

Redovisning av affärsverksamhet

– mot bakgrund av
självkostnadsprincipen

Förord

Affärsverksamhet bedriven utifrån principen om självkostnad är en motsägelsefull företeelse och innebörden av denna princip har varit föremål för tolkningar. Den definition som finns i VA-lagen, att avgiftsuttaget inte får överskrida vad som behövs för att täcka nödvändiga kostnader för anläggningen, har lett till ett antal utslag i statens VA-nämnd med innebörden att överuttag, dvs. överskott uppkomna därför att avgifterna överskridit nödvändiga kostnader, ska återbetalas till taxekollektivet.

Till en del har bilden komplicerats av att VA-lagen inte definierar kostnader enligt allmänt accepterade redovisningsprinciper. Detta är en komplikation som förhoppningsvis ska vara ur vägen när nu föreslagna ändringar i VA-lagen träder i kraft. Förslaget innehåller bl. a. ett närmande till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, men problematiken kring hanteringen av uppkomna överskott kvarstår, vilket hanteras utförligt i denna skrift.

Denna idéskrift behandlar redovisning av affärsverksamhet som bedrivs enligt självkostnadsprincipen, dvs. VA-verksamhet och renhållning, till den del denna avser kommunens fastighetsägare. Skriften har utarbetats av ek. dr. Torbjörn Tagesson, universitetslektor vid Högskolan Kristianstad, och tillika ledamot i Rådets expertgrupp. Författaren går på ett förtjänstfullt sätt igenom ett antal redovisningsfrågor med särskild bäring på denna slags verksamhet. I skriften lämnas också ett fylligt exempel på utformningen av den särskilda redovisning som ska lämnas enligt propositionen till ny VA-lag (Prop. 2005/06:78, Allmänna vattentjänster).

Två frågor får en särskilt utförlig behandling i skriften. Båda frågorna avser VA-verksamheten och gäller dels hur anslutningsavgifter ska redovisas, dels hur uppkomna överskott ska hanteras.

När det gäller redovisningen av anslutningsavgifter är praxis splittrad. Rådet har inte normerat i frågan utan hänvisat till ett tidigare uttalande från Bokföringsnämnden. Innebörden av detta uttalande är att anslutningsavgifter ska bruttoredo visas, dvs. redovisas i resultaträkningen när de inflyter, dock med ett förtydligande att periodisering av intäkten i vissa fall är möjlig. Författarens ståndpunkt är att en anslutningsavgift ska redovisas över resultaträkningen, men att den normalt till största delen är att betrakta som förutbetalad intäkt, vilken successivt ska intäktsföras i takt med att den tillgång som avgiften är avsedd att finansiera skrivs av.

Den andra viktiga frågan gäller hanteringen av uppkomna överskott i VA-verksamhet. Författaren argumenterar för att ett sådant överskott, utifrån redovisningsmässiga principer och en entydig domstolspraxis, ska betraktas som extern skuld och därför redovisas i huvudmannens balansräkning. Han visar på alternativa sätt att lämna denna redovisning.

Syftet med idéskriften är att stimulera till debatt och författaren svarar ensam för skriftens sakinnehåll och slutsatser. Rådet anser att författaren på ett förtjänstfullt sätt tydliggör viktiga redovisningsfrågor inom ett komplicerat område. Rådets ståndpunkt är emellertid att praxisutvecklingen måste få pågå en tid innan Rådet formellt gör några normerande uttalanden i frågan

Harald Lindström

Rådet för kommunal redovisning, ordförande

Författarens förord

Att få skriva denna skrift har känts mycket stimulerande, då den innehållsmässigt knyter an till mycket av den forskning som jag bedrivit under senare år. I samband med olika föreläsningar och uppdragsutbildningar har jag fått viktig input till innehållet i denna bok samt insikt om att efterfrågan och behovet av en sådan här skrift är stor. Jag hoppas att innehållet i boken motsvarar de förväntningar som finns.

Under arbetets gång har givande diskussioner förts med medlemmarna i rådets expertgrupp. Ett särskilt tack vill jag rikta till Ola Eriksson och Bo-Lennart Nilsson som på ett initierat sätt engagerat sig i olika frågeställningar. Ytterligare ett antal individer har haft vänligheten att kommentera olika utkast och kommit med värdefulla synpunkter som förbättrat slutproduktionen. Jag vill här passa på att tacka Jörgen Qviström, särskild utredare och f.d. generaldirektör, Stefan Yard, professor vid Ekonomihögskolan Lunds Universitet, Erling Emsfors, universitetsadjunkt vid Högskolan Kristianstad, Kaj Andersson, förvaltningschef Göteborgs Stad, Maria Appel och Mikael Medelberg, ekonomichef respektive VD i Roslagsvatten AB, Kjell Kihlberg, VA-chef Borås kommun, Jan Blomquist och Per-Reinhold Olsson, förvaltningschef respektive stadsrevisor i Helsingborgs kommun.

Även om arbetet kritiskt granskats och kommenterats av olika individer, bär jag själv ansvaret för rapportens innehåll med eventuellt kvarvarande fel och brister.

Kristianstad den 20 februari 2006

Torbjörn Tagesson

Innehållsförteckning

1.	INTRODUKTION	5
1.1	Inledning	6
1.2	Definition av begrepp	6
1.3	Periodisering	7
1.4	Matchning	8
1.5	Bokens fortsatta disposition	9
2.	INVESTERING ELLER UNDERHÅLL	10
2.1	Underhåll	11
2.2	Investering	11
2.3	Gränsdragning mellan investering och underhåll	11
3.	ANSKAFFNINGSVÄRDE	13
3.1	Inköpspris och direkt hänförbara kostnader	14
3.2	Lånekostnader	14
4.	AVSKRIVNING	16
4.1	Periodisering av investeringsutgift	17
4.2	Nyttjandeperiod	17
4.3	Avskrivningsmetod	18
4.4	Komponentavskrivning	18
5.	NEDSKRIVNING	19
5.1	Konteringsexempel – Nedskrivning och utrangering	20
6.	ANLÄGGNINGSREGISTER	22
7.	ANSLUTNINGSAVGIFTER	24
7.1	Konteringsexempel – Redovisning av anslutningsavgifter	28
8.	ÖVERUTTAG ELLER VINST	29
8.1	Konteringsexempel – Redovisning av överuttag	32
	Överuttag med återföring över en treårsperiod	32
	Överuttag med fondering	33
9.	AVSÄTTNINGAR	34
9.1	Definition och aktuella situationer	35
9.2	Beräkning och uppskattning	35
9.3	Konteringsexempel	36
10.	SÄRREDOVISNING TILL EXTERNA INTRESSETER	37
10.1	Förvaltningsberättelse	38
10.2	Resultat-, balansräkning och tilläggsupplysningar	39
10.3	Illustrationsexempel	39
11.	REFERENSER	46

1

Introduktion

1. Introduktion

1.1 Inledning

Syftet med föreliggande skrift är att närmare belysa speciella redovisningsfrågor för avgiftsfinansierad verksamhet (VA-verksamhet, renhållning m.m.) där prissättningen kopplats till verksamhetens kostnader. Särskild vikt kommer således att läggas vid redovisningens kalkylativa egenskaper och dess roll i upprätthållandet och utvärderingen av självkostnads- och likställighetsprinciperna, men även redovisningens informativa roll kommer att beaktas och diskuteras. Särskild tonvikt kommer då att läggas vid redovisningens kvalitativa egenskaper i form av återföringsrelevans, tillförlitlighet och inte minst jämförbarhet.

Skriften är emellertid inte i första hand ämnad att vara en teoretisk genomgång och belysning, utan de teoretiska inslagen skall snarare ses som ett sätt att förklara och förstå de olika mer handfasta exemplen av olika affärshändelser och bokföringstransaktioner som skriften behandlar. I samband med de olika exemplen kommer det förutom till grundläggande redovisningsteori även att knytas an till rekommendationer, uttalanden och informationer från normgivande organ, i första hand från Rådet för kommunal redovisning.

1.2 Definition av begrepp

Tillgång:	Med tillgång avses resurs som förväntas innebära servicepotentiella ¹ fördelar i framtiden. Resursen skall ha uppkommit som en följd av inträffade händelser och skall kontrolleras av huvudmannen.
Skuld/avsättning:	Förpliktelse som förväntas föranleda ett utflöde av resurser. Förpliktelsen skall ha uppkommit som en följd av inträffade händelser och skall innebära ett befintligt åtagande för huvudmannen. Skillnaden mellan skuld och avsättning är att avsättningar till skillnad från skulder är ovissa vad gäller belopp eller tidpunkt då de skall infrias.
Inkomst:	Med inkomst avses försäljningen av någon form av resurs i form av en vara eller tjänst.
Utgift:	Med utgift avses anskaffning av någon form av resurs i form av en vara eller tjänst.
Inbetalning:	Inbetalning avser inbetalningstillfället, dvs. tillfället då ersättning erhålls.
Utbetalning:	Med utbetalning avses utbetalningstillfället, dvs. tillfället då betalning erläggs.

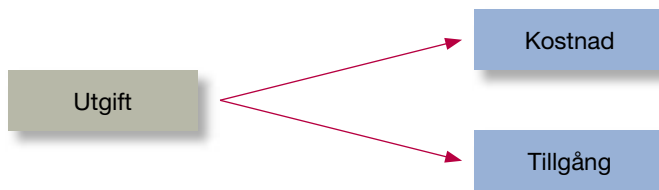
¹ I definitionen av tillgång för kommersiella företag talar man om ekonomiska fördelar i stället för servicepotentiella fördelar.

- Intäkt:** Med intäkt avses leverans av prestation dvs. intäkten uppstår då den försålda varan eller tjänsten levereras. Intäkt är följaktligen en periodiserad inkomst.
- Kostnad:** Med kostnad avses förbrukning av resurs. Kostnad är en periodiserad utgift.

1.3 Periodisering

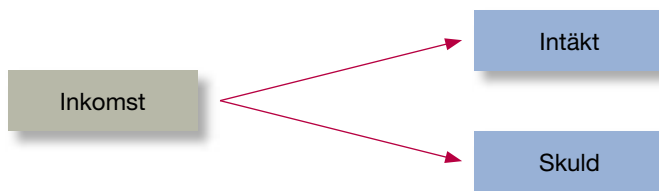
I den löpande bokföringen noteras inkomster, utgifter, inbetalningar och utbetalningar. Vid bokslutet skall emellertid organisationens resultat - i form av intäkter och kostnader - och ställning - dvs. dess tillgångar och deras finansiering i form av skulder, avsättningar och eget kapital - fastställas. Detta kräver att periodens inkomster och utgifter periodiseras.

Den del av utgiften som har förbrukats fram till bokslutstillfället skall redovisas som en kostnad i organisationens resultaträkning medan eventuell kvarvarande värde av resursen skall redovisas som en tillgång i balansräkningen.



Figur 1. Periodisering av utgift

På liknande sätt skall organisationens inkomster periodiseras. Den del av inkomsten som levererats fram till bokslutstillfället skall redovisas som en intäkt i resultaträkningen, medan eventuell kvarvarande förpliktelse skall redovisas som en skuld i balansräkningen.



Figur 2. Periodisering av inkomst

Periodisering av inkomster och utgifter utgör grunden för den redovisningsmodell enligt bokföringsmässiga grunder som gäller för såväl kommuner som andra bokföringsskyldiga i Sverige.

1.4 Matchning

En viktig princip i arbetet med att fastställa organisationens resultat och ställning är den sk. matchningsprincipen. Denna princip förutsätter att det finns ett samband mellan periodens genererade intäkter och dess kostnader. Vid identifiering av kostnader i kommersiella verksