnadsprincipen

Den 30§ i vattentjänstlagen gäller alla VA-organisationer:

“Avgifterna får inte överskrida det som behövs för att täcka de kostnader som är nödvändiga för att ordna och driva VA-anläggningen”.

Principen har setts som en del av konsumentskyddet när en kommun driver avgiftsfinansierad kommunal verksamhet. Syftet är att förhindra för höga avgiftsuttag som är en form av förtäckt särbeskattning (prop. 2005/6:78, s. 85). Principen skyddar och förhindrar missbruk av monopolställningen. Principen är även förenlig med den grundläggande utgångspunkten att de allmänna vattentjänsterna ska vara en form av samhällsservice som kommunens medborgare ska kunna kräva att få tillgång till när förutsättningar för detta är uppfyllda (prop. 2005/6:78, s. 90).

Haraldsson (2015) menar att denna princip leder till följande (med hänseende på redovisningsfrågor inom branschen):

- Det är bara kostnader som är nödvändiga, dvs. utgår från VA- uppdraget i en rationellt genomförd verksamhet, som får belasta kollektivet och det är bara de bokförda kostnaderna som beaktas. (SOU 2004:64 s.315)
- Självkostnaden innefattar också ett principiellt förbud mot att dagens användare belastas med kostnader som rätteligen bör betalas av framtida användare (NJA 1994 s. 10 I)
- I SOU:n till vattentjänstlagen framgår också att det är *“VA lagens klara utgångspunkt att huvudmannen skall driva verksamheten... utan krav på vinst eller annan ersättning än sådan som svarar mot de nödvändiga kostnaderna”* (SOU 2004:64 s. 322).

2.3.2 Redovisningsprinciper

Både Lagen om kommunal bokföring och redovisning och Årsredovisningslagen tar upp ett antal grundläggande principer som ska följas och dessa är:

- **Fortlevnadsprincipen** – *företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet (going concern)*
- **Principen om konsekvens** – *samma principer används för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna från ett räkenskapsår till ett annat.*
- **Försiktighetsprincipen** – *skall tillämpas vid värdering. En rimlig försiktighet ska tillämpas. Innebär bland annat att endast konstaterade intäkter tas med (realisationsprincipen), hänsyn skall tas till ekonomiska förpliktelser även om de blir kända först efter balansdagen men före upprättande av årsredovisningen, hänsyn tas till värdenedgångar.*
- **Periodiseringsprincipen** – *Transaktioner och händelser ska bokföras när de inträffar och att intäkter och kostnader, oavsett betalningstidpunkt, tas upp de räkenskapsår som de är hänförliga till.*
- **Realisationsprincipen** – *Endast intäkter som har konstaterats under räkenskapsåret får tas med i resultatet.*
- **Post-för-postvärdering** – *balansposternas beståndsdelar skall värderas var för sig. Huvudregel är att ingen så kallad portföljvärdering får ske. Dvs alla fastigheter, maskiner, lagerartiklar etc värderas var för sig.*
- **Kvittningsförbud** – *kvittning är inte tillåten. Det innefattar tex tillgångar, avsättningar, skulder eller intäkter och kostnader. Detta för att undvika att ge en missvisande bild genom att tex undangömma skulder*
- **Kontinuitetsprincipen** – $IB = UB$

Det finns en möjlighet att avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild (Olsson & Törning 2007, s. 20–21).

2.3.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper

I RKR:s konceptuella ramverk kan man utläsa ett antal kvalitativa krav som ställs på redovisningen. Dessa är alltså ytterligare krav som de kommunala bolagen ådragit sig:

- **Begriplighet** – *de finansiella rapporterna ska vara begripliga för användaren givet viss form av baskunskap inom bland annat ekonomi, redovisning och kommunal verksamhet.*
- **Jämförbarhet** – *de finansiella rapporterna ska utformas på sådant sätt att de möjliggör både jämförbarhet mellan redovisningsenhet samt över tid*
- **Relevans** – *det ska finnas information som möjliggör uppföljning, utvärdera resursanvändning samt beslut.*
- **Tillförlitlighet** – *de finansiella rapporterna ska både på ett tillförlitligt och neutralt sätt återspegla verksamheten. Resultat och ställning ska bygga på en objektiv bild.*
- **Öppenhet och transparens** – *alla väsentliga händelser för bedömning av resultat och ställning skall innefattas. Det gör att de finansiella rapporterna ska präglas av transparens, öppenhet och fullständighet.*
- **Avvägning och begränsningar** – *avvägningar mellan de kvalitativa egenskaperna kan i vissa fall vara motiverad. Det professionella omdömet får vara styrande i denna situation. Överväger nyttan av ett tillskott av information i de finansiella rapporterna kostnad för att ta fram de? Är informationen av väsentlig betydelse?*

2.4 God redovisningssed

I kapitlen 4.7 och 5.7 kommer vi att redogöra för de undersökta företagens syn på god redovisningssed och rättvisande bild från deras egna perspektiv. I detta avsnitt och i avsnitt 2.7 kommer vi däremot redogöra för den teoretiska innebörden av begreppen god redovisningssed och rättvisande bild.

God redovisningssed är ett begrepp som förekommer i de tre ramlagarna årsredovisningslagen, bokföringslagen och i Lag om kommunal bokföring och redovisning. Att de är ramlagar innebär att de tar upp generella regler för redovisning och bokföring. Ramlagarna reglerar inte redovisningen i detalj. För en mer detaljerad vägledning hänvisar lagen till begreppet god redovisningssed. Lagtexten definierar inte vad god redovisningssed innebär och istället har begreppet vid flera tillfällen berörts i förarbetena. En vanlig definition på god redovisningssed kommer från förarbetena till 1976-års bokföringslag och definitionen

där var ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”. Det gjordes även ett tillägg till denna definition, vilket var ”Stor betydelse för innebörden av begreppet (god redovisningssed) har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet” (prop. 1975:104, s. 148).

En annan vanlig definition är ”en allmän rättslig standard grundad på förekommande praxis och rekommendationer” (prop.1995/96:10, del II, s. 11). Tagesson & Öhman (2010) menar att det innebär att:

1. Avvikelse från lagstiftningen är inte tillåtna och att det är lagen som alltid ska följas.
2. Normalt ska de normgivande organens rekommendationer också följas. Vid eventuella avvikelser från dessa måste det kommenteras och motiveras.
3. Finner man inte vägledning från vare sig lagstiftning eller rekommendationer, ska den sed som gäller bland andra seriösa företag och organisationer med liknande förutsättningar tillämpas.

I 1999 års Bokföringslag framgår ytterligare en syn på begreppet, vilket var ”Vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området”. Vidare anförs ”När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras. En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga”. Avslutningsvis anförs ” Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed” (Prop. 1998/99:130.), (Skatteverket).

De normgivande organ som har ett övergripande ansvar för den goda redovisningssedens utveckling är Bokföringsnämnden och Rådet för kommunal redovisning. De vägleder de redovisningsskyldiga genom att ge ut allmänna råd och rekommendationer (Tagesson & Öhman 2010).

2.5 Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild introducerades i den svenska redovisningslagstiftningen i samband med att begreppet infördes i EU:s fjärde direktiv. I årsredovisningslagen 2 kap. 3 § finns rättvisande bild med och där beskrivs det att balansräkning, resultaträkning och noter ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Det beskrivs vidare att det skall lämnas tilläggsupplysningar om det behövs för att den rättvisande bilden ska kunna ges. I lagen om kommunal bokföring och redovisning 4 kap. 3 § återges en liknande beskrivning, men där skillnaden är att lagen riktar sig till kommuner och regioner.

Rättvisande bild härstammar från Storbritannien och den anglosaxiska traditionen som präglats av en mer marknadsvärdesorienterad redovisning. Sverige har istället präglats av den kontinentala redovisningstraditionen där tillgångar värderats försiktigt i enlighet med försiktighetsprincipen (Engström 2009). Engström menar att kravet på en rättvisande bild står i bjärt kontrast till försiktighetsprincipen. Begreppet rättvisande bild är en översättning av "true and fair view". Definitionen av begreppet framgår inte särskilt tydligt och det har skrivits massor utan att någon allmän enighet uppnåtts kring begreppet (Artsberg 2005). Implementeringen av begreppet i EU:s medlemsstater har kommit att färgas av den tradition och praxis som funnits i respektive land. I Storbritannien används begreppet för att tolka eller fylla ut lag och redovisningsrekommendationer. Det finns även möjlighet att i speciella fall åsidosätta lag och rekommendationer för att uppfylla en rättvisande bild, vilket kan benämnas som "Overriding"-regeln. Det kan sägas att begreppet speglar ett principiellt synsätt där redovisningen inte får vara formell och legalistisk utan ska istället avspegla det som verkligen skett i bolaget i ekonomisk mening (Prop. 1995/96:10 Del II, s. 9), (Thorell EG:s redovisningsrätt s. 31).

I Tyskland däremot är lagstiftningen överordnad begreppet rättvisande bild och där presumerar man att genom att följa lagens föreskrifter uppnås alltid en rättvisande bild. I Danmark fann de att rättvisande bild och god redovisningssed var så pass lika varandra att de endast använder begreppet rättvisande bild i lagstiftningen (Artsberg 2005).

2.6 Materiella anläggningstillgångar

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten. Materiella anläggningstillgångar är inte anskaffade för att säljas, omsättas utan för att användas i verksamheten. Det förväntas finnas ett restvärde. (Johansson 2005, kap. 5)

Vi kommer nedan att närmare beskriva viktiga delar som berör de materiella anläggningstillgångarna.

2.6.1 Värderingsgrund

I Rådet För Kommunal Redovisning (RKR) R4 4 kan man utläsa att anskaffningsvärde som värderingsgrund för materiella anläggningstillgångar är huvudregel. Anskaffningsvärdet skall motsvara utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Utgifter som är direkt kopplade till förvärvet ska ingå i anskaffningsvärdet 7 kap 1,2 §§ LKBR. Dessa direkta utgifter som ska räknas in är

- Utgifter som krävs för att få tillgången på plats
- Utgifter för att få tillgången i skick för att nyttjas för sitt ändamål
- Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling, återställande av plats där tillgången varit installerad. Samma kriterium som för när avsättning får redovisas i balansräkningen.

2.6.2 Avskrivningar

Enligt RKR R4 och BFNAR: 2012:1 är avskrivning en systematisk periodisering eller fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över nyttjandeperioden. Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde efter avdrag för det beräknade restvärdet.

RKR beskriver att när en tillgång anskaffas uppstår en utgift, men inte en kostnad. Kostnaden uppstår när förslitningar sker i användandet av anläggningstillgången. Dessa förslitningar skall återspeglas i resultaträkning via avskrivningar. Enligt 7 kap. 3§ LKBR skall anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt under perioden. Vid anskaffningstillfället skall en plan upprättas för hur tillgången skall skrivas av.

Avskrivningsplanen skall löpande omprövas då det kan vara svårt att bedöma rätt ekonomisk livslängd. RKR R4 fastslår att lagen inte förskriver någon speciell avskrivningsmetod eller mönster utan det är upp till den egna bedömningen att välja en avskrivningsmetod som är så

rättvisande som möjligt och som avspeglar hur de materiella tillgångarnas värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Den avskrivningsmetod som normalt tillämpas inom kommuner är den linjära metoden som innebär att avskrivningen sker med lika stora nominella belopp varje år. Andra avskrivningsmetoder är bland annat degressiv avskrivning och progressiv avskrivning. Degressiv avskrivning innebär att avskrivningsbeloppet är stort i början och minskar med tiden med progressiv avskrivning innebär att avskrivningsbeloppet är lågt i början och stiger med åren (Artsberg 2005).

2.6.3 Komponentavskrivningar

Explicita krav från RKR samt bokföringsnämnden (BFNAR 2012:1, Kap 17:4) samt RKR (11:4) har kommit på komponentavskrivning i kommunal redovisning. Kravet gäller för redovisning av materiella anläggningstillgångar. RKR R4 motiverar kravet med att ”Eftersom avskrivningarna ska spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, måste skillnader i förbrukning och nyttjandeperioder av betydande komponenter i en materiell anläggningstillgång beaktas.” Däremot finns inga explicita krav på vilka tillgångar som bör delas upp på komponenter. Haraldsson (2015) har angivit följande anläggningar inom VA-verksamheter som kan vara aktuella för komponentavskrivning:

- Vattenverk
- Avloppsreningsverk
- Tryckstegringsstation
- Pumpstation
- Vattentorn
- Vattenreservoar
- Borrbrunnar
- Ventilkamrar
- Administrativa byggnader, förråd, lager etc.

Haraldssons har förslag på avskrivningstid och komponentindelning på två anläggningar inom VA- branschen.

Pump- och tryckstegringsstationer är större anläggningar som alla VA-organisationer använder sig av. Haraldsson anger följande exempel på avskrivning och komponentindelning:

Tabell 1 komponentindelning och avskrivningstid på pump och tryggstegringsstationer

KOMPONENT	INTERVALL AVSKRIVNINGSTID, ÅR	INTERVALL, ANDEL
Stomme	30-50	40-50%
Tak	30-50	
Elanläggning	20-25	20-30%
Automatik	10-15	
Rörgalleri	20-30	20-30%
Pumpar	15-25	
Markarbeten	15-20	Ca 5%

Vatten och Avloppsverk är ytterligare en tillgång som är obligatorisk för VA-organisationerna. Haraldsson föreslår följande avskrivning och komponentindelning:

Tabell 2 komponentindelning och avskrivningstider på vatten och avloppsverk

KOMPONENT	INTERVALL AVSKRIVNINGSTID, ÅR	INTERVALL, ANDEL
Byggnad		35-65%
Stomme	50-75	
Tak	20-50	
Processkonstruktioner	30-75	
El/Styr/Regler		15-25%
Elanläggning	25-35	
Automation	15-25	
Rörgalleri	15-30	
Maskinell utrustning		15-30%
Maskiner och pumpar	10-20	
Maskiner och pumpar	20-30	
Markarbete		15-30%
Markanläggning	30-50	
Ytskikt	15-20	

2.6.4 Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod kan sägas vara den tid under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig och bli nyttjad för sitt ändamål. Det är över nyttjandeperioden som tillgångens anskaffningsvärde förbrukas och kostnadsförs genom avskrivningar (Marton 2018). Nyttjandeperioden för tillgångar ska omprövas vid indikation på att nyttjandeperioden har förändrats. Det kan finnas flera orsaker bakom förändrade nyttjandeperioder som t.ex. förändrad prestanda eller nyttjande av tillgången.

Normgivare anser här att både nyttjandeperiod och komponentindelning bör avspegla verkligheten på ett så bra sätt som möjligt.

2.6.5 Restvärde

I RKR:s rekommendation R4 och i BFN:s BNFAR: 2012:1 beskriver de restvärde som det belopp som man kan förväntas erhålla för tillgången efter nyttjandeperiodens slut, efter att avdrag för kostnader i samband med avyttringen gjorts.

Restvärdet ska inte utgöra underlag för avskrivning. Eventuella restvärden ska systematiskt omprövas då det finns flera skäl till att restvärden kan förändras som exempelvis genom att tillgången minskar i prestanda eller förändrat kapacitetsutnyttjande.

2.6.6 Nedskrivningar

Enligt LKBR 7 kap. 4§ och ÅRL 4 kap. 5§ ska en anläggningstillgång som har ett lägre värde än det redovisade värdet vid räkenskapsårets slut skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången antas vara bestående.

RKR:s rekommendation R6 behandlar nedskrivningar. För att bedöma om det finns skäl till nedskrivning ska det göras en bedömning av om det finns indikationer som ger anledning till prövning av tillgångens värde. Indikationer som RKR tar upp är:

- Tillgången används inte, och beslut har tagits om att avveckla tillgången.
- Tekniska eller legala förändringar som innebär att tillgången inte längre kan användas för sitt ursprungliga ändamål.
- Tillgången har fått fysiska skador som sänker värdet och dess servicepotential.

Om det finns någon av ovan indikationer görs en beräkning av tillgångens återvinningsvärde som därefter jämförs med det redovisade värdet.

Visar det sig att det inte längre finns skäl för genomförd nedskrivning ska den återföras enligt 7 kap. 4§ tredje stycket LKBR och 4 kap. 5§ tredje stycket ÅRL.

2.6.7 Internränta

Internränta är något som används vid redovisning och budgetering av kapitalkostnader på investeringar. Internräntan ska beakta kostnaden för att binda kapital i anläggningstillgångar och den ska motsvara kostnaden för att låna eller alternativt den uteblivna avkastningen för de medel som bundits upp i investeringen (Sveriges kommuner och landsting [SKR] 2016).

I förarbetet till vattentjänstlagen tas internränta upp "I fråga om internräntan på investerat kapital har rättspraxis godtagit en räntesats som motsvarar ett genomsnitt av räntorna på kommunens totala långfristiga låneskuld...". Vidare beskrivs det att: "Underlaget för internränteberäkningen får då inte överstiga restskulden. Denna svarar normalt mot det bokförda värdet, dvs. det historiska anskaffningsvärdet minskat med avskrivningar. Det saknar i allmänhet betydelse om de av kommunen tillskjutna medlen utgörs av skattemedel eller externt upplånade medel. I den mån en särskild upplåning sker för den allmänna VA-anläggningen, kan dock ifrågasättas om en nämnvärt högre internränta än den faktiska lånekostnaden kan vara en nödvändig kostnad." (prop. 2005/6:78, s. 87).

SKR (2022) tar fram en föreslagen internränta varje år. Syftet med den föreslagna internräntan är att den ska utgöra ett underlag för kommunerna. SKR:s internränta är bara ett förslag och det är upp till kommunen att själv bestämma vilken internränta de vill tillämpa. För att erhålla en korrekt internränta bör internräntan beräknas utifrån den egna genomsnittliga räntekostnaden för kommunens egen upplåning. SKR:s föreslagna ränta för 2021 var 1,25 % (SKR 2020).

2.7 Nyckeltal

Redovisningsinformation är viktig för en mängd olika intressenter och användare. För att intressenterna ska kunna följa upp om företag sköts på ett bra sätt är den externa redovisningen viktig. De olika intressenterna kan däremot ha olika intressen i organisationen och ser därför på redovisningsinformationen från olika perspektiv och analysen av redovisningen kommer att variera beroende på vem som är mottagare av redovisningen. Det går att analysera redovisningen och det finns många tekniker för att göra informationen mer meningsfull. Det är vanligt att producera nyckeltal utifrån redovisningsinformationen genom

att olika redovisningsposter ställs i relation till varandra (Marton 2018, s. 396). Nyckeltalen blir användbara vid analys av organisationer. Nyckeltal skulle kunna definieras i generell mening som mått som är extra intressanta att titta på (Marton 2018, s. 410). Det finns däremot inga krav enligt vattentjänstlagen på att särredovisningen skall innehålla nyckeltal (Haraldsson 2013).

Att använda nyckeltal som bas för att genomföra benchmarking av verksamheter är ett kraftfullt verktyg för förbättring. Triantafillou (2007) menar att det är vanligt att benchmarking definieras som en standard eller referenspunkt för att göra jämförelser. Inom den offentliga sektorn innebär benchmarking vanligtvis en systematisk mätning och jämförelse av organisationers verksamhet eller individer i syfte att förbättra deras effektivitet och kvalitet (Triantafillou 2007). Beskrivande nyckeltal för ekonomiska och andra förhållanden skapar möjligheter till jämförelse och erfarenhetsutbyten mellan VA-verksamheter. Jämförelserna kan sedan användas för att identifiera förbättringsområden och vad som behöver prioriteras. Nyckeltalen ger möjligheter till internt effektiviseringsarbete och kan även vara till stor nytta för verksamhetens olika intressenter genom ett möjliggörande av utvärdering av verksamheten.

2.8 Avgifter

VA-verksamhet är en avgiftsfinansierad verksamhet, vilket innebär att huvudsakligen finansieras med endast avgifter. De avgifter som tas ut från brukarna ska endast motsvara verksamhetens faktiska kostnadsnivå och kostnaderna måste vara nödvändiga för att bedriva verksamheten

(Haraldsson 2013). Avgifterna ska vara skäliga och rättvisa för abonnenten. Grunden för VA-avgiften bestäms av respektive kommuns kommunfullmäktiga (Svenskt vatten 2023).

Avgifterna får enligt vattentjänstlagen bestämmas som anläggningsavgifter, vilket även kan kallas anslutningsavgifter, och bruksavgifter. Anläggningsavgiften är en engångsavgift som ska täcka kostnaderna för anslutning av nya kunder till VA-nätet. Bruksavgifterna ska täcka kostnaderna för dricksvatten, spillvatten, drift, underhåll och investeringar i t.ex. ledningsnät och andra anläggningar. Bruksavgifterna kan delas upp i både fasta och rörliga avgifter.

2.9 Förklarande faktorer och tidigare forskning

Med förklarande faktorer menar vi faktorer som kan förklara varför brister och skillnader förekommer i VA-verksamheternas upplysning och efterlevnad av rådande normering. Vi har genom tidigare forskning identifierat ett antal möjliga förklarande faktorer, vilka är kompetens, aktivt ägarskap, samverkan, organisationsform, befolkning, avgiftsnivå och ett bristande regelverk och normering.

Att kompetens är något som är en viktig faktor som kan förklara brister menar både Jonsson (2017) och Haraldsson (2019) i sina studier. Kompetens är något som det har varit en brist på under en lång tid inom VA-branschen, vilket till viss del kan förklaras av att det finns få utbildade inom VA samt att en stor mängd pensionsavgångar skett under och efter millenniumskiftet (Thomasson & Jonsson 2022).

Jonsson (2017) tar även upp i sin studie vikten av ett aktivt ägarskap hos den politiska och administrativa ledningen, vilka är de som har befogenhet att etablera villkor för att säkerställa långsiktig hållbarhet i verksamheten. Ägarskapet kräver engagemang och intresse för att förstå hur aktiviteter och insatser kan förvandlas till önskade resultat och effekter.

VA-verksamheterna kan delas in i organisationsformerna offentlighetsrättslig, vilket är kommunal förvaltning, kommunalförbund och gemensamma nämnder för VA, och privaträttslig, vilket är kommunala VA-bolag

(Haraldsson 2019). Haraldsson kunde i sin studie visa på att de kommunala bolagen hade en mer välutvecklad särredovisning jämfört med de som drivs i offentlig förvaltning.

Haraldsson visar i sin studie att organisatorisk samverkan har en positiv effekt hos mindre kommuner. Samverkansorganisationer är samägda kommunala bolag, kommunalförbund och gemensamma nämnder.

Thomasson och Jonsson (2022) menar att samverkan och samarbete mellan VA-verksamheter kan leda till många fördelar som bland annat stordriftsfördelar, samordningsvinster och en ökad resursbas. Ett vanligt motiv till samverkan är även de ökade möjligheterna att rekrytera och bibehålla kompetent personal.

En annan möjlig förklarande faktor som bland annat har studerats av Haraldsson (2019) är avgiftsnivån och dess påverkan. Haraldsson kunde i sin studie visa på att avgiftsnivån ger finansiella förutsättningar som leder till att öka genomförandet av budgeterade investeringar.

Att undersöka befolkningsutvecklingens och befolkningsförutsättnings påverkan på VA-verksamheter är ett vanligt studerat område (Jonsson 2017; Jonsson & Thomasson 2019, 2022; Haraldsson 2013, 2019).

Jonsson och Thomasson (2019) undersökte i sin studie hur VA-verksamheter beskriver sina anläggningstillgångar i årsredovisningen och i budgeten. De fokuserade där på kommuner som uppvisar en snabb befolkningstillväxt och uppmärksammade stora brister i beskrivningarna av anläggningstillgångarna.

Sammanfattningsvis pekar tidigare forskning på att brister i VA-verksamhet kan till viss del förklaras av faktorer som kompetens, aktivt ägarskap, samverkan, organisationsform och avgiftsnivå.

2.10 Summering

Vi har nu i vår referensram beskrivit teorier viktiga begrepp och tidigare forskning på området. Detta har gjorts utifrån en beskrivning av normering och lagar, principer, god redovisningssed och rättvisande, materiella anläggningstillgångar och andra viktiga områden. Detta har gjorts för att möjliggöra skapandet av en idealbild för våra undersökta organisationers redovisning och kunna bedöma dem. Utifrån vår referensram går det att sluta sig till att det finns 12 relevanta dimensioner. Dimensionerna är värderingsgrund, avskrivningstid, komponentavskrivning, restvärde, nedskrivning, nyttjandeperiod, god redovisningssed och rättvisande bild, internränta, nyckeltal, särredovisning och avgifter. Vi har även beskrivit olika förklarande faktorer till brister i upplysningen.

Vi kommer senare i uppsatsen att vidare behandla och analysera de nämnda dimensionerna och de förklarande faktorerna.

I nästkommande avsnitt kommer vi att beskriva studiens metod.

3. Metod

3.1 Val av metod

För att besvara studiens syfte har vi använt oss av en kvalitativ forskningsstrategi. Inom den företagsekonomiska forskningen gör forskare vanligtvis en distinktion mellan den kvalitativa och den kvantitativa metoden. Den kvalitativa metoden skiljer sig från den kvantitativa metoden genom att den är mer inriktad på ord än siffror och har mer tolkande inslag. Den är interpretativ eller tolkande till sin karaktär. Detta innebär att stort fokus ligger på att skapa en förståelse av den sociala verkligheten på grundval av hur denna verklighet tolkas av deltagare i en viss miljö (Bryman & Bell 2017).

Vi valde den kvalitativa metoden för att den ger oss större möjligheter att göra analytiska tolkningar av det insamlade materialet. Våra frågeställningar är av en mer generell karaktär och för att kunna besvara dessa behöver data tolkas.

3.2 Forskningsdesign

Vi har använt oss av en komparativ eller jämförande design i vår studie. Vi granskar och jämför flera va-verksamheters årsredovisningar med varandra. Bryman och Bell (2017) beskriver att man utifrån den komparativa designen tillämpar närmast identiska metoder för ett studium av minst två olika kontrasterande fall. Designen bygger på en jämförelselogik där den förutsätter att vi kan skapa en större förståelse av en viss social företeelse om den jämförs utifrån olika fall eller situationer. Den komparativa designens grund är dess förmåga att få de särskiljande dragen flera olika fall att fungera som en utgångspunkt för teoretiska reflektioner om de kontrasterande resultaten.

3.3 Forskningsansats

Det finns två vanliga förhållanden till sambandet mellan teori och forskning inom samhällsvetenskapen och dessa är det deduktiva synsättet och det induktiva synsättet. Den deduktiva teorin innebär att forskaren deducerar hypoteser från det som forskaren redan känner till inom ett specifikt område och de teorier som rör området. Forskaren utgår därmed från teorin. Det induktiva angreppssättet ser i stället teorin som resultatet av en forskningsinsats. Detta innebär att generaliserbara slutsatser dras på grundval av de observationer som gjorts. Genom de observationer som gjorts kan forskarna sedan skapa teorin (Bryman & Bell 2017).

Vi har valt att tillämpa både den deduktiva och den induktiva ansatsen, vilket är något som kallas för abduktiv ansats. Abduktion inleds genom en identifiering av ett problem eller en överraskning som sedan ska förklaras. Abduktion innebär att forskaren väljer ut den mest riktiga förklaringen bland andra konkurrerande förklaringar eller tolkningar av data (Bryman & Bell 2017).

Vi inledde studien med att identifiera ett problem gällande bristerna i VA-verksamheternas redovisning. Vi läste sedan på om teorier och rekommendationer för att bygga upp en djupare kunskap om ämnet innan insamlingen av det empiriska materialet, vilket utgår från en deduktiv ansats. När vi sedan samlat in det empiriska materialet tillämpade vi den induktiva ansatsen genom att gå från empiri till teori.

3.4 Datainsamling/Tillvägagångssätt

Vi inledde arbetet med att identifiera ett problemområde och därefter har vi skaffat en djupare kunskap på området genom att läsa på om teorier, begrepp och studiens område. I studien har vi undersökt vatten och avloppssektorn. Vi har fokuserat på hur dessa organisationer valt att redovisa sina materiella anläggningstillgångar.

För att orientera oss på området har vi använt oss av en mängd vetenskapliga artiklar. Vi har läst forskning från bland annat Torbjörn Tagesson och Mattias Haraldsson som till stor del bidragit till den forskning som finns inom det studerade området. Svenskt Vatten Utveckling (SVU) är ett FoU-program om kommunal VA-teknik. Denna organisation har varit med för att stödja utvecklingen av forskning på området, vilket gör att vi har kunnat använda oss av mycket högkvalitativ forskning även från dem.

Vi har därefter formulerat arbetets syfte och dess frågeställningar. I teoridelen tas viktiga begrepp och teorier upp, och dessa används sedan för att analysera och dra slutsatser från den insamlade empirin. Den insamlade datan till empiridelen består av sekundärdata och primärdata. Sekundärdata är data som redan är insamlad av andra. Primärdata är istället data som forskaren själv har samlat in. Exempel på data som vi har använt oss av är vetenskapliga artiklar, litteratur, dokument och artiklar. För att finna relevant data har främst sökverktygen Söder Scholar och Google Scholar använts. Insamlade data har sedan använts för att besvara studiens frågeställningar.

Primärdatan består av direkt mejlkontakt med kommuner och VA-verksamheter. Vi valde att ställa kompletterande frågor till ett urval av populationen av VA-verksamheter. Vi ställde

frågor som berörde vilken avskrivningstid de tillämpar på ledningsnät samt pumpstationer, hur deras komponentindelning ser ut, hur det går till vid bestämmande av nyttjandeperiod samt komponentindelning samt till sist deras syn på god redovisningssed och rättvisande bild. Denna information efterfrågade vi för att kunna jämföra skillnader mellan VA-verksamheterna. De kompletterande frågorna har skickades ut till hela urvalet och vi fick totalt 11 svar av 23 möjliga. Alla organisationer har fått samma möjlighet att svara.

3.5 Urval

Denna studie har gjorts på 23 svenska va-verksamheters årsredovisningar från 2021. Vi har valt att undersöka VA-verksamheter, eftersom branschen under de senaste åren varit väldigt omdebatterad och då särskilt med tanke på de stora investeringsbehoven som finns. Vidare har vi valt VA-sektorn då vi ville undersöka en kapitaltung bransch samt att dess företag har mycket liknande och jämförbara anläggningstillgångar.

Det är kommunerna som har skyldigheten och ansvaret att ordna vattentjänster till dess invånare. Det innebär att hela populationen består av alla de 290 kommunerna. Valet av urvalsstorleken gjordes baserat på SKR:s kommungruppsindelningar, eftersom vi ville jämföra VA-verksamheter som är jämförbara med varandra och har liknande förutsättningar avseende befolkningsstorlek. Kommungruppsindelningen har grupperat kommuner efter deras förutsättningar ur ett perspektiv sett till befolkningsstorlek, geografisk täthet och närhet till större städer eller tätorter. SKR har gjort kommungruppsindelningar för att underlätta jämförelser och analyser. Valet föll på kommungrupp B3, vilket är större städer där kommunerna har mellan 50 000–200 000 invånare och där minst 40 000 invånare bor i den största tätorten. Valet av kommungrupp B3 gjordes även på grund av att gruppen bestod av 15 privaträttsliga och 8 offentligrättsliga VA-verksamheter. Då vi var intresserade av att undersöka båda organisationsformerna sökte vi efter en kommunkategori där det förekom flera av båda organisationsformerna.

I tabellen på nästkommande sida finns de utvalda kommunerna och VA-verksamheterna:

Tabell 3 förteckning över de valda VA- organisationerna i undersökningen

Kommun	Antal invånare	Invånare i största tätort
Uppsala	233800	165500
Linköping	164600	115700
Örebro	156400	126000
Västerås	155600	128500
Helsingborg	149300	113800
Norrköping	143500	97900
Jönköping	142400	100300
Umeå	130200	90400
Lund	125900	94400
Borås	113700	74000
Eskilstuna	107000	70300
Halmstad	103800	71300
Gävle	102900	77600
Södertälje	100100	75800
Sundsvall	99400	58800
Växjö	94900	71000
Karlstad	94800	65900
Kristianstad	86200	41300
Luleå	78500	49100
Kalmar	70300	41400
Östersund	64000	51800
Trollhättan	59200	50400
Borlänge	52400	43200

3.6 Val av empiri

Vi har valt att samla in empiri i form av både sekundärdata och primärdata. Den data som vi funnit i årsredovisningarna och som vi använt oss utav är främst verksamheternas rapportering om de materiella anläggningstillgångarna. Vi har undersökt hur verksamheterna rapporterat kring dess avskrivningstider, komponentavskrivningar, nyttjandeperioder, restvärden, nedskrivningar, värderingsgrund, internränta, nyckeltal, och avgifter. Dessa har valts då vi ansett dessa vara det viktigaste delarna av VA-organisationernas redovisning. Vår empiri har även samlats in genom primärdata i form av kompletterande frågor till VA-verksamheterna. Vi har via de kompletterande frågorna fått in svar på ställda frågor gällande avskrivningstider, komponentavskrivningar, val av nyttjandeperiod samt hur de tolkar och arbetar med god redovisningssed och rättvisande bild. Dessa frågor har valts dels för att få mer information än vad som framgår i årsredovisningen, dels för att ge VA-organisationerna själva möjlighet att ge återge sin bild.

Att vi valt att fokusera på VA-verksamheternas redovisning av de materiella anläggningstillgångarna beror på att det är en kapitalintensiv bransch samt att de utgör en betydande del av verksamhetens kostnader. Hanteringen av de materiella anläggningstillgångarna har en direkt påverkan på de avgifter, den prissättning, som verksamheterna fastställer för VA-tjänsterna, eftersom verksamheterna enligt lag ska följa självkostnadsprincipen där avgiftsuttagen inte får överstiga verksamhetens kostnader. VA-verksamheternas redovisning ska vara i enlighet med kraven på både god redovisningssed och rättvisande bild. Vi har därför även valt att samla in data kring hur VA-verksamheterna tolkar och ser på dessa begrepp.

Det skulle naturligtvis vara intressant att titta på ytterligare delar i VA-verksamheternas årsredovisningar, men för att inte påverka studiens kvalitet negativt valde vi att endast fokusera på ovan nämnda delar.

För att ta fram studiens empiri har vi granskat och undersökt data i form av VA-verksamheternas årsredovisningar. Till en början läste vi igenom de utvalda VA-verksamheternas årsredovisningar för att få en övergripande bild och kunskap om dem. Vi har läst årsredovisningarna tillsammans samt var för sig för att undvika felaktig insamling av data. Vi valde sedan att fokusera på hur de redovisar de materiella anläggningstillgångarna för att begränsa sökområdet. De materiella anläggningstillgångarna kategoriserades och vi delade

sedan upp dessa i olika underrubriker för att lättare veta vad vi specifikt letade efter i årsredovisningarna. De olika underrubriker som vi letade specifikt efter var avskrivningstider på ledningsnät och pumpstationer, komponentavskrivningar, värderingsgrund, restvärde, nyttjandeperiod, nedskrivningar, internränta, nyckeltal och avgifter. Vi har för varje underrubrik tittat på hur VA-verksamheterna har redovisat dessa i sin årsredovisning. Den information som samlats in har sedan sammanställts i tabeller för att på ett tydligt sätt kunna åskådliggöra materialet för läsaren.

3.7 Val av referensram

I referensramen har vi inlett med grundläggande redovisnings- och organisationsteoretiska teorier. Dessa är agentteorin, intressentteorin och institutionell teori. Dessa teorier skapar tillsammans ett fundament för hur empirin senare kommer att tolkas. Vidare har vi gått in på normering och lagar som är tillämpliga för de urval av organisationer vi gjort. Dessa är RKR (rådet för kommunal redovisning), BFN (bokföringsnämnden) samt vattentjänstlagen (Lag om allmänna vattentjänster). Vi ytterligare tagit upp principer däribland den inom VA-branschen viktiga självkostnadsprincipen, olika redovisningsprinciper, vilka är fortlevnadsprincipen, principen om konsekvens, försiktighetsprincipen, periodiseringsprincipen, realisationsprincipen, post-för-postvärdering, kvittningsförbud, kontinuitetsprincipen. Redovisningens kvalitativa egenskaper har också beskrivits i referensramen och dessa är begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet, öppenhet och transparens, avvägning och begränsningar. Vidare har vi beskrivit begreppen god redovisningssed och rättvisande bild. Vi har även beskrivit materiella anläggningstillgångar och viktiga delar som påverkar hanteringen av dessa, vilket är värderingsgrund, avskrivningar, komponentavskrivningar, nyttjandeperiod, restvärde och nedskrivningar. För att beskriva dessa olika delar har regler och rekommendationer använts.

I vårt arbete kartlägger vi faktisk redovisning och faktiska redovisningsval. Det innefattar dels en kartläggning av finansiella rapporter, dels hur VA-verksamheterna själva beskriver sitt arbete gällande vissa frågor. För att kunna tolka vår empiri och ge den mening måste vi kunna jämföra verklighetens redovisning med en typ av idealbild som referensramen i sin helhet är. För att till exempel uttala sig om efterlevnad, hur man bra man upplyser användaren av de finansiella rapporterna eller vad som är bra eller dåligt i de undersökta årsredovisningarna

måste man självklart veta vad som faktiskt ”bör” gälla och det är det vi eftersträvat i referensramen.

Den ovan nämnda idealbilden för VA-organisationer är baserad framför allt på normgivares rekommendationer för kommunal redovisning, men även på lagar och rapporter.

3.8 Val av analys

Vår valda empiri är som tidigare nämnt VA-organisationers redovisning. Empirin har både hämtats in från årsredovisningar samt kompletterande frågor via mail. Vi har valt att analysera empirin utifrån några nyckelord, vilka är efterlevnad, upplysning, skillnader och likheter samt bra och dåliga exempel.

För att kunna jämföra och analysera VA-verksamheterna gällande skillnader, upplysning, bra och dåliga exempel och efterlevnad har vi sammanställt empirin i en tabell där ett kryss under respektive kategori/dimension återspeglar att VA-verksamheten uppfyller efterlevnad av lagar och rekommendationer samt att det finns tillräcklig information i årsredovisningen för att upplysa abonnenter och intressenter.

För att analysera och bedöma efterlevnad har vi jämfört de fynd vi gjort i de undersökta årsredovisningarna samt svaren vi fått via de kompletterande frågorna med den teoretiska referensramen, där lagar och normering finns med, för att på så sätt kunna uttala oss om vilka som följer rådande lagar och normering och vilka som inte gör det.

Bedömningen av om upplysningen är tillräcklig är främst baserad utifrån referensramen. Vi har även här utgått från om vi själva känner oss tillräckligt upplysta för att på ett bra sätt kunna granska VA-verksamheten samt kontrollera avgiftsuttagen och eventuella missbruk av monopolställningen.

Vi har jämfört den empirin vi kartlagt i redovisning med den empiri vi kartlagt genom kompletterande frågor via mail för att på så sätt undersöka upplysningen och eventuella skillnader. Detta för att belysa att mycket av de ekonomiska beslut som görs i de undersökta organisationerna inte återspeglas i de finansiella rapporterna. Vi kommer även diskutera upplysningsproblemet där informationen som getts i årsredovisningen inte är tillräcklig för att göra användaren upplyst.

Bra och dåliga exempel är något vi lyft fram i vår analys. Ett bra exempel på upplysning är när VA-verksamheten har följt regler och normering samt även genom att särskilja sig genom ytterligare upplysning som uppfyller redovisningens kvalitativa egenskaper och underlättar för intressenter att bedöma och utvärdera verksamheten.

Vi har även tagit upp flera förklarande faktorer bakom de skillnader och brister som förekommer i VA-verksamheternas årsredovisningar. Dessa förklarande faktorer är även faktorer som har tagits upp i tidigare forskning och som vi anser har störst betydelse för att förklara brister och skillnader. Dessa förklarande faktorer kommer att bestå av kompetens, aktivt ägarskap, samverkan, organisationsform, befolkning, avgiftsnivå och den bristande normeringen. Kapitlet om förklarande faktorer har utgått från en del statistik som beskrivs på nedan.

3.8.1 Beskrivande statistik

I tabell 4 redovisas beskrivande statistik för de undersökta VA-verksamheterna.

Tabell 4 Tabell över den information som kommer att diskuteras i genomgående i kapitel 5.13 (Kommuner ordnade efter andel högskoleutbildade lägst till högst)

Kommun	Andel högskoleutbildade (22-01-01)	Organisationsform	Antal invånare
Borlänge	20,35%	Privaträttslig	52 400
Södertälje	21,31%	Privaträttslig	100 100
Eskilstuna	22,52%	Privaträttslig	107 000
Borås	24,39%	Privaträttslig	113 700
Kristianstad	24,67%	Offentligrättslig	86 200
Norrköping	25,33%	Privaträttslig	143 500
Trollhättan	26,10%	Privaträttslig	59 200
Sundsvall	26,40%	Privaträttslig	99 400
Gävle	26,50%	Privaträttslig	102 900
Helsingborg	26,84%	Interkommunalt bolag (NSVA)	149 300
Halmstad	27,50%	Privaträttslig	103 800

Jönköping	29,94%	Offentligrättslig	142 400
Västerås	29,96%	Privaträttslig	155 600
Östersund	30,29%	Offentligrättslig	64 000
Kalmar	30,47%	Privaträttslig	70 300
Örebro	30,90%	Offentligrättslig	156 400
Växjö	31,98%	Offentligrättslig	94 900
Luleå	32,53%	Offentligrättslig	78 500
Karlstad	33,29%	Offentligrättslig	94 800
Linköping	39,30%	Privaträttslig	164 600
Umeå	41,02%	Privaträttslig	130 200
Uppsala	43,15%	Privaträttslig	233 800
Lund	54,72%	Offentligrättslig	125 900

3.9 Källkritik/metodkritik/Trovärdighet

Validitet och reliabilitet är två utgör två viktiga kriterier för att bedöma kvaliteten på en undersökning. Enligt Bryman och Bell (2017) handlar reliabilitet i grunden om frågor som rör konsekvens, pålitlighet och följdriktighet. Validitet handlar däremot om huruvida indikatorer som utformats med syftet att mäta ett begrepp verkligen mäter det begreppet.

I denna studie har inte något sannolikhetsurval gjorts, vilket har en negativ påverkan på studiens externa validitet och generaliserbarhet. Det går därför att hävda att studiens resultat endast är unikt för den urvalsgrupp vi valt. Vi gjorde valet att istället för ett sannolikhetsurval, undersöka en specifik grupp av kommuner med liknande befolkningensmängd för att på så sätt öka jämförbarheten mellan dessa. Vi menar att det finns svårigheter att jämföra exempelvis Stockholms VA-verksamhet med Bjurholms VA-verksamhet då befolkningsskillnaden är så pass stor och att förutsättningarna därför skiljer sig markant åt. Den urvalsgrupp vi valt är större städer som generellt bör ha mer förutsättningar till en bättre redovisning. Vi hoppas att resultaten och de brister som finns gällande upplysning hos de större kommunerna kan generaliseras även till de mindre kommuner med sämre förutsättningar till en god redovisning.

Vår studie utgår ifrån VA-verksamheternas årsredovisningar, vilket ökar möjligheterna till att replikera undersökningen, och därmed den externa reliabiliteten, jämfört med att exempelvis genomföra intervjuer. När det gäller kvalitativ forskning är det däremot ofta svårt att uppvisa en hög replikerbarhet och i vår studie går det att tolka vår insamlade empiri på olika sätt. Vid bedömningen av VA-verksamheternas upplysning har utöver referensramen även egna bedömningar och tolkning gjorts av vad som är bra eller dålig upplysning, vilket försvårar replikerbarhet och även minskar studiens kvalitet.

Då vi är två som arbetat på denna undersökning har vi studerat årsredovisningarna tillsammans och var för sig för att öka den interna reliabiliteten. Genom att både gå igenom årsredovisningarna tillsammans och var för sig har vi kunnat undvika fel och olika tolkningar av innehållet.

Kritik kan riktas mot att vi inte har med tillräckligt mycket tidigare forskning och att detta påverkar studiens kvalitet negativt. Bristen på tidigare forskning kan förklaras av att forskningen om VA-verksamheter är ett relativt begränsat fält med ett fåtal aktörer.

Vi har ett bortfall på strax över 50 procent när det gäller svar på de kompletterande frågorna, vilket är ett relativt stort bortfall. Detta kan påverka kvaliteten i vår undersökning då vi helt enkelt inte vet vad dessa organisationer hade svarat. Å andra sidan ser vi ett icke-svar som ett svar i sig, att man helt enkelt inte är så intresserad av att upplysa användaren, vilket understryker vår tes om ett rådande upplysningsproblem i branschen. Man kan också föra en del kritik mot vårt arbete då empirin i viss mån är relativt grund. Med detta menar vi att slutsatserna grundas endast på årsredovisningar samt kompletterande frågor via mail. Vi vet därav om att det finns information om de undersökta VA-organisationerna som inte framgår, varken i årsredovisningen eller via de kompletterande frågorna. Om vi hade kompletterat med djupintervjuer eller fått observera VA-verksamheter inifrån hade vi kunnat uppnå en mer heltäckande bild av empirin. Detsamma gäller tillgång till statistikdatabasen VASS, där statistik förs över svenska VA-organisationer, som vi dessvärre inte fick tillåtelse att använda.

4. Empiri

I avsnittet empiri kommer vi presentera de fynd vi gjort. Vi kommer både presentera empiri utifrån de undersökta organisationernas redovisning samt deras svar på de kompletterande frågor vi ställt. Inom vissa områden kommer vi även jämföra den information som går att urskilja från redovisningen med den information vi fått genom de kompletterande frågorna vi ställt för att på detta återge en bild av hur bra organisationerna upplyser användaren i dess finansiella rapporter.

4.1 Avskrivningstider

Vi har i vår studie kartlagt avskrivningstider för ledningsnäten hos de undersökta VA-verksamheterna och resultaten har sammanställts i Tabell 5 (information om klassificering har inkluderats). Tabellen kommer på nästkommande sida.

Tabell 5 Avskrivningstider för ledningsnät

Kommun	Avskrivningstider ledningsnät (postindelning inkluderad) enligt årsredovisning	Avskrivningstider ledningsnät enligt mailsvar
Uppsala	10-70 år (markinventarier inklusive ledningsnät)	-
Linköping	7-33 år (maskiner och andra tekniska anläggningar)	-
Örebro	Går ej att urskilja	50
Västerås	Går ej att urskilja	-
Helsingborg	Går ej att urskilja	25
Norrköping	10-50 år (maskiner och andra tekniska anläggningar)	50
Jönköping	20-50 år (byggnader och anläggningar)	-
Umeå	20-50 år (markinventarier)	50
Lund	50 år	-
Borås	10-40 år (maskiner och andra tekniska anläggningar)	70
Eskilstuna	50 år (rörnät för vatten och avlopp)	-

Halmstad	Går ej att urskilja	-
Gävle	33-50 år (VA-ledningar)	-
Södertälje	10-50 år (VA-anläggningar)	50
Sundsvall	50-80 år (vatten och avloppsledningar)	50
Växjö	5-50 år (VA-anläggningar/ledningar)	50
Karlstad	Går ej att urskilja	50
Kristianstad	50-75 år (VA-ledningar)	75
Luleå	10-99 år (VA-anläggningar)	-
Kalmar	50 år (VA-ledningar)	-
Östersund	Går ej att urskilja	50
Trollhättan	3-50 år (maskiner och andra tekniska anläggningar)	-
Borlänge	70 år (vattenledningar)	-

Tabell 6 avskrivningstider för pumpstationer (endast svar från kompletterande frågor)

Kommun	Avskrivningar pump enligt mailsvar
Uppsala	-
Linköping	-
Örebro	15-25 år
Västerås	-
Helsingborg	15 år eller 25 år beroende på storlek
Norrköping	15-50 år
Jönköping	-
Umeå	15 år
Lund	-
Borås	40 år (styrutrustning 10 år)
Eskilstuna	-
Halmstad	-
Gävle	-
Södertälje	15-20 år
Sundsvall	10-20 år
Växjö	30 år

Karlstad	20-25 år
Kristianstad	10-25 år
Luleå	-
Kalmar	-
Östersund	Uppger att det är varierande
Trollhättan	-
Borlänge	-

4.2 Värderingsgrund

Vidare har vi undersökt VA-organisationernas använda värderingsgrund utifrån deras årsredovisning och resultaten har sammanställts i Tabell 7.

Tabell 7 värderingsgrund enligt årsredovisning

Uppsala	Anskaffningsvärde
Linköping	Anskaffningsvärde
Örebro	Anskaffningsvärde
Västerås	Oftast anskaffningsvärde
Helsingborg	Anskaffningsvärde
Norrköping	Anskaffningsvärde
Jönköping	Anskaffningsvärde
Umeå	Anskaffningsvärde
Lund	Anskaffningsvärde
Borås	Anskaffningsvärde
Eskilstuna	Anskaffningsvärde
Halmstad	Anskaffningsvärde
Gävle	Anskaffningsvärde
Södertälje	Anskaffningsvärde
Sundsvall	Anskaffningsvärde
Växjö	Anskaffningsvärde
Karlstad	Anskaffningsvärde
Kristianstad	Anskaffningsvärde

Luleå	Anskaffningsvärde
Kalmar	Anskaffningsvärde
Östersund	Anskaffningsvärde
Trollhättan	Anskaffningsvärde
Borlänge	Anskaffningsvärde

4.3 Restvärde

Vi har undersökt organisationernas syn på restvärde, när det sker, till vilket värde osv, utifrån dess årsredovisning. I tabell 8 beskrivs hur VA-verksamheterna hanterar restvärden utifrån tillgänglig information i årsredovisningen.

Tabell 8 Restvärdessyn enligt årsredovisning

Kommun	Restvärde utifrån redovisningen
Uppsala	Nämner inte hur de såg på restvärde
Linköping	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Örebro	Exkluderar restvärde
Västerås	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Helsingborg	Nämner inte hur de såg på restvärde
Norrköping	Nämner inte hur de såg på restvärde
Jönköping	Nämner inte hur de såg på restvärde
Umeå	Nämner inte hur de såg på restvärde
Lund	Nämner inte hur de såg på restvärde
Borås	Nämner inte hur de såg på restvärde
Eskilstuna	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Halmstad	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Gävle	Nämner inte hur de såg på restvärde

Södertälje	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Sundsvall	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Växjö	Nämner inte hur de såg på restvärde
Karlstad	Nämner inte hur de såg på restvärde
Kristianstad	Exkluderar restvärde
Luleå	Nämner inte hur de såg på restvärde
Kalmar	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde
Östersund	Exkluderar restvärde
Trollhättan	Nämner inte hur de såg på restvärde
Borlänge	Uppger att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde

4.4 Komponentavskrivning

Vidare har vi undersökt komponentavskrivningen hos VA-organisationerna. Detta både genom deras årsredovisning samt genom kompletterande frågor. Vi har velat veta om de över huvud taget använder komponentavskrivning, vilka tillgångar som man delar upp samt hur uppdelning går till. I Tabell 9 har resultaten sammanställts.

Tabell 9 Komponentindelning enligt årsredovisning och enligt svar på de kompletterande frågorna

Kommun	Komponentavskrivning enligt redovisning	Komponentavskrivning enligt mailsvar
Uppsala	Anger att man använder sig av komponentavskrivningar samt specificerar olika komponenter på anläggningstillgången Byggnad. Inga andra komponentuppdelade tillgångar har identifierats.	-

Linköping	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	-
Örebro	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	”Har inte någon direkt specifikation på det men våra riktlinjer säger: Komponenter som ska gälla när en investering består av viktiga delar som kan behöva ersättas regelbundet men med olika tidsintervall. Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat.”
Västerås	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	-
Helsingborg	Har inte uppgett någon information om att komponentavskrivning används.	Vi har fått en full specifikation av en mycket omfattande komponentindelning från Helsingborg
Norrköping	Har inte uppgett någon information om att komponentavskrivning används.	”Pumpstationer, som byggs återkommande, delas vanligtvis upp i komponenterna pumpar, el, rörgalleri, pumpsump och i förekommande fall byggnad.” ”I övriga projekt på vattenverk och reningsverk aktiveras arbete på

		”byggnad, markanläggningar, pumpar, rör osv för sig utifrån vad som är byggt och de olika uppskattade nyttjandeperioderna för respektive komponent.”
Jönköping	Uppger att man använder sig av komponentavskrivningar på nya investeringar, men har inte specificerat komponenter eller tillgångar som varit aktuella för detta.	-
Umeå	Anger att man använder sig av komponentavskrivningar samt specificerar olika komponenter på anläggningstillgången Byggnad. Inga andra komponentuppdelade tillgångar har identifierats.	Har 14 tillgångsområden som komponentindelats. Ett hundratal komponenter har indelats.
Lund	Anger att komponentavskrivningar tillämpas på anläggningstillgångar. Man har däremot endast specificerat komponenter på tillgången byggnad.	-
Borås	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	<ul style="list-style-type: none"> - ”Stomme byggn o fundament - Övrig styr o regler - Pumpar, mask utrustning <p>Totalt i bolaget finns 94 komponenter upplagda med olika avskrivningstider/nyttjandeperioder”</p>
Eskilstuna	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har	-

	inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	
Halmstad	Har inte uppgett någon information om att komponentavskrivning används.	-
Gävle	Har tillämpat komponentavskrivning både på byggnad och ledningsnät	-
Södertälje	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	Har 8 huvudkategorier som komponentsindelats. Totalt antal komponenter ca 40 st
Sundsvall	Anger att man använder sig av komponentavskrivningar samt specificerar olika komponenter på anläggningstillgången Byggnad. Inga andra komponentuppdelade tillgångar har identifierats.	Har identifierat 11 huvudkategorier som komponentindelats. Totalt ca 70 komponenter
Växjö	Uppger att man komponentavskriver, men ej specificerad (på investeringar sedan 2002 med restvärde över 5mkr och återstående livslängd på minst 10 år)	Uppger att samtliga anläggningstillgångar komponentavskrivs
Karlstad	Uppger att man använder sig av komponentavskrivningar på nya investeringar, men har inte specificerat komponenter eller tillgångar som varit aktuella för detta.	”Vi har ingen specifikation på alla våra tillgångar som har komponentindelningar. Men kan ge några exempel. Ny VSD servis, en vanlig komponentindelning för VSD servis är 30/40/30 vatten/spill/dag. Relining kan komponentindelas 70%

		<p>spillvatten och 30% dagvatten. En ny spolbrunn spill- och dagvatten, 50/50 på spill och dag. Exploateringsprojekt komponentindelas. Vår senaste fördelades såg ut enligt bilden</p> <table border="1"> <tr> <td>Dricksvattenledningar</td> <td>0%</td> </tr> <tr> <td>Dagvattenledningar gata ägare</td> <td>70%</td> </tr> <tr> <td>Dagvattenledningar VA</td> <td>30%</td> </tr> <tr> <td>S:A</td> <td>100%</td> </tr> </table> <table border="1"> <tr> <td>Dricksvattenledningar nyanläggningar</td> <td>29%</td> </tr> <tr> <td>Spillvattenledningar relining</td> <td>8,5%</td> </tr> <tr> <td>Spillvattenledningar nyanläggningar</td> <td>8%</td> </tr> <tr> <td>Dagvattenledningar VA</td> <td>45%</td> </tr> <tr> <td>Dagvattenledningar gata ägare</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>S:A</td> <td>100%”</td> </tr> </table>	Dricksvattenledningar	0%	Dagvattenledningar gata ägare	70%	Dagvattenledningar VA	30%	S:A	100%	Dricksvattenledningar nyanläggningar	29%	Spillvattenledningar relining	8,5%	Spillvattenledningar nyanläggningar	8%	Dagvattenledningar VA	45%	Dagvattenledningar gata ägare	10%	S:A	100%”
Dricksvattenledningar	0%																					
Dagvattenledningar gata ägare	70%																					
Dagvattenledningar VA	30%																					
S:A	100%																					
Dricksvattenledningar nyanläggningar	29%																					
Spillvattenledningar relining	8,5%																					
Spillvattenledningar nyanläggningar	8%																					
Dagvattenledningar VA	45%																					
Dagvattenledningar gata ägare	10%																					
S:A	100%”																					
Kristianstad	<p>anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter</p>	<p>”materiella anläggningstillgångar över 5 mkr”</p>																				
Luleå	<p>Uppger att man använder sig av komponentavskrivningar på nya investeringar, men har inte specificerat komponenter eller tillgångar som varit aktuella för detta.</p>	-																				

Kalmar	Anger att man använder sig av komponentavskrivningar samt specificerar olika komponenter på anläggningstillgången Byggnad. Inga andra komponentuppdelade tillgångar har identifierats.	-
Östersund	anger i sin redovisning att man använder sig av komponentavskrivning men har inte specificerat vilka tillgångar som är uppdelade på komponenter	”Rörnät 50 år Byggnad 30 år Maskin/utrustning 15 år Elektronik/inventarier 10 år Vi håller på att se över om vi ska ändra till fler mer specifika komponenter ”
Trollhättan	Har inte uppgett någon information om att komponentavskrivning används.	-
Borlänge	Anger att man använder sig av komponentavskrivningar samt specificerar olika komponenter på anläggningstillgången Byggnad. Inga andra komponentuppdelade tillgångar har identifierats.	-

4.5 Nedskrivning

Vidare har vi prövat organisationernas förmedlan av nedskrivningssyn och tillvägagångssätt utifrån deras årsredovisning. I tabell 10 redovisas resultaten.

Tabell 10 Nedskrivningssyn enligt årsredovisning

Kommun	Nedskrivning enligt redovisningen
Uppsala	uppger att man löpande prövar anläggningstillgångar för nedskrivningsbehov. Om bokfört värde överstiger återvinningsvärdet skrivs värdet ner till återvinningsvärdet. Materiella anläggningstillgångar inom VA - verksamheten skrivs dock inte ned.
Linköping	uppger att man löpande prövar anläggningstillgångar för nedskrivningsbehov. Om bokfört värde överstiger återvinningsvärdet skrivs värdet ner till återvinningsvärdet. Materiella anläggningstillgångar inom VA - verksamheten skrivs dock inte ned.
Örebro	Saknar helt information om nedskrivning
Västerås	uppger att man löpande prövar anläggningstillgångar

	<p>för nedskrivningsbehov. Om bokfört värde överstiger återvinningsvärdet skrivs värdet ner till återvinningsvärdet.</p> <p>Materiella anläggningstillgångar inom VA-verksamheten skrivs dock inte ned.</p>
Helsingborg	<p>uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till</p>
Norrköping	<p>uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till</p>
Jönköping	<p>Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till</p>
Umeå	<p>uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till</p>
Lund	<p>uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till</p>
Borås	<p>uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till</p>

Eskilstuna	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till
Halmstad	uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till
Gävle	uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till
Södertälje	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till
Sundsvall	uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till
Växjö	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till
Karlstad	uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till
Kristianstad	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till

Luleå	uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till
Kalmar	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till
Östersund	uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till
Trollhättan	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till
Borlänge	Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till

Klassificeringsförtydligande

- **uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till:** Vi kan alltså i det här fallet inte urskilja några riktlinjer alls för när en nedskrivning görs i organisationen. Vi kan heller inte urskilja vilka tillgångar som aktuella för framtida eventuella nedskrivningar.
- **uppger att man löpande prövar anläggningstillgångar för nedskrivningsbehov. Om bokfört värde överstiger återvinningsvärdet skrivs värdet ner till återvinningsvärdet. Materiella anläggningstillgångar inom VA-verksamheten skrivs dock inte ned:** Det finns här en tydlighet att nedskrivningsprövning sker. Det framgår även när man gör nedskrivning samt till vilket värde man gör nedskrivningen. Man förklarar också att nedskrivning inte görs för materiella anläggningstillgångar inom VA-verksamheten.

- **Saknar helt information om nedskrivning:** Nedskrivning nämns inte i redovisningen. Däremot när vi grävde djupare kunde vi identifiera att man tidigare gjort nedskrivning.
- **Finns uppgifter om att nedskrivning prövning görs samt till vilket värde den sker till:** Här finns det alltså viss information. Det kan vara till exempel information om att nedskrivningprövning sker på balansdagen eller att nedskrivningsprövning sker när återanskaffningsvärdet överstiger bokfört värde. I det fallet görs nedskrivning ner till återanskaffningsvärdet.

4.6 Arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande samt komponentindelning

Följande fråga har ställts till VA-verksamheterna via mail: *”Hur går det till när ni bestämmer nyttjandeperiod av en tillgång samt vilka tillgångar som skall komponentavskrivas”*. Vi redovisar svaret på undersökningen i tabell 11.

Tabell 11 syn på nyttjandeperiod samt komponentindelning enligt mailsvar

Kommun	Mailsvar
Uppsala	-
Linköping	-
Örebro	”Nyttjandeperiod sätts efter bedömning kopplat både utifrån tidigare erfarenheter men också Rådet för kommunal redovisnings(RKR) idéskrift som vägledning till bedömd nyttjandeperiod. Nyttjandeperioden sätts ofta i samarbete mellan ekonomiavdelningen och ansvarig för investeringen.”
Västerås	-
Helsingborg	-
Norrköping	”Vissa mallar med tidsangivelser finns på bolaget men nyttjandeperioden avgörs från fall till fall utifrån den faktiska anläggningen

	<p>som byggts. Aktivering av anläggningstillgången görs i samråd med projektledaren.”</p>
Jönköping	-
Umeå	<p>”Bestämmande av nyttjandeperioder och komponenter har skett genom insamling av information från intresseorganisationer, branschkollegor och andra kommunkollegor i ett första läge. I det andra läget har vi suttit med våra operativa verksamheter för att utvärdera nyttjandetider (hur lång tid bedöms det ta innan komponenten rimligen behöver bytas ut) och identifiera betydande komponenter i olika typer av byggnader/verk. Sedan får uppföljning göras med jämna mellanrum för att utvärdera de initiala bedömningarna av avskrivningstiden.”</p>
Lund	-
Borås	<p>”Vår projektavdelning som jobbar med alla investeringsprojekt tar fram underlag i projektet hur mycket som skall gå på varje komponent vid aktivering. Enligt komponentslistan så är de olika avskrivningstiderna specade per komponent. Vid aktivering så läggs den totala investeringskostnaden in per komponent vilket då genererar månatliga avskrivningar tills investeringen är fullt avskriven.”</p>
Eskilstuna	-
Halmstad	-

Gävle	-
Södertälje	”Nyttjandeperioden bestäms främst utifrån rekommendationer från branschorganisation och gängse praktik. Bedömning görs sedan internt om Telge Nätets ekonomiska livslängd följer branschens, eller om vi gör andra avvägningar. Exempel på detta skulle kunna vara vilken miljö som ledningar förlagts i. Avseende komponentuppdelning utgår vi ifrån vilka väsentliga delar i ledningsnätet som kan bytas ut separat och där den ekonomiska livslängden i delarna skiljer sig åt. Det kan exempelvis handla om investering i en pumpstation där tak, väggar, styr & regler har en annan livslängd än pumpen och reinvestering behöver därmed ske med ett annat intervall än helheten.”
Sundsvall	”För ledningsnät och tillhörande serviser är det bestämt att det skall vara Anläggning 50 år om inte ledningen har en dimension liknande bergtunnel då sätts 80 års avskrivningstid. För övriga investeringar så finns bifogat som underlag, men även att ansvarig för investeringen uppskattar faktisk livslängd”
Växjö	”Nyttjandeperioden baseras på erfarenhet och tidigare bedömningar. I samband med investeringsbeslutet har de kända komponenterna fått en avskrivningstid. Detta justeras ibland något vid aktiveringstillfället.”
Karlstad	”Vi har en framtagen mall/standard för komponenter och avskrivningstider som

	används. Den har tagits fram av projektledarna, alla använder samma.”
Kristianstad	”Det är projektledaren som gör den bedömningen”
Luleå	-
Kalmar	-
Östersund	”Från projekt till projekt. Det finns inga färdiga mallar vi arbetar efter”
Trollhättan	-
Borlänge	-

4.7 VA-organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild

Vi har även valt att kartlägga VA-organisationernas egen syn på god redovisningssed och rättvisande bild genom att ställa följande fråga: ”Hur ser ni på god redovisningssed och rättvisande bild? Hur arbetar ni med god redovisningssed och rättvisande bild? Finns det några svårigheter med tolkningen av dessa två begrepp?”.

Svaren på dessa frågor har sammanställts i tabell 12.

Tabell 12 syn på god redovisning och rättvisande bild enligt mailsvar

Kommun	-
Uppsala	-
Linköping	-
Örebro	”Vi följer Lagen om kommunal redovisning samt de rekommendationer som RKR ger ut. För VA-verksamheten finns ytterligare lagstiftning på området.”
Västerås	-
Helsingborg	-
Norrköping	”Att bokföra enligt god redovisningssed och att följa uppsatta regler inom det

	<p>redovisningsregelverk vi följer är en självklarhet. Att följa regelverket ger, i fallet med komponentavskrivning, en rättvisande bild av bolagets tillgångar och dess redovisade värde. Svårigheter som uppstår är att regelverk inte alltid rimmar med vad som är administrativt möjligt att göra i verkligheten. Exempelvis är det svårt att utrangera gamla tillgångar som inte är komponentindelade, samt svårt att på kronan veta anskaffningsvärdet på varje specifik komponent”</p>
Jönköping	-
Umeå	<p>”Jag vet inte om vi dagligen tänker så mkt i begreppen god redovisningssed och rättvisande bild. God redovisningssed som är ett ”ramverk” av lagar, regler, praxis och uttalanden/rekommendationer av normgivande organ är väl snarare något som vi som arbetar med redovisning lärt oss genom utbildning och fortbildning. Rättvisande bild skulle jag också säga är mer en term vi tänker i vid årsredovisningsupprättandet samt om det skulle uppstå behov av bedömningar eller gränsdragningsproblematik. D v s att man försöker falla tillbaka på det begreppet utöver lagar & regler.</p> <p>Begreppen som sådana är kanske inte helt definierade och tydliga, men jag tycker ändå att det indirekt är det vi strävar efter vid upprättande av årsredovisningar, i redovisningsprocesserna och i vår vardag. Arbetet består egentligen mkt av att följa lagar, regler och praxis som i mångt och mkt utgör betydelsen av dessa två begrepp.”</p>
Lund	-

Borås	<p>”Vi följer god redovisningssed och har våra revisorer som granskar att vi följer detta. Även rättvisande bild arbetas med i bolaget för att visa en så rättvisande information, resultaträkning, balansräkning och noter som möjligt. I vår verksamhet har vi flera olika områden VA, fjärrvärme, fjärrkyla, biogas, kommunalt avfall, vattenkraft, återvinning mm samt stödjande funktioner såsom ekonomi, försäljning mm. Mellan de olika områdena sker därför interna transaktioner för att varje område skall visa en så rättvisande bild som möjligt”</p>
Eskilstuna	-
Halmstad	-
Gävle	-
Södertälje	<p>”God redovisningssed är grunden runt en sund ekonomisk uppföljning och som därmed ger en rättvisande bild av verksamheten. För en verksamhet på en monopolistisk kommunal verksamhet är det än viktigare att resultatet ger en rättvis bild även ur ett kundkollektiv så att en så korrekt taxa kan sättas. Jag upplever inga större svårigheter med tolkningen av begreppen”</p>
Sundsvall	<p>”God redovisningssed och rättvisande bild är viktiga begrepp för att spegla vår verksamhet. Svenskt Vatten (branschorganisationen för VA-verksamheter) har tagit fram rekommendationer och har sedan ett flertal år tillbaka även utbildningar inom detta område. ”</p>

Växjö	”Det är viktigt att upprätthålla en god redovisningssed och rättvisande bild för att våra brukare ska kunna få en rättvis bild av värderingen av det kollektiv de tillhör.”
Karlstad	”Karlstad kommun ska inom redovisningsområdet följa Lagen om kommunal bokföring och redovisning, LKBR. Rådet för kommunal redovisning, RKR, är normgivande och ger ut rekommendationer över hur lagen ska tolkas. I lagen om kommunal redovisning anges hur bokföringsmaterial ska vara utformat, vilka regler som gäller för utbetalning, attest och så vidare. Handböcker och manualer hjälper oss att få en rättvisande bild och hjälper oss att följa lagar och regler i praktiken i vårt arbete”
Kristianstad	”Vi följer god redovisnings sätt och vid svårare bedömningar tillfrågar vi experterna som exempel våra revisorer, rådet för kommunal redovisning, Svenskt vatten”
Luleå	-
Kalmar	-
Östersund	”Svårt att svara på med några få meningar. Vi har alltid dessa frågor med oss i vårt arbete. Vi har ett samarbete med våra revisorer för att få en så bra redovisning som möjligt. Om revisorerna är nöjda så tror jag att vi arbetar på ett bra sätt.”
Trollhättan	-
Borlänge	-

4.8 Internränta

Vi har undersökt om VA-verksamheterna i sin årsredovisning uppgett vilken internränta de använder sig av. Frågan vi sökt svar på är:

Innehåller årsredovisningen information om vilken internränta som används?

Resultatet har sammanställts i tabell 13.

Tabell 13 upplysning om internränta i årsredovisningen

Kommun	Internränta
Uppsala	Nej: Internräntan framgår inte, men det framgår att den genomsnittliga räntan på lån är 1,03%,
Linköping	Nej
Örebro	Ja: Framgår att de använder sig av kommunens internränta
Västerås	Nej
Helsingborg	Nej
Norrköping	Nej
Jönköping	Ja: Internräntan mellan 0,4% och 2,5% för kommunens anläggningstillgångar
Umeå	Nej
Lund	Nej
Borås	Nej
Eskilstuna	Nej
Halmstad	Nej
Gävle	Nej
Södertälje	Nej
Sundsvall	Nej
Växjö	Nej
Karlstad	Nej
Kristianstad	Ja: VA har belastats med internränta på 0,56%, vilket motsvarar den genomsnittliga räntan på kommunens låneskuld
Luleå	Nej
Kalmar	Nej
Östersund	Ja: Kalkylränta 1,5% för kommunen framgår, men framgår dock inte med all tydlighet om det även gäller VA
Trollhättan	Nej: Genomsnittlig ränta på bolagets skulder 0,7%, framgår dock

4.9 Nyckeltal

Vi har undersökt om VA-verksamheterna har med nyckeltal i sin årsredovisning, och om så är fallet, vilka nyckeltal de använder. Frågan vi sökt svar på är:

Innehåller årsredovisningen VA-specifika nyckeltal?

Resultatet har sammanställts i tabell 14.

Tabell 14 upplysning om nyckeltal i årsredovisningen

Kommun	Nyckeltal som uppges i redovisning
Uppsala	Nej: Tar upp nyckeltal, men inga specifika för VA.
Linköping	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Örebro	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Västerås	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Helsingborg	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA i Helsingborg.
Norrköping	Ja: Tar upp specifika nyckeltal för VA.
Jönköping	Ja: Tar upp ett fåtal indikatorer som antal abonnenter och antal 1000m ³ sålt vatten.
Umeå	Ja: Tar upp nyckeltal som soliditet och rörelsemarginal.
Lund	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA i Lund.
Borås	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Eskilstuna	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Halmstad	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Gävle	Nej: (Har dock en känslighetsanalys samt tydlig flerårsöversikt)
Södertälje	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Sundsvall	Ja: Tar upp soliditet.
Växjö	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Karlstad	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Kristianstad	Nej: Finns några indikatorer för VA, men dessa är miljöinriktade.
Luleå	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Kalmar	Ja: Tar upp soliditet och skuldsättningsgrad.

Östersund	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Trollhättan	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.
Borlänge	Nej: Tar upp nyckeltal, men inget specifikt för VA.

4.10 Särredovisning VA

Vi har undersökt om det i årsredovisningen finns en tydlig särredovisning av VA-verksamheten. Med "tydlig särredovisning" menar vi att det går att särskilja VA-verksamhetens intäkter, kostnader och resultat från den övriga verksamheten samt att den är lättillgänglig. Med lättillgänglig menar vi att den lätt går att hitta på kommunens eller det kommunala bolagets hemsida, utan att behöva kontakta VA-verksamheten för att få tillgång till särredovisningen.

Frågan vi sökt svar på är:

Innehåller årsredovisningen en tydlig särredovisning av VA-verksamheten?

Resultatet har sammanställts i tabell 15.

Tabell 15 särredovisning av VA-verksamheten i årsredovisningen

Kommun	Särredovisning av VA	Lättillgänglig
Uppsala	Ja: Endast resultaträkning och balansräkning	Nej: Krävdes mailkontakt för att få tillgång till särredovisning
Linköping	Ja	Nej: Nej: Krävdes mailkontakt för att få tillgång till särredovisning
Örebro	Ja	Ja

Västerås	Nej: Går inte att särskilja resultat och kostnader	Nej
Helsingborg	Ja	Nej
Norrköping	Ja	Ja
Jönköping	Ja	Ja
Umeå	Ja	Ja
Lund	Ja	Ja
Borås	Ja	Ja
Eskilstuna	Ja	Ja
Halmstad	Ja	Nej: Krävdes mailkontakt för att få tillgång till särredovisning
Gävle	Ja	Ja
Södertälje	Nej: Går inte att särskilja resultat och kostnader	Nej
Sundsvall	Ja	Ja
Växjö	Ja	Ja
Karlstad	Ja	Ja
Kristianstad	Ja	Ja
Luleå	Ja	Nej: Nej: Krävdes mailkontakt för att få tillgång till särredovisning
Kalmar	Ja	Ja
Östersund	Ja	Ja
Trollhättan	Ja	Ja
Borlänge	Ja	Nej: Krävdes mailkontakt för att få tillgång till särredovisning

4.11 Anläggningsavgifter

Vi har undersökt närmare om det framgår i årsredovisningen hur VA-verksamheten hanterar periodisering av anläggningsavgifter. Frågan vi sökt svar på är:

Framgår det i årsredovisningen hur anläggningsavgifter hanteras och på hur många år avgifterna periodiseras?

Resultatet har sammanställts i tabell 16.

Tabell 16 upplysning om anläggningsavgifter i årsredovisningen

Kommun	Anläggningsavgifter i årsredovisningen
Uppsala	Direkta kostnader intäktsförs direkt. Resten periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Linköping	Periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Örebro	Periodiseras över 50 år
Västerås	Direkta kostnader intäktsförs direkt. Resten periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Helsingborg	Nej
Norrköping	Periodiseras över genomsnittlig nyttjandeperiod på 37 år.
Jönköping	Periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Umeå	Direkta kostnader intäktsförs direkt. Resten periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Lund	Periodisering görs i likhet med avskrivningstiden för VA-ledningar
Borås	Periodiseras över 60 år
Eskilstuna	År 1: intäktsförs 10% för administration, resten periodiseras över 50 år
Halmstad	Nej
Gävle	År 1: Intäktsförs 10% för administration, resten periodiseras över 33 år
Södertälje	År 1: Intäktsförs 10% för direkta kostnader. Resten periodiseras över 50 år
Sundsvall	Direkta kostnader intäktsförs direkt. Resten periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Växjö	Periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Karlstad	Periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.

Kristianstad	År 1: Intäktsförs 13% för direkta kostnader. Resten periodiseras över 30 år
Luleå	Periodiseras över VA-anläggningars genomsnittliga nyttjandeperiod på 33 år
Kalmar	År 1: Intäktsförs 15%, resten av avgiften periodiseras över 30 år
Östersund	År 1: Intäktsförs 12,5%, resten av avgiften periodiseras över 25 år
Trollhättan	Periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod.
Borlänge	År 1: Intäktsförs 10 % för administration, resten periodiseras över 50 år

4.11.1 Anläggningsavgifter för en normalvilla

Vi har även valt att kartlägga kostnaden för abonnenten att ansluta sig till det kommunala VA-systemet och resultatet beskrivs i tabell 17.

Tabell 17 anläggningsavgift (fast kostnad) för normalvillan

Kommun	Anläggningsavgift kr
Uppsala	122 283
Linköping	151 885
Örebro	180 185
Västerås	132 304
Helsingborg	163 129
Norrköping	171 000
Jönköping	151 950
Umeå	219 448
Lund	193 258
Borås	142 090
Eskilstuna	183 713
Halmstad	155 500
Gävle	170 468
Södertälje	232 745
Sundsvall	189 000
Växjö	245 751
Karlstad	205 594
Kristianstad	129 679

Luleå	148 422
Kalmar	146 023
Östersund	88 660
Trollhättan	214 000
Borlänge	140 000

4.11.2 Avgifter per kubikmeter vatten

Här har vi valt att kartlägga den rörliga kostnaden som tas ut av abonnenterna. Den rörliga kostnaden delas traditionellt upp i två delar dels tillförsel av nytt vatten, dels bortforsling av spillvatten. I nedanstående tabell 18 redovisas dessa båda kostnader sammanslagna inklusive moms.

Tabell 18 avgift per kubikmeter vatten (rörlig kostnad)

Kommun	Avgift per kubikmeter (inklusive moms och kostnad för spillvattenavledning)
Uppsala	17,68 kr
Linköping	16,45 kr
Örebro	22,20 kr
Västerås	18,06 kr
Helsingborg	19,00 kr
Norrköping	27,54 kr
Jönköping	29,65 kr
Umeå	29,18 kr
Lund	22,22 kr
Borås	39,75 kr
Eskilstuna	19,21 kr
Halmstad	20,50 kr
Gävle	15,62 kr
Södertälje	16,07 kr
Sundsvall	30,63 kr
Växjö	20,40 kr
Karlstad	23,83 kr

Kristianstad	19,60 kr
Luleå	33,56 kr
Kalmar	28,43 kr
Östersund	27,03 kr
Trollhättan	20,68 kr
Borlänge	16,49 kr

5 Analys

I empirin har vi presenterat de undersökta VA-organisationernas redovisning, både genom kartläggning av deras årsredovisning samt genom kompletterande frågor direkt ställda till VA-verksamheterna. Undersökningens resultat har delats upp på följande områden: avskrivningstider, värderingsgrund, restvärde, komponentavskrivningar, nedskrivningar, arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande samt komponentindelning, VA-organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild, ränta, nyckeltal, särredovisning VA samt anläggningstillgångar. I analysen av empirin kommer samma struktur användas. Vi har upptäckt brister i organisationernas efterlevnad av rådande normgivning, brister i upplysning till användaren av de finansiella rapporterna samt områden där redovisningen varit god. Nedan kommer vi mer ingående analysera empirin. Men först en sammanfattning av empiriavsnittet i tabell 19.

Kommun	Avskrivning s-tider	Värderingsgrund	Restvärde	Komponent - avskrivningar	Nedskrivning	Arbetsgång nyttjandeperiod och komp. ind	Syn på God redovisningssed och rättvisande bild	Ränt a	nyckeltal	Särredo visning- VA	anläggni ngsavgift er
Uppsala	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Linköping	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Örebro	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Västerås	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Helsingborg	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Norrköping	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Jönköping	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Umeå	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Lund	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Borås	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Eskilstuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Halmstad	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gävle	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Södertälje	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Sundsvall	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Växjö	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Karlstad	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kristianstad	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Luleå	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Kalmar	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Östersund	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Trollhättan	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Borlänge	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Ett kryss i tabell 19 symboliserar ett ”godkännande” för organisationens redovisning inom det specifika redovisningsområdet.

I tabell 20 har vi summerat organisationernas godkännande i storleksordning störst till minst. I bedömningen om organisationen ska få ett kryss eller inte har vi tagit hänsyn till de huvudteman uppsatsen genomgående haft. För att få ett kryss måste organisationen ha en god efterlevnad av gällande lagar och normering samt uppfylla kravet på tillräcklig upplysning för användaren av de finansiella rapporterna.

Tabell 20 antal kryss från föregående tabell

Kommun	antal kryss
Sundsvall	9
Kalmar	8
Umeå	7
Kristianstad	7
Örebro	6
Norrköping	6
Eskilstuna	6
Södertälje	6
Borlänge	6
Jönköping	5
Lund	5
Borås	5
Gävle	4
Växjö	4
Karlstad	4
Östersund	4
Uppsala	3
Västerås	3
Trollhättan	3

Linköping	2
Halmstad	2
Luleå	2
Helsingborg	1

Totalt antal kryss: 108 av 253

Medelvärde: 4,70

Median: 5

5.1 Avskrivningstider

När det kommer till avskrivningstider och det sammanställda resultatet i tabell 5 noterar vi ett upplysningsproblem hos de undersökta VA-organisationernas redovisning. I en stor del av organisationerna ”klumpas” anläggningstillgångar ihop och redovisas med stora avskrivningsintervall. Exempel för att åskådliggöra problematiken görs i tabell 21:

Tabell 21 Uppsalas avskrivningstid ledningsnät enligt årsredovisningen

Kommun	Avskrivningstid ledningsnät enligt redovisning
Uppsala	10–70 (markinventarier inklusive ledningsnät)

Här har man i redovisningen lagt ihop alla anläggningstillgångar och komponenter som innefattar markinventarier och ledningsnät. Avskrivningstiden på 10–70 år är ett så pass stort intervall att det inte ger användaren särskilt relevant information. Hur ska man utifrån denna information kunna urskilja avskrivningstid på ledningsnät? Eller andra markinventarier? För vissa kanske detta förefaller som överflödigt information, men som tidigare nämnts är valda avskrivningstider för de olika anläggningstillgångarna en av de faktorer som till stor del påverkar avgiften för abonnenterna. Att bestämma avskrivningstiden är även det en subjektiv bedömning, vilket gör det extra viktigt att det framgår tydligt vilken avskrivningstid de använder till respektive tillgång. Att kunna urskilja avskrivningstider för anläggningstillgångarna är därav en viktig del för att olika samhällsaktörer ska kunna granska VA-organisationerna. Detta är särskilt viktigt för att undvika att VA-organisationerna utnyttjar sin monopolställning som skall präglas och styras av självkostnadsprincipen.

Fler exempel på VA-organisationer som ”klumpredovisar” avskrivningstid på anläggningstillgångar på samma sätt som Uppsala åskådliggörs i tabell 22:

Tabell 22 Linköping, Jönköping och Borås avskrivningstid ledningsnät enligt årsredovisning och mailsvar

Kommun	Avskrivningstid ledningsnät enligt redovisning
Linköping	7-33 (maskiner och andra tekniska anläggningar)
Jönköping	20-50 (byggnader och anläggningar)
Borås	10-40 (maskiner och andra tekniska anläggningar)

Vidare har vi uppmärksammat att det i flertalet av de offentlighetsrättsliga VA-organisationerna, däribland Östersund, Karlstad, Halmstad och Örebro, helt och hållet saknas information om tillämpad avskrivningstid. För att få tag på information om VA-verksamheten i de offentlighetsrättsliga verksamheterna är man hänvisad till kommunens årsredovisning. I dessa lägger man ofta inte någon särskild vikt på VA-verksamheten och informationen är vanligtvis klart bristfällig trots det explicita kravet på särredovisning av VA-verksamheten i 50§ vattentjänstlagen. Detta kommer vi dock att behandla vidare senare i analysen.

Till sist menar vi även att det finns ett problem med att en stor del av de undersökta organisationerna använder korta avskrivningstider på ledningsnäten som inte avspeglar verkligheten. Tidigare undersökningar av Haraldsson har visat att ledningsnätets nyttjandeperiod ofta är över 100–150 år om de är gjorda på ett fackmannamässigt sätt, vilket är något de flesta organisationer är långt ifrån avskrivningsmässigt. RKR har som vi tidigare nämnt rekommenderat att tillämpa avskrivningstider som överensstämmer så bra som möjligt med verkligheten, men det är även en balansgång mellan verklighet och försiktighetsprincip som gäller för de kommunala bolagen. Därav tycker vi med hänsyn till försiktighetsprincipen att det är okej att välja en avskrivningstid som inte exakt överensstämmer med verkligheten, men generellt bör avskrivningstider på ledningsnätet bli längre för att anpassa sig till RKR:s krav, vilket även trenden går mot enligt tidigare forskning och det anser vi är bra.

Om man summerar de fynd vi gjort angående avskrivningstider inom de undersökta VA-verksamheterna kan vi inte tolka det på ett annat sätt än att det finns ett antal brister i framför allt uppfyllandet av RKR:s kvalitativa egenskaper: relevans, öppenhet och transparens. Det är alltid en avvägning mellan att ta med å ena sidan för mycket information eller å andra sidan för lite information i en årsredovisning, men vi anser att informationen angående avskrivningstider är alldeles för låg då man bör kunna urskilja avskrivningstiden, i vart fall på de största tillgångarna i verksamheten.

5.2 Värderingsgrund

RKR R4 rekommenderar anskaffningsvärde som värderingsgrund. Det är något som de undersökta VA-organisationerna uppger i deras årsredovisningar att de genomgående använder sig av, med ett mindre undantag för Västerås som uppger att man oftast använder sig av anskaffningsvärde som värderingsgrund (Tabell 7). På den här punkten kan vi därav konstatera att det råder bra efterlevnad efter rådande lagar och normering.

I en del andra branscher där självkostnadsprincipen råder har det rekommenderats att använda återanskaffningsvärdet. Detta motiveras bland annat av att det är mer relevant än anskaffningsvärdet. Det har dock visat sig problematiskt att fastställa återanskaffningsvärdet, särskilt i de branscher där teknikutvecklingen ständigt går framåt, vilket skapar att problem om man ska grunda återanskaffningsvärdet på gammal eller befintlig teknologi. På grund av svårigheten att fastställa återanskaffningsvärdet anser vi därav att anskaffningsvärdet är en bra praxis att fortsätta använda sig av i VA-branschen.

5.3 Restvärde

När det kommer till restvärde ser vi en större spridning mellan hur de undersökta VA-organisationerna redovisar (Tabell 8). Ungefär hälften av organisationerna ger ingen information om hur de ser på restvärde. Resterande organisationer uppgav att man i sällsynta eller betydande fall tar hänsyn till restvärde eller att man exkluderar det. När det kommer till restvärde måste vi komma ihåg RKR:s rekommendation R4 och BFN:s BNFAR: 2012:1, vilket är den normering som gäller på området. RKR och BNFAR stipulerar två saker när det kommer till restvärdeshantering:

1. Restvärde ska inte utgöra underlag för avskrivningar

2. Restvärden ska systematiskt omprövas då det finns flera skäl till att restvärden kan förändras som exempelvis genom att tillgången minskar i prestanda eller förändrat kapacitetsutnyttjande.

Av den information som givits i årsredovisningarna som vi undersökt förfaller det som att VA-organisationerna inte fäster stor vikt vid restvärden. Tidigare nämndes att majoriteten av VA-organisationerna inte har tillhandahållit någon information om hanteringen av restvärden, medan det endast i sällsynta fall tas hänsyn till detta av organisationerna. Det skapar därav problem med de två ovanstående stipulerade restvärdeshanteringarna enligt RKR och BFNAR. Problemen kommer beskrivas nedan:

1. Om restvärdet inte tas hänsyn till implicerar det att restvärdet ingår i avskrivningsunderlaget, förutom i de fall tillgången används till dess att ekonomiska blir noll. Tar man inte hänsyn till restvärde eller endast gör det i fåtal fall kan man därav inte uppnå RKR och BFNARs krav på att restvärde inte ska utgöra underlag för avskrivningar. Det finns ett skullkrav på att restvärde för materiella anläggningstillgångar förväntas finnas. (Johansson 2005, kap. 5)
2. Det finns ingen av de undersökta VA-organisationerna uppger att man systematiskt omprövar värdet av restvärden, vi kan endast spekulera i hur pass stor omfattning man faktiskt omprövar restvärden, men utifrån den information redovisning ger till handa är vår gissning att den inte är omfattande. Det är därav sannolikt att restvärden inte systematiskt omprövas vilket RKR och BFNAR kräver.

5.4 Komponentavskrivning

I genomgången av VA-organisationernas årsredovisning vad gäller komponentredovisning i tabell 9 kan man övergripande säga att vi uppmärksammar att det verkar som att en del kommuner missförstått komponentavskrivning och tror att det är uppdelning av tillgångar när det i själva verket är uppdelning av delar av tillgångar. Man kan i de årsredovisningar vi studerat till exempel benämna ”ledningsnät” eller ”byggnad” som komponenter, när de i själva verket är tillgångar som ska delas upp i mindre delar (komponenter). Det verkar därav råda vissa missförstånd kring komponentavskrivningar i branschen.

Vidare ser vi en stor spridning mellan hur VA-organisationerna valt att hantera komponentavskrivningarna. Som vi tidigare nämnt har BFNAR 2012:1, Kap 17:4 samt RKR 11:4 uttryckt explicit krav på komponentavskrivning inom kommunal redovisning, men

viktigt att tillägga är att varken BFNAR eller RKR har specificerat vilka tillgångar som är aktuella för komponentavskrivningar, detta har varit för organisationerna att själva avgöra men med princip att komponentavskrivningar på ett så bra sätt som möjligt ska avspegla verkligheten.

Vi konstatera att det i de allra flesta undersökta VA-organisationerna har införts komponentavskrivning på något sätt. Men för oss efter att ha gått igenom all redovisning får vi en känsla att man infört komponentavskrivning för att man ”måste”. Vi får intrycket att man inte utnyttjar dess potential och sanna innebörd att på ett bättre sätt avspegla verkligheten. Som tidigare nämnts färgas VA -branschen av enorma anläggningstillgångar. Det är de facto så att VA-organisationer inte skulle fungera utan sina omfattande tillgångar, i själva verket skulle inte samhället fungera utan alla dessa tillgångar. Ändå väljer den typiska undersökta VA-organisationen endast att dela upp anläggningstillgången byggd på några fåtal komponenter. Alla de andra anläggningstillgångar negligeras komponentavskrivning. Skulle det inte vara mer god redovisningssed om man valt att dela upp även de andra anläggningstillgångarna i komponenter, i vart fall de från Haraldssons arbete nämnt tidigare? Men vi kan inte bara skuldbelägga de undersökta VA-organisationerna. RKR är bland annat ansvariga för utvecklingen av god redovisningssed för kommunal verksamhet och vi tycker att deras rekommendation om att använda komponentavskrivningar utan att specificera tillämpliga tillgångar är bristfällig och man borde kunna förvänta sig mer från en sådan normgivare. Många skulle kanske säga att komponentavskrivning endast är en mindre redovisningsteknisk fråga som varken är av stor vikt eller allmänt intresse. Men man får inte glömma att alla VA-tjänster i Sverige sker till självkostnadspris vilket gör att avskrivningskostnaden får en direkt påverkan på abonnenternas priser. Det här är alltså en fråga som påverka alla i samhället. Till råga på detta är tidigare forskning mycket tydlig, i framtiden kommer kostnaderna öka för VA-branschen vilket gör att abonnenterna kommer få dyrare kostnader. Vi tar därför frågan om komponentavskrivningar på största allvar. Även Haraldsson understryker tesen om att komponentavskrivningar inte till fullo implementerats:

”År 2019 hade endast 45% av 244 huvudmän infört komponentavskrivning på både nya och gamla investeringar (tillfrågad tillgång var ledningsnät). 93% av de tillfrågade hade infört komponentavskrivning på nyinvesteringar. Avskrivningar på ledningsnätet står för cirka 70% av investeringar vilket gör att denna kostnadspost är av stor betydelse för VA-företagen (Haraldsson 2019)”

Det finns vidare ett upplysningsproblem i redovisningen av komponentavskrivningar i de undersökta VA-organisationerna. Vi har jämfört komponentindelningen som redovisas i de finansiella rapporterna med organisationernas faktiska komponentindelning. I många av organisationerna ser vi där en stor skillnad mellan vad man redovisar och vad man faktiskt har för indelning. På nedan följer tabell 23 med ett exempel för att belysa problematiken:

Tabell 23 Umeås komponentindelning enligt årsredovisningen

	Anger följande komponentindelning enligt årsredovisning
Umeå	Anger att man använder sig av komponentavskrivningar samt specificerar olika komponenter på anläggningstillgången Byggnad. Inga andra komponentuppdelade tillgångar har identifierats.

Utifrån årsredovisningen att döma har men endast delat in tillgången byggnad. Dock när vi får tillgång till internredovisningen av komponentindelning ser vi följande indelning:

Byggnad	
Stomme, grund, bassäng	60 år
Fasad	40 år
Yttertak	40 år
Ventilation	20 år
VVS invändig	30 år
El	30 år
Ställverk	30 år
Markanläggning	20 år
Mark	ET
Pumpstationer	
Stomme, sump	60 år
Fasad	40 år
Yttertak	40 år
Ventilation	20 år
VVS invändig	30 år
EL	30 år
Ställverk	30 år

Mark	ET
Maskiner och inventarier	(7 st med liknande indelning)
Pump avlopp	8 år
Rörgalleri	30 år
Styr och regler	15 år
Kommunikation och övervakning	15 år
Övrig processutveckling	20 år
Blåsmaskin/processor	10 år
Slamskrapor/omrörare	10 år
Mekanisk rening	10 år
Tank/silo	20 år
Lyftanordning och fallskydd	25 år
Hiss, skjutdörrar	40 år
Aktiva filter	20 år
UPS	10 år
Vattenverk	(samma uppdelning som för pumpstation)
Tryckstegring	(samma uppdelning som för pumpstation)
Vattentorn	(samma uppdelning som för pumpstation)
Råvattenpumpstation	(samma uppdelning som för pumpstation)
Råvattenbrunn	
Överbyggnad	50 år
Ventilation	30 år
VVS	30 år
El	30 år
Ställverk	30 år
Mark	ET

Vi menar att det i dessa råder ett så kallad upplysningsproblem. Med det menar vi att på grund av att redovisningen skiljer sig så mycket med verkligheten ger inte redovisningen användaren tillräcklig information för att bli upplyst. Ett ytterligare exempel återfinns på nästkommande sida i tabell 24:

Tabell 24 Helsingborgs komponentindelning enligt årsredovisning

	Komponentindelning enligt årsredovisning
Helsingborg	Har inte uppgett någon information om att komponentavskrivning används.

Enligt Helsingborgs interna dokument i tabell 25 ser dock komponentindelningen ut på följande vis:

Tabell 25 Helsingborgs komponentindelning enligt mailsvar

Komponentlista Helsingborg	Avskrivningstid
Mark	Avskrivningstid = 0 år
Markanläggning grund	Avskrivningstid = 30 år
Markanläggning ytskikt	Avskrivningstid = 20 år
Markanläggning övriga	Avskrivningstid = 20 år
Stomme	Avskrivningstid = 30-50 år
Tak	Avskrivningstid = 15-50 år
Fasad	Avskrivningstid = 25 år
Inre ytskikt	Avskrivningstid = 25 år
Byggnad övrigt	Avskrivningstid = 25 år
Värme	Avskrivningstid = 20 år
Ventilation	Avskrivningstid = 15 år
Rörgalleri	Avskrivningstid = 25 år
Bassäng	Avskrivningstid = 50 år
Reservoar	Avskrivningstid = 50 år
Travers	Avskrivningstid = 10 år
Hiss för VA-verksamhet	Avskrivningstid = 20 år
Ventilation för VA-verksamhet	Avskrivningstid = 15 år
Byggnadsinventarier övriga	Avskrivningstid = 10-20 år
Automation	Avskrivningstid = 10 år
Elanläggning	Avskrivningstid = 20 år
Ställverk	Avskrivningstid = 20 år
Rörgalleri för VA-verksamhet	Avskrivningstid = 25 år
Blåsmaskin	Avskrivningstid = 10 år
Brutet vatten	Avskrivningstid = 10 år

Centrifug	Avskrivningstid = 10 år
Kompressor	Avskrivningstid = 10 år
Omrörare	Avskrivningstid = 10 år
Pumpar	Avskrivningstid = 15-25 år
Rensgaller	Avskrivningstid = 15 år
Reservkraft	Avskrivningstid = 15 år
Skrapsystem	Avskrivningstid = 10-15 år
Skruvpress	Avskrivningstid = 15 år
Tankstation	Avskrivningstid = 10 år
UV-ljus	Avskrivningstid = 15 år
Ventiler (ej ledningsnät)	Avskrivningstid = 15 år
Värmeväxlare	Avskrivningstid = 20 år
Maskiner övriga	Avskrivningstid = 10-15 år
Belysning	Avskrivningstid = 10 år
Instrument	Avskrivningstid = 10 år
Mätutrustning	Avskrivningstid = 10 år
Larm, kameror & elektrisk låsutrustning	Avskrivningstid = 5-10 år
Inventarier övriga	Avskrivningstid = 10 år
IT-Mjukvara	Avskrivningstid = 5-10 år
Ledningsnät	Avskrivningstid = 50 år
Brandposter	Avskrivningstid = 50 år
Serviser	Avskrivningstid = 50 år
Ventiler	Avskrivningstid = 50 år

Det finns alltså en mycket välutarbetad komponentindelning som inte återspeglas i redovisningen. Vi är här medvetna om att det finns en balansgång i årsredovisningen mellan att å ena sidan inkludera för mycket information och å andra sidan för lite information. Detta är såklart en perspektivfråga där vissa användare kommer efterfråga mer information medan andra mindre. Det kan därav vara svårt att hitta den optimala punkten för hur mycket information som bör inkluderas. Från vårt perspektiv skulle vi dock anse att det finns utrymme för att låta en större del av komponentindelningen genomsyra redovisningen.

5.5 Nedskrivning

Enligt LKBR 7 kap. 4§ och ÅRL 4 kap. 5§ ska en anläggningstillgång som har ett lägre värde än det redovisade värdet vid räkenskapsårets slut skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången antas vara bestående. Denna information har förmedlats i Uppsala, Linköping och Västerås årsredovisningar via en liknande formulering som denna: ”*uppges att man löpande prövar anläggningstillgångar för nedskrivningsbehov. Om bokfört värde överstiger återvinningsvärdet skrivs värdet ner till återvinningsvärdet. Materiella anläggningstillgångar inom VA-verksamheten skrivs dock inte ned.*” (Tabell 10).

Vi anser att dessa organisationer på ett bra sätt informerat användaren och när nedskrivning görs, till vilket värde det sker till. Vi ser däremot skeptiskt på att man inte prövar nedskrivningsbehov på anläggningstillgångar inom VA-verksamheten.

En del av de undersökta VA-organisationerna har inte nämnt alls hur man ser nedskrivning medans andra uppger att nedskrivning görs men man förklarar inte vid vilka tillfällen man gör det eller hur det går till. Vi menar att vi även i dessa organisationer stött på upplysningsproblemet där användaren inte blir tillräckligt upplyst i årsredovisningen. Det är viktigt att här dra sig till minne att RKR kräver att både avskrivningsplaner och nedskrivningsbehov skall omprövas systematiskt då det kan vara svårt att bedöma rätt ekonomisk livslängd. Vi anser därav att det är viktigt att företaget upplyser om hur det hanterar dessa frågor. Östersund har exempelvis uppgett följande där man ännu inte har rutiner för systematisk prövning:

”vi arbetar för att upprätta rutiner för att kunna göra systematiska omprövningar av restvärde och nyttjandeperioder i enlighet med RKR 4”

Vi anser detta endast vara ett exempel på denna problematik som enligt oss verkar råda hos flera VA-organisationer.

5.6 Arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande samt komponentindelning

I VA-branschen verkar det råda vissa organisatoriska svårigheter kring hanteringen av anläggningstillgångar. Detta belyser till exempel artikeln “anläggningstillgångar inom VA– hur beskrivs de i budgetar och årsredovisningar?” där författarna synliggjort att det i själva verket varit ovanligt att man haft beskrivningar rörande förvaltning och utveckling av anläggningstillgångar inom VA i såväl budget som årsredovisning. Det visade sig bland annat att sju av tio studerade kommuner saknade beskrivning av VA-anläggningarnas status i budget och årsredovisning. I de tre resterande kommunerna kunde man endast få en antydning av statusen på VA-anläggningarna i budget och årsredovisning, inblicken som gavs var begränsad. Vidare har författarna undersökt beskrivning av underhåll samt specifikt planerat och avhjälpande underhåll för anläggningstillgångar inom VA. Här visade det sig att 9 av 10 studerade kommuner saknade denna beskrivning. I den sista kommunen fanns viss information som gav en liten inblick. Författarna summerar det som att det är ovanligt med beskrivning av status på anläggningstillgångar inom VA samt att det är ovanligt med beskrivningar av underhåll av anläggningstillgångar i budget och årsredovisning. Man gör en övergripande slutsats att praxis är olika i olika kommuner. Det finns därav en stor variation i hur man gör i olika VA-organisationer avseende dessa frågor.

I vår empiri (Tabell 11) kan vi understryka ståndpunkten att praxis verkar varieras mellan kommunerna och att det i en del av de undersökta organisationerna inte finns en tydligt utarbetad praxis om hur man hanterar anläggningstillgångarna som exempelvis vid nyttjandeperiodsbestämmande. Vi valde att ställa följande fråga till de undersökta organisationerna *”Hur går det till när ni bestämmer nyttjandeperiod av en tillgång samt vilka tillgångar som skall komponentavskrivas”*. Svaren från Kristianstad och Östersund redovisas i tabell 26 på nästkommande sida:

Tabell 26 Kristianstad och Östersunds arbetsgång vid nyttjandeperiodsbestämmande och komponentindelning enligt mailsvar

Kristianstad	Det är projektledaren som gör den bedömningen
Östersund	Från projekt till projekt. Det finns inga färdiga mallar vi arbetar efter

Det verkar för oss som att det inte finns några utarbetat tydliga riktlinjer på hur detta arbete ska skötas hos Kristianstad och Östersund. Det verkar inte finnas något synkroniserat sätt att se på hur man ska bestämma nyttjandeperiod och komponentindelning. Vidare har vi uppmärksammat att de tillfrågade organisationerna ofta i svaret på denna fråga har hänvisat till projektledaren. Det förefaller därav för oss som att organisationerna arbetar med dessa frågor på ett decentraliserat sätt, det är helt enkelt upp till respektive projektledare att göra en bedömning. Det förefaller inte som att man har centrala riktlinjer för att undvika subjektiva bedömningar. Det finns dock organisationer som svarat att man har ett utarbetat arbetssätt för att hantera dessa frågor vilket understryker just tidigare artikels tes om att praxisen är olika i de olika organisationerna.

5.7 VA–Organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild

Vi valde även att kartlägga de undersökta VA–organisationernas syn på god redovisningssed och rättvisande bild (Tabell 12). Vi ville undersöka hur man arbetar med dessa begrepp, om man lägger mycket fokus på de, eller om man överhuvudtaget ägnar sin tid åt att arbeta med dessa. Vi ville även undersöka vad VA – organisationerna använder sig för informationskällor för att fylla ut dessa tunna begrepp. Vi får till det här avsnittet dra oss till minnes kapitel 2.4 där Tagesson och Öhman (2010) menade att god redovisningssed innebär följande:

1. Avvikelse från lagstiftning är inte tillåtna och att det är lagen som alltid ska följas
2. Normalt ska de normgivande organen också följas. Vid eventuella avvikelser från dessa måste det kommenteras och motiveras
3. Finner man inte vägledning från vare sig lagstiftning eller rekommendationer, ska den sed som gäller bland andra seriösa företag och organisationer med liknande förutsättningar tillämpas.

Tidigare forskning menar att det inte framgår med all tydlighet hur god redovisningssed ska tolkas då det inte finns någon fastslagen definition i lagen. Det finns stora svårigheter att tolka och definiera begreppet (Wiklander 2016). Innebörden av vad som menas med god redovisningssed är snarare något som utvecklas över tid (Wiklander2016). Det är Bokföringsnämnden som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och det gör de genom att ge ut allmänna råd och rekommendationer (BFN). Rådet för kommunal redovisning (RKR) har ansvaret för god redovisningssed i kommunal verksamhet.

Det finns de som riktar kritik mot god redovisningssed och menar att begreppet bör tas bort eller ersättas (Engström 2007). Vi känner därav till att det begreppet god redovisningssed kan vara problematiskt i praktiken. Vi tycker däremot överlag att de undersökta VA-organisationerna gör ett så bra jobb som möjligt i arbetande med god redovisningssed. De flesta har i sina svar ringat in att god redovisning handlar om att både följa lagar och normering vilket är korrekt (Tagesson och Öhmans punkt ett och två). En del har även svarat att man följer revisors anvisningar vilket kan vara ett bra stöd i tolkning av god redovisningssed. Ingen har svarat att man tar stöd i gällande sed (Tagesson och Öhmans tredje punkt). Att ta stöd från andra seriösa företag inom VA-verksamheten skulle därav kunna vara ett förbättringsförslag för att underlätta tolkningen av god redovisningssed.

När det kommer till rättvisande bild råder samma problematik som förekommer med begreppet god redovisningssed. Det finns inte någon entydig definition av vad som menas med rättvisande bild. Man brukar dock hävda att rättvisande bild syftar till att de finansiella rapporterna i sin helhet ska ge en korrekt återspeglning av företaget, det är kvaliteten i helhetsbilden som avgör. Många av de undersökta organisationerna har i sina svar pekat just på att man försöker få ihop en så korrekt helhetsbild som möjligt och i detta ingår resultaträkning, balansräkning och noter. Vi tycker därav överlag att organisationer på ett bra sätt hanterar god redovisningssed och rättvisande bild, trots att det finns vissa svårigheter i begreppen.

5.8 Ränta

Studien visar att endast en liten del av de undersökta kommunernas VA-verksamheter, inkluderar information om internränta i sina årsredovisningar (Tabell 13).

Kapitalkostnader, där ränta och avskrivningar ingår, utgör en betydande del av VA-verksamheternas totala kostnader (Tagesson 2003). Vi menar att för att kunna bedöma och utvärdera VA-verksamheterna är det därför av stor vikt att känna till vilken internränta de tillämpar. Det finns varken någon tydlig rekommendation från RKR eller Bokföringsnämnden kring hur och att räntesats bör framgå i årsredovisningen. Det framgår dock att hänsyn skall tas till redovisningens kvalitativa egenskaper. Att inkludera internräntan anser vi hade ökat både jämförbarheten och transparensen. Vi menar att den bör framgå för att underlätta jämförbarhet mellan kommunernas VA-verksamheter och öka transparensen kring deras ekonomiska prestanda. Det vore därför fördelaktigt om det fanns en enhetlig standard eller riktlinjer för hur internränta ska rapporteras i årsredovisningarna. Detta skulle göra det enklare för intressenter, som beslutsfattare, medborgare och forskare, att jämföra och utvärdera kommunernas VA-verksamheter.

Det är dessvärre väldigt få av de undersökta VA-verksamheterna som uppger vilken internränta de använder sig av. Inget av de kommunala bolagen uppger om vilken internränta de använder sig av. Det är endast fyra offentligt förvaltade VA-verksamheter som nämner vilken räntesats de tillämpar. Örebro och Kristianstad utmärker sig genom att tydligt ange tillämpad internränta för VA-verksamheten. Det är troligt att fler av de granskade offentligt förvaltade verksamheterna använder kommunens internränta, men det framgår inte i deras årsredovisning. De verksamheter som styrs som kommunala bolag uppger överhuvudtaget inte vilken räntesats de använder vid beräkandet av kapitalkostnaden, vilket är anmärkningsvärt.

Resultaten visar på betydande brister i transparensen av internräntan hos va-verksamheterna. Trots att internräntan spelar en central roll i kapitalkostnadsberäkningar, saknas enhetliga riktlinjer för dess redovisning. Få VA-verksamheter rapporterar sin internränta och vi menar att detta begränsar jämförbarheten mellan kommuner och försvårar utvärderingar av verksamheten.

5.9 Nyckeltal

Det finns inga krav enligt vattentjänstelagen på att sårredovisningen skall innehålla nyckeltal. Vi menar dock att det bör finnas nyckeltal i sårredovisningen som intressenter kan ta del av för att underlätta och möjliggöra jämförelser och utvärderingar av VA-verksamheterna.

Resultaten från studien visar att det finns både likheter och skillnader mellan VA-verksamheternas sårredovisningar när det gäller inkludering av va-specifika nyckeltal (Tabell 14).

Alla undersökta VA-verksamheter tar upp nyckeltal i sin sårredovisning, men det är endast fem av 23 verksamheter som tar upp nyckeltal i sårredovisningen som är direkt kopplade till just VA-verksamheten. En förklaring till denna låga andel VA-specifika nyckeltal kan bero på att många av de kommunala bolagen och offentliga förvaltningarna bedriver verksamhet utöver just va-verksamhet. Likheterna mellan de kommuner som inte redovisar VA-specifika nyckeltal ligger främst i att de tar upp generella nyckeltal som inte är specifika för VA-verksamheten. Dessa kommuner kan ha valt att fokusera på övergripande nyckeltal som är relevanta för hela kommunens verksamhet, snarare än att belysa särskilda aspekter av VA-verksamheten.

De tar då upp nyckeltal där hela verksamheten räknas in. Norrköpings kommunala bolag utmärkte sig positivt och hade med överlägset flest VA-specifika nyckeltal i sin sårredovisning. Dessa nyckeltal bestod bland annat av sårintäkt per hus, driftskostnader per ansluten kund, antal läckor och antal avloppsstopp. Ingen av de andra undersökta VA-verksamheterna har tagit upp något av dessa relevanta nyckeltal. Det är troligt att VA-verksamheterna sitter inne på liknande information som Norrköpings kommunala bolag gör, men väljer av någon anledning att inte ta med dessa relevanta nyckeltal i sin sårredovisning.

Nyckeltal möjliggör jämförelser mellan olika verksamheter. Vi anser att det är viktigt att kunna jämföra olika va-verksamheter med varandra av flera anledningar. Det är dels viktigt för VA-verksamheten då nyckeltal och jämförelser kan synliggöra brister och styrkor i verksamheten, vilket gör det möjligt att prioritera de områden som behöver förbättras och effektiviseras. Det är även viktigt för intressenter att kunna bedöma hur verksamheten bedrivs och utvärdera styrningen.

5.10 Särredovisning VA

Det finns enligt vattentjänstlagen 50§ krav på att VA-verksamheten ska särredovisas.

Verksamheten ska bokföras 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 att redovisningen ska finnas tillgänglig för fastighetsägarna.

Vi menar även att särredovisningen bör för intressenterna finnas lättillgänglig.

Det finns utifrån den insamlade informationen tydliga skillnader och likheter mellan kommunerna gällande hur de uppfyller kraven på särredovisning av VA-verksamhet och dess tillgänglighet (Tabell 15).

Det är 15 av 23 va-verksamheter som uppfyller både kravet på särredovisning och lättillgänglighet. Goda exempel är Kristianstad kommun och Eskilstunas VA-verksamhet där särredovisning av VA-verksamheten är upprättad som en egen bilaga och finns lättillgänglig på kommunens hemsida. Att den är upprättad som en egen bilaga gör årsredovisningen tydlig och lättläst. Det är enkelt att utläsa VA-verksamhetens omsättning, kostnader, resultat och ställning. Det är även en stor fördel att den finns lättillgänglig på kommunens hemsida för VA-verksamhetens olika intressenter. De visar på god redovisningssed och tydliggör hur gemensamma kostnader fördelas, vilket bidrar till transparens och öppenhet. Att den är upprättad som egen bilaga skiljer sig åt från majoriteten av de offentligt förvaldade VA-verksamheternas särredovisning som finns upprättade i kommunens årsredovisning. Det är vanligt att kommuners årsredovisningar är på över 100 sidor, vilket gör det svårare att finna VA-verksamhetens redovisning.

I 6 av de 23 undersökta va-verksamheterna finner vi ingen särredovisning, eller så går det inte att särskilja resultat och kostnader för VA-verksamheten i årsredovisningen. Vi tycker att det tydligt bör framgå vad VA-verksamheterna har haft för omsättning, kostnader och resultat. Avsaknad av sådan info hindrar kontroll av att självkostnadsprincipen efterlevs. Vi har även hört av oss till dessa VA-verksamheter via mail och efterfrågat särredovisning av VA-verksamheten, men ej fått något svar. Efter kontakt med Uppsala och Linköping har tillgång givits till särredovisningen. Vi har däremot inte kunnat finna deras särredovisning på deras hemsida, vilket begränsar lättillgängligheten.

Vi menar att det är viktigt att alla kommuner strävar efter att inte bara uppfylla kraven på särredovisning, utan också göra informationen lättillgänglig för allmänheten och intressenter. På så sätt kan kommuninvånarna själva granska och bedöma hur VA-verksamheten sköts, vilket kan bidra till att öka förtroendet för kommunens arbete och beslutsprocesser. Det finns alltså en koppling mellan tydlighet, tillgänglighet och förtroende som bör tas i beaktning i det fortsatta arbetet med att förbättra VA-verksamhetens redovisning.

För att förbättra situationen skulle de VA-verksamheter som inte uppfyller kraven eller har brister ta lärdom av de goda exempel som Kristianstad och Eskilstuna utgör. Genom att följa goda exempel kan de förbättra sin redovisning och göra den mer tillgänglig, vilket i sin tur kan bidra till att öka insynen och förtroendet för VA-verksamheten.

Det bör samtidigt påpekas att även om en kommun uppfyller kraven på särredovisning och tillgänglighet, så innebär det inte nödvändigtvis att all information är lätt att begripa för alla. Därför är det också viktigt att kommunerna strävar efter att göra sin redovisning så tydlig och begriplig som möjligt för att göra det enklare för allmänheten att granska och bedöma VA-verksamheten.

I förarbetet (prop. 2005/6:78,s.101) till LAV (som finns ingående beskrivet i kapital 2.2.3) har man beskrivit att när det gäller hur huvudmannen väljer att redovisningstekniskt genomföra särredovisningen är något som bör kunna överlämnas till redovisningspraxisen. Vi ser vissa brister med att överlåta utformningen av särredovisningen till branschen. Organisationerna behöver här utfyllnad till hur denna särredovisning skall utföras. Vi anser att det skulle vara bra att tydliggöra hur särredovisningen skall gå till, detta för att minska misstagen och öka den generella kvaliteten på dessa.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att majoriteten av de undersökta kommunerna följer normeringen om särredovisning av VA-verksamhet och att redovisningen är lättillgänglig. Det finns dock fortfarande VA-verksamheter som inte uppfyller dessa krav, vilket påverkar transparensen och insynen i deras VA-verksamhet. Detta kan i sin tur påverka förtroendet för verksamheten och dess styrning.

5.11 Anläggningsavgifter

Enligt rekommendation nr 18 från Rådet för kommunal redovisning ska anslutningsavgifter periodiseras över anläggningarnas respektive nyttjandeperiod. Samtliga av de undersökta VA-verksamheterna, med undantag för två, följer RKR:s råd gällande periodiseringen av anläggningsavgifterna (Tabell 16). Det är endast Helsingborg och Halmstad som vi inte funnit någon information hos kring hur anläggningsavgifterna hanteras. Efterlevnaden av rekommendationen är därmed god.

Den vanligaste metoden bland de undersökta VA-verksamheterna är att de direkta kostnaderna intäktsförs under det första året och sedan periodiseras det återstående beloppet över tillgångens förväntade livslängd. Detta är den metod som är mest transparent då den klart och tydligt visar hur avgifterna fördelas över tiden.

Det förekommer en del skillnader mellan hur de har redovisat periodiseringen av anläggningsavgiften. En majoritet av de undersökta verksamheterna intäktsför direkt de direkta kostnader, vilket kan vara kostnader för administration. Vissa väljer däremot att periodisera hela anläggningsavgiften över tillgångens nyttjandeperiod. Andra skillnader är att periodiseringsperioden skiljer sig åt och är allt från 25–60 år. Detta är ett ganska stort spann, vilket kan ifrågasättas då det rimligtvis inte bör vara så pass stor skillnad mellan VA-verksamheternas tillgångar.

Det är uppmuntrande att se att de flesta VA-verksamheterna följer RKR:s rekommendation att periodisera anslutningsavgifter. Detta visar en stark överensstämmelse med god redovisningssed. Det är däremot märkligt att det finns stora skillnader när det kommer till periodiseringstiden. Det är viktigt att fortsätta sträva efter klarhet och detaljrikedom i redovisningen för att säkerställa att alla intressenter har tillgång till fullständig och tydlig information.

5.12 Förklarande faktorer

Vad kan då fel och brister och skillnader mellan VA-verksamheternas redovisning bero på? Vi tänkte nedan redogöra för tänkbara faktorer.

5.12.1 Kompetens och aktivt ägarskap

Två faktorer som kan förklara skillnader och brister hos VA-verksamheterna är avsaknad av aktivt ägarskap och tillgången på kompetent personal.

Dessa två faktorer är något som Jonsson (2017) tar upp i sin studie. Där pekar han på organisatoriska problem som brist på kompetens och aktivt ägarskap i VA-verksamheterna. En brist på aktivt ägandeskap (avsaknad av korrekt styrning) har även visat sig påverka tillgången på kompetent personal negativt. I studien fastslår han att bristen på kompetens hos personal leder till ett fokus på ”nuet” när det långsiktiga strategiska tänket i själva verket är mycket viktigt i VA-branschen. Som förbättringsposter föreslår studien att kommunerna ”behöver höja investeringsnivån, förstärka med strategisk personal och därmed även stärka finansieringen för att skapa förutsättningar för långsiktigt hållbar kommunal VA”. Detta resonemang understryks även av Haraldsson (2019) där han menar att tillgång till kompetens är en nyckelfaktor för att förklara vad som påverkar förmågan att planera och genomföra investeringar i VA-verksamheter.

Utifrån tidigare forskning är det tydligt att kompetens är väsentligt för att redovisningen ska kunna upprättas på ett tillfredställande sätt. Vi menar att det därför är av stor vikt att VA-verksamheterna och kommunerna arbetar aktivt med att både utbilda sin personal samt bibehålla den kompetens som finns inom organisationen. Kompetent personal i VA-verksamheterna är verkligen en viktig förutsättning för att kunna höja nivån på redovisningen.

För att mäta kompetensen hos organisationerna inkluderade Haraldsson andelen högskoleutbildade i kommunen. När vi tittar på andelen högskoleutbildade i de undersökta kommunerna i tabell 4 finner vi att andelen högskoleutbildade är högst i Lund, Uppsala, Umeå och Linköping. De kommuner med lägst andel högskoleutbildade är Borlänge, Södertälje, Eskilstuna och Borås. När vi jämför VA-verksamheternas upplysning vad gäller de undersökta dimensionerna kan vi inte se att andelen högskoleutbildade i kommunen har någon positiv påverkan på VA-verksamhetens upplysning. Av de undersökta VA-verksamheterna presterar snarare de kommuner med låg andel högskoleutbildade i kommunen något bättre vad gäller upplysningen (Tabell 19). Det är dock svårt att mäta kompetens, vilket

även Haraldsson betonar. Det gör att det blir svårt att dra några konkreta slutsatser vad gäller kompetens som förklarande faktor. Vi kan däremot konstatera att andelen högskoleutbildade i kommunen inte har någon tydlig positiv påverkan på VA-verksamhetens upplysning.

5.12.2 Samverkan och organisationsform

En annan nyckelfaktor som Haraldsson (2019) tar upp är organisatorisk samverkan. Detta är organisationer där kommunen/huvudmannen har valt att samverka och samarbeta med andra för på så sätt förbättra verksamheten.

Thomasson och Jonsson (2022) tar i sin studie upp samverkan som en viktig faktor som kan medföra flera fördelar. De menar att samverkan mellan VA-verksamheter kan höja organisationernas kapacitet och även resursbas. Tidigare forskning har påvisat betydande fördelar med samverkan, som att det kan leda till stordriftsfördelar och andra samordningsvinster. Ett annat motiv till att ansluta sig till en samverkansorganisation är att dessa skapar bättre förutsättningar att behålla och rekrytera kompetens. Att samarbeta med andra verksamheter medför inte samma behov av egen kompetens inom organisationen. Det är rimligt att anta att det är svårare för en mindre VA-verksamhet, med sämre förutsättningar, att kunna locka till sig kompetens.

I vår studie har vi undersökt totalt 6 kommuner som ingår i samverkansorganisationer och dessa är Helsingborg, Halmstad, Umeå, Lund, Gävle och Sundsvall (Tabell 4). Av dessa VA-verksamheter är det verkligen Sundsvall och Umeå som utmärker sig på ett positivt sätt vad gäller upplysning vid analys av tabell 19. Om vi däremot tittar på Halmstad och Lund utmärker sig dessa två på ett negativt sätt vad gäller upplysning. När vi tittar på alla 6 VA-verksamheter tillsammans så presterar de vad gäller upplysning i linje med genomsnittsverksamheten. Utifrån dessa resultat finns möjligheten att samverkan i Sundsvall och Umeå har en positiv påverkan på upplysningen.

Utöver de positiva aspekter som kan komma ur samverkan finns det även andra perspektiv på samverkan från tidigare forskning som visar att samverkan påverkar både hur den politiska styrningen av kommunal verksamhet fungerar och medborgarnas förhållande till denna verksamhet. Samverkan mellan kommuner kräver kompromisser och samarbete mellan olika kommunföreträdare. Detta skulle kunna påverka medborgarnas inflytande, eftersom de röstar

i en kommun, men kan komma att påverkas av vad som händer i andra kommuner. Ansvarsutkrävande i samverkansorganisationer blir således mer komplext (Thomasson 2021).

I Helsingborg och Halmstad verkar inte samverkan ha stärkt upplysningen, men det kan naturligtvis finnas andra faktorer som ligger bakom och kan förklara den bristande upplysningen hos dessa verksamheter.

Av de undersökta VA-verksamheterna så bedrivs 15 av dessa som privaträttsliga organisationer (kommunala bolag) och de resterande 8 är offentligrättsliga organisationer (kommunal förvaltning, kommunalförbund, gemensam nämnd).

Haraldsson (2019) undersökte om organisationsformen hade betydelse för genomförandegraden på investeringar och fann i sin studie att den privaträttsliga organisationsformen hade en positiv påverkan på genomförandegraden. I vår studie finner vi däremot inte någon skillnad vad avser upplysning mellan de båda organisationsformerna då båda uppvisar ett nästintill identiskt genomsnitt avseende godkända punkter i tabell 18.

5.12.3 Befolkning

En faktor som många tidigare studier om VA-verksamheter valt att undersöka är befolkningsutvecklingen i kommunen (Jonsson 2017; Jonsson och Thomasson 2019; 2022; Haraldsson 2013; 2019).

I vår studie är skillnaden i befolkningsstorleken omfattande då vi undersökt både Uppsala, med cirka 240 000 invånare, och Borlänge, med strax över 50 000 invånare (Tabell 4). Vi, likt tidigare forskning, antog att de större kommunerna bör ha större förutsättningar, jämfört med mindre kommuner, vad gäller bland annat kompetens och resurser, och att det bör ha ett positivt utfall på upplysningsnivån. Vi fann dock att de större kommunerna underpresterade upplysningsmässigt och att istället de mindre kommunerna lyckats bättre med sin upplysning (Tabell 19). Vi finner inte en större befolkningsmängd har någon positiv påverkan på nivån på upplysningen, utan snarare tvärtom. En förklaring till detta kan bero hur stor del av kommunens totala kostnadsbild som utgörs av VA, vilket i sin tur kan påverka intresset för VA. I kommuner med en större befolkningsmängd är det troligt att VA inte utgör en lika stor andel av den totala kostnaden som det gör i en kommun med en lägre befolkningsmängd. I

kommuner med låg befolkningsmängd skulle därför intresset för VA kunna vara större, vilket kan leda till en större press på en god upplysning. Geografiska förutsättningar bör rimligtvis även de påverka då kommuner som är väldigt stora till ytan, och rör och ledningar behöver dras över större geografiska områden, kommer att leda till att VA-verksamheten utgör en större andel av den totala kommunala kostnaden.

5.12.4 Avgiftsnivå

Avgiftsnivåerna mellan de undersökta VA-verksamheterna skiljer sig åt och varierar alltifrån 245 751–88 660 kr vad gäller anläggningsavgifterna och spannet mellan bruksavgifterna är 39,75–15,62 kr/kubikmeter vatten. Dessa skillnader kan till viss del förklaras av kommunens geografiska förutsättningar.

Den andra förklaringen handlar om hur kostnadseffektivt verksamheten bedrivs då det är självkostnadsprincipen som gäller och där det är verksamheternas kostnader som styr avgiftsnivån.

Tidigare studier har visat att medborgares engagemang för frågor som rör infrastruktur generellt sett inte hamnat högt upp på intresselistan (Thomasson och Jonsson 2022). Det har även visat sig att när intresset hos medborgarna är stort i en fråga så ökar även engagemanget för frågan hos politikerna. Infrastrukturen som rör VA-verksamheterna är dessutom nedgrävd och till stora delar ej synlig, vilket ytterligare minskar intresset hos medborgarna. Avgifterna för vatten och avlopp har även historiskt sett varit relativt låga jämfört med andra nödvändigheter. Vi har dock sett att avgifterna ökat kraftigt de senaste åren och detta bör rimligtvis öka intresset för VA-verksamheterna, vilket i sin tur bör resultera i ökade krav på en god redovisning.

Vi menar att en högre avgiftsnivå skulle kunna sätta en större press på god redovisning hos va-verksamheter då trycket från intressenterna rimligtvis bör vara större jämfört med vad det är på en VA-verksamhet med låga avgifter.

Två kommuner som har en relativt hög avgiftsnivå vad gäller både anläggningsavgifter och bruksavgifter är Sundsvall och Umeå. Båda dessa har presterat mycket väl gällande upplysningen. Avgifterna skulle här kunna vara en förklarande faktor till varför dessa kommuner presterar så väl som de gör.

Tillskillnad från Sundsvall och Umeå finner vi att kommuner som Uppsala, Linköping, Gävle och Västerås generellt har låga avgifter och presterar även upplysningsmässigt under genomsnittet. Detta stärker även tesen att en högre avgiftsnivå skulle kunna ha en positiv påverkan på upplysningen.

5.12.5 Bristande normgivning och möjligheter till ansvarsutkrävning

Som nämnts i tidigare avsnitt är VA-verksamheterna skyldiga att följa ramlagar som LKBR och ÅRL. Då detta är ramlagar är reglerna inte detaljerade och täcker alla delar, vilket lämnar över mycket ansvar till normgivare som RKR och BFN.

VA-verksamheterna behöver dessutom följa LAV, vilken syftar till att säkerställa vattenförsörjning och avlopp. LAV reglerar inte hur årsredovisningen skall se ut i detalj, vilket motiveras med att detta kan lämnas över till den redovisningspraxis som utvecklas inom ramen för vad som ska anses vara god redovisningssed.

Då lagarna inte i detalj styr hur redovisningen skall upprättas krävs det att rekommendationer från RKR och BFN, som även ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed, täcker stora delar och är tydliga. Vi menar att det finns brister i rekommendationerna och att detta kan vara en förklarande faktor till varför VA-verksamheternas redovisning inte upplyser dess intressenter på tillfredställande sätt som möjliggör ansvarsutkrävande.

Begreppen god redovisningssed och rättvisande bild är även dessa komplicerade att förstå vad de exakt innebär. Det framgår inte med all tydlighet hur god redovisningssed och rättvisande bild ska tolkas då det inte finns någon fastslagen definition i lagen. Vi menar att det finns stora svårigheter med att tolka och definiera begreppen, vilket även Wiklander (2016) menar. Det har även riktats mycket kritik mot god redovisningssed och Engström (2007) är en av dem som anser att begreppet bör tas bort eller ersättas.

Enligt oss är det problematiskt att dessa begrepp komplicerar och försvårar de redovisningsskyldigas arbete. Det är troligt att bristande rekommendationer och begrepp som god redovisningssed och rättvisande bild kan vara förklarande faktorer till brister i VA-verksamheternas redovisning.

I rapporten skriven av Erlingsson et al (2014) har man uppmärksammat fyra områden i kommunala bolag som hänger samman med ansvarsutkrävande och demokrati. Dessa är:

1. Förutsättningar för lekmannarevisor att granska bolagen
2. Insynen och öppenhet i, samt tillgängligheten till information om verksamheten som bedrivs i bolagsform
3. Om det kan vara ett problem att fullmäktige- och kommunstyrelseledamöter också har tunga uppdrag i kommunens bolagssfär
4. Den grundläggande frågan om inom vilka områden eller branscher det är lämpligt att kommunen bedriver verksamhet i bolagsform.

Varje kommunalt bolag har en utsedd lekmannarevisor. Syftet med detta är att granska om bolagets verksamhet lever upp till ägarens mål, hur effektivt verksamhetens bedrivs samt hur tillräcklig den interna kontrollen fungerar. Författarna fastslår att lekmannarevisionen inte blivit som man tänkt. SKL anger att det finns svårigheter i den rollen. SKL uppger att ”kunskaperna om lekmannarevisionen behöver öka på många håll, inte minst hos fullmäktige”. Författarna skriver ”Men även om lekmannarevisorernas granskning fungerar bra är det en annan sak huruvida de informerar bolagsägarna på ett bra sätt, det vill säga fullmäktige och ytterst medborgarna, om vad de finner”. Vidare har tidigare granskning av kommunrevisionen funnit stora brister i kommunrevisorernas återkopplingar av granskningar till allmänheten. Av de tillfrågade kommunledamöterna var det 52% som svarade att de endast i vissa fall får tillfredställande information av lekmannarevisorn.

Det finns här enligt oss ett tydligt kommunikationsproblem mellan de kommunala bolagens revision och de kommunala bolagens styrning. Det här skulle såklart även kunna vara en delförklaring till de brister vi upptäckts i VA-organisationerna. Om till exempel revisionen visar att något beslut inte är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild och den informationen inte når ledningen så kan en felpraxis växa fram.

När det kommer till artikelns andra punkt, insyn och öppenhet samt tillgänglighet, tar man upp problem med insyn i kommunal verksamhet. De enkätundersökningar man gjort pekar på att det ”finns en allmänt utbredd uppfattning att det innebär vissa demokratiproblem med att bedriva verksamhet i bolagsform” (med bolagsform syftas på att kommunen valt att bedriva verksamheten i kommunalt bolag). Vi menar att även denna punkt pekar på vissa brister som finns i kommunal verksamhet och särskilt när det kommer till insyn. Författarna till artiklarna tar även upp att de i deras roll som forskare stött på bekymmer med dokumenthantering som är värda att uppmärksamma.

När det kommer till den tredje punkten, ett så kallat ”dubbla stolar problem” finns det ett uttalat problem med ”personunion” i kommunerna, där det är samma personer som t.ex. är högt uppsatta både i kommunfullmäktige och i de kommunala bolagen. Vi menar att det, i kombination med en bristande insyn, kan bli en grogrund för felaktiga redovisningsval och i längden brister i efterlevnad och upplysningsproblem. Den fjärde punkten i rapporten anser vi ej vara relevant i vår studie och kommer inte att behandlas vidare.

Dessa tre första punkter som tas upp i artikeln ”Hur styrs och granskas kommunala bolag? Erfarenheter och lärdomar från Norrköpings kommun” visar på en del specifika problem för just kommunala bolag som man måste ta i beaktan när man drar slutsatser om redovisningen hos kommunala bolag. Vi drar till exempel slutsatsen att sämre insyn och revision kan leda till ett lägre tryck att förändra felaktigheter än som råder hos privata redovisningsskyldiga. Även ”dubbla stolar” problematik kan leda till ett lägre tryck att förändra felaktigheter på grund av ledares starka ställning. Kanske är det därav svårare att uppnå enighet avseende vad som är en bra redovisningspraxis och rätt sätt att redovisa detta på till användarna av de finansiella rapporterna.

6. Slutsats

6.1 Slutsats och besvarande av frågeställningar

Bakgrunden till denna studie är att det råder ett stort investeringsbehov hos VA-verksamheter i Sverige och att avgifterna för VA-tjänsterna stigit kraftigt. Detta har aktualiserat behovet av att VA-abonnenter ges goda förutsättningar till att granska och kontrollera att de avgifter som sätts av kommunfullmäktige och VA-verksamheterna är rimliga och endast motsvarar verksamhetens faktiska kostnadsnivå, samt möjlighet till ansvarsutkrävande. Till råga på detta innehar VA-organisationerna monopolställning som regleras av en självkostnadsprincip, vilket ytterligare ökar behovet av granskning.

Syftet med denna uppsats var att beskriva och analysera kommunal VA-verksamhet. Studien har undersökt VA-verksamheter vad gäller skillnader och likheter, bra och dåliga exempel, efterlevnad av lagar och rekommendationer, nivån på upplysningen samt beskrivit förklarande faktorer till bristande upplysning.

Det finns stora likheter i hur VA-verksamheterna upprättar sin årsredovisning, men det finns även en del skillnader. Stora skillnader som identifierats är:

Valet av avskrivningstid, där valet av avskrivningstid kan variera mellan 33–99 år.

Vid arbetet med nyttjandeperiodsbestämmande och komponentindelning har vi identifierat två grupper av organisationer. Den ena som har tydliga riktlinjer och färdiga mallar för dessa beslut och en andra grupp som inte har en tydlig struktur och därav arbetar med decentraliserat vilket skulle kunna leda till mer godtyckliga beslut.

Både vår studie och Haraldssons tidigare studier understryker att implementeringen av komponentavskrivningar gjorts i viss mån på olika sätt i organisationerna. Detta skulle kunna motiveras av att RKR:s explicita krav på komponentavskrivning inte definierar vilka tillgångar som är tillämpliga.

Efterlevnaden av lagar och rekommendationer har varit hög hos de undersökta VA-verksamheterna. Vi har inte funnit några konkreta lagöverträdelser, men det är i flera fall som det i årsredovisningen inte framgår hur verksamheterna uppfyller lagkrav som exempelvis de krav som finns på komponentavskrivning. När det gäller brister i efterlevnaden av rekommendationer är det främst de normgivande organens redovisningskvalitativa egenskaper som inte är helt uppfyllda.

De VA-verksamheter som i denna studie sammantaget har haft den främsta upplysningen, genom att uppfylla en tillräcklig upplysning på flest antal dimensioner, och efterlevnaden av rådande normering är VA-verksamheterna i Sundsvall och Kalmar. De har lyckats med att uppfylla alla de undersökta dimensionerna förutom upplysning om internränta, vilket är en viktig del vid kapitalkostnadsberäkning.

De som däremot har lyckats mindre bra i denna studie är VA-verksamheterna i Helsingborg, Kalmar, Halmstad och Linköping. Dessa har i studien inte uppfyllt samma nivå av upplysning som resterande VA-verksamheter. Det positiva är att det finns stora möjligheter till förbättring med endast små åtgärder.

Flera förklarande faktorer till varför det råder brist på upplysning hos VA-verksamheterna har i studien identifierats utifrån tidigare forskning. Dessa faktorer är kompetens, aktivt ägarskap, organisationsform, samverkan, befolkningsförutsättningar, avgiftsnivå samt bristande normering och möjligheter till ansvarsutkrävande.

Studien kunde inte visa på att andelen högskoleutbildade i kommunen hade någon positiv påverkan på VA-verksamhetens upplysning och efterlevnad.

När det gäller samverkansorganisationerna var nivån på upplysningen väldigt hög hos en del och väldigt låg hos andra. Det är möjligt att samverkan lämpar sig bättre för vissa organisationer än andra och kan ha en positiv påverkan på upplysningen när den fungerar väl. Studien finner inga skillnader i upplysningsnivå mellan den offentlighetsrättsliga och den privaträttsliga organisationsformen.

Det går inte i studien att visa på att en högre befolkningensmängd har någon positiv påverkan på upplysningen.

Avgiftsnivån är en förklarande faktor som enligt studien har en positiv påverkan på upplysningen. En högre avgiftsnivå hos VA-verksamheten tenderade att även höja nivån på upplysningen.

6.2 Förslag till vidare forskning

Forskningen inom kommunal VA-redovisning är inte så omfattande idag, men vi föreslår att man fortsätter forska inom området. Vi anser att de förklarande faktorerna och hur man kan implementera dessa är ett mycket intressant område där man kan vara med och förbättra utvecklingen av VA-redovisningen. Vi har i vår rapport varit inne på bland annat faktorer som befolkningensmängd, kompetens och revision som påverkar dessa brister. Vi skulle vilja se bland annat forskning på hur man skulle kunna implementera förbättringar av dessa förklarande faktorer. Hur kan man till exempel öka kompetensen i organisationerna på bästa sett? Hur kan förbättra revisionen i dessa organisationer på bästa sett? Osv.

VA-verksamheten är en bransch som är utsatt för förändring, det kan exempelvis vara att hänga med i befolkningsutvecklingen eller att klara av nuvarande och framtida miljökrav och vi tror att forskningen kommer att spela en viktig roll i detta arbete. Vi anser att Haraldsson ringar in vikten av fortsatt forskning på ett bra sätt.

”Budskapet är dock enkelt, det är viktigt att vara noga med både principer och tillämpning vid redovisning av investeringar inom kommunalt vatten och avloppsverksamhet för de val som görs idag får konsekvenser långt i framtiden” (Haraldsson 2015)

Att ha fungerande VA kan vi i Sverige lätt ta som en självklarhet, men det är en ynnest som man ska vara tacksam för och att få vara med och bidra till dess förbättring är något vi sett

som givande. Vi hoppas därav att flera forskare kommer att intressera sig för VA-området och bidra till dess utvecklande.

6.3 Reflektion

Vår arbetsprocess har varit orienterande där vi först valde ett annat ämne och sedan gick över till detta ämne som vi ansåg vara mer intressant och som kunde bidra med ett större värde. Det tycker vi är det fina med den kvalitativa metoden, man kan starta ett forskningsprojekt generellt för att sedan hitta det mest intressanta att smalna av på. Vi är därför mycket glada för att ha valt denna metod. Om vi hade gjort forskningsprojektet igen hade vi strävat efter att nå en djupare kunskap om VA-organisationerna genom att tillkomplettera med exempelvis att observera organisationen inifrån genom att få följa med i deras arbete, alternativt att få bedriva djupintervjuer. Vi hade också försökt att avgränsa oss mer för att få en mer kort och koncis uppsats. Det anser vi hade gjort det lättare att kunna föra en konsekvent argumentationslinje. Man kan föra den kritiken mot vår uppsats, att ”man inte ser skogen för alla träd”, att den helt enkelt blivit för omfattande. Anledningen att vi ändå valt att behålla så pass mycket information är för att vi velat ge en så pass riktig och transparent bild som möjligt. Man skulle exempelvis kunnat välja att ta bort de redovisningsområden där VA-organisationerna gjort bra ifrån sig som i värderingsgrund för att det inte är lika intressant som de områden där det finns större brister. Men vi anser att det i vårt arbete varit viktigt att återge en så pass ärlig bild som möjligt.

7 Källförteckning

Adell, E. (2022). Dyrare vatten i fem skånska kommuner – Största höjningen är i Malmö. *Sveriges Radio*, 25 november. <https://sverigesradio.se/artikel/dyrare-vatten-i-fem-skanska-kommuner-storsta-hojningen-ar-i-malmo>

Andersson, Göran och Funck, Elin K. (2020). *Ekonomistyrning: beslut och handling*. Tredje upplagan Lund: Studentlitteratur

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori: -policy och -praxis*. 2. uppl. Malmö: Liber ekonomi

Baumol, William J. (1977). On the Proper Cost Tests for Natural Monopoly in a Multiproduct Industry. *American Economic Review*, American Economic Association, vol. 67(5), s. 809-822, December

BFNAR 2012:1

Bryman, Alan & Bell, Emma (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Upplaga 3 Stockholm: Liber

Case, Karl E., Fair, Ray C. & Oster, Sharon M. (2020). *Principles of microeconomics*. Thirteenth edition, Global edition. Harlow, England: Pearson

Dramatiska höjningar av VA-taxan kräver åtgärder (2016). *Dagens samhälle*, 13 januari. <https://www.dagensamhalle.se/styrning-och-beslut/kommunpolitik/dramatiska-hojningar-av-va-taxan-kraver-atgarder/>

Deegan, Craig & Unerman, Jeffrey (2011). *Financial accounting theory*. 2. European ed. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education

Engström, S. (2007). Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden. *Balans*. Nr 10/2007

Engström, S. (2009). Bokföringsnämnden och rättvisande bild. *Balans*.

Erlingsson, G. Fogelgren, M. Olsson, F. Thomasson, A. & Öhrvall, R. (2014) *Hur styrs och granskas kommunala bolag? Erfarenheter och lärdomar från Norrköpings kommun* (Rapport 2014:6). Centrum för kommunstrategiska studier, Linköpings Universitet.

Falkman, P. & 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*, 24(3), pp. 271–283.

Hallman, J. (2022). Rejäl ökning av vattenpriset i Stockholm. *Fastighetstidningen*, 26 september. <https://fastighetstidningen.se/rejal-okning-av-vattenpriset-i-stockholm/>

Haraldsson, M. 2013. *Särredovisning inom VA-branschen* (Rapport Nr 2013-21). Svenskt vatten utveckling. http://vav.griffel.net/filer/SVU-rapport_2013-21.pdf

Haraldsson, M. (2015). *Aktiv redovisning av materiella anläggningstillgångar inom VA-branschen* (Rapport Nr 2015-15). Svenskt vatten utveckling. http://vav.griffel.net/filer/SVU-rapport_2015-15.pdf

Haraldsson, Mattias (2016). *Accounting and auditing in municipal organisations: four papers on accounting compliance and audit costs*. Diss. (sammanfattning) Lund: Lunds universitet.

Haraldsson, M. (2019). *Planering och genomförande av VA-investeringar: En branschövergripande analys* (Rapport Nr 2019-18). Svenskt Vatten Utveckling. <http://vav.griffel.net/filer/svu-rapport-2019-18.pdf>

Jensen, M. & Meckling, W. (1976), "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305-360

Johansson, G. (2005) *SWE GAAP - svensk redovisningspraxis: genomgång av årsredovisningar för svenska aktiebolag*. Lund: Studentlitteratur.

Jonsson, R. (2017) Organisering och styrning av kommunal VA-verksamhet (Rapport Nr 2017-15). Svenskt Vatten Utveckling.

http://vav.griffel.net/filer/SVU-rapport_2017-15.pdf

Jonsson, R. & Thomasson, A. (2019). *Anläggningstillgångar inom VA – hur beskrivs de i budgetar och årsredovisningar?* (Rapport Nr 2019-6). Svenskt Vatten Utveckling.

<http://vav.griffel.net/filer/svu-rapport-2019-06.pdf>

Kolehmainen, I. (2019). Kreativa upplägg ger dyrare och sämre upphandlingar. *Dagens samhälle*, 30 september. <https://www.dagenssamhalle.se/opinion/debatt/kreativa-upplagg-ger-dyrare-och-samre-upphandlingar/> [2023-05-24]

Konkurrensverket (u.å). Monopol.

<https://www.konkurrensverket.se/konkurrens/om-konkurrens/monopol/> [2023-05-25]

Marton, J., Sandell, Niklas & Stockenström, Anna-Karin (2018) *Redovisning: Från bokföring till analys*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Meyer, J.W. & Rowan, B (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol. 83 No. 2, pp. 340-363.

Nilsson, S. (2010) *Redovisningens normer och normbildare : en nationell och internationell översikt*. 4., [uppdaterade] uppl.. Lund: Studentlitteratur.

Svenskt vatten (2019). *Vattnets kretslopp*.

<https://www.svensktvatten.se/fakta-om-vatten/vattnets-kretslopp/> [2023-05-17]

RKR R4 Materiella anläggningstillgångar

Svenskt vatten (2020). *Resultatrapport för Hållbarhetsindex 2020* (Rapport R2021-01).

https://vattenbokhandeln.svensktvatten.se/wp-content/uploads/2021/02/Svenskt_Vatten-Hallbarhetsindex_2020.pdf

Svenskt vatten (2021). *Dricksvattenfakta*. <https://www.svensktvatten.se/fakta-om-vatten/dricksvattenfakta/> [2023-04-10]

Svenskt vatten (2023). *VA-taxa*. <https://www.svensktvatten.se/vattentjanster/organisation-och-juridik/va-taxa/> [2023-05-08]

Sveriges kommuner och landsting (2016). *Översyn av metod för att föreslå internränta i kommuner och landsting*

(Cirkulär 16:6). Stockholm: Sveriges kommuner och landsting.

<https://skr.se/download/18.14995aea175214466cfcc13/1602844786748/16bil006-2.pdf>

Sveriges kommuner och regioner (2020). *Internränta för 2021*.

<https://skr.se/skr/tjanster/cirkular/cirkular/2020/internrantaforar2021.31749.html>

Sveriges kommuner och regioner (2022). *Internräntan 2023 alltför låg i förhållande till ränteläget*.

<https://skr.se/skr/ekonomijuridik/ekonomi/finansfragor/arkivfinansfragor/arkivfinansfragor/interrantan2023alltforlagiforhallandetillrantelaget.64135.html>

Sveriges kommuner och regioner (2023). *Kommungruppsindelning*.

<https://skr.se/skr/tjanster/kommunerochregioner/faktakommunerochregioner/kommungruppsindelning.2051.html>

Tagesson, T. (2003). *Kapitalkostnadsredovisning inom VA-branschen i Sverige* (Rapport Nr 25). VA-Forsk.

http://vav.griffel.net/filer/VA-Forsk_2003-25.pdf

Tagesson, T. (2007), "Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of the Swedish water and sewage sector", *Utilities Policy*, Vol. 15 No. 4, pp. 248-260

Tagesson, T. & Öhman, P. (2010). *Redovisning i ett nötskal*. 1. uppl. Lund:

Studentlitteratur

Thomasson, A. & Jonsson, R. (2022) *Investeringar i kritisk infrastruktur: Utmaningar och vägar framåt*. Kommuninvest.

<https://kommuninvest.se/wp-content/uploads/2022/02/Forskningsberedningsrapport-Investeringar-i-kritisk-infrastruktur.pdf>

Triantafillou, P. (2007). BENCHMARKING IN THE PUBLIC SECTOR: A CRITICAL CONCEPTUAL FRAMEWORK. *Public administration (London)*, 85(3), pp. 829–846.

Wiklander, Per-Ola (2016). *Kommunal redovisning: en rättsvetenskaplig studie*. Diss. Karlstad: Karlstads universitet.

Zimmerman, J.L. (1977), “The municipal accounting maze: an analysis of political incentives”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, pp. 107-144.

Årsredovisningslagen: en guide till god redovisningssed. 2. uppl.. (2007). Lund: Stockholm: Studentlitteratur; Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

Lagar:

Bokföringslag (1999:1078)

Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster

Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

Årsredovisningslag (1995:1554)

Propositioner och förarbeten:

Proposition 2005/06:78 Allmänna vattentjänster

Proposition 1975:104 Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.

Proposition 1995/96:10 Års- och koncernredovisning

Proposition 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

SOU 2004:64 Allmänna vattentjänster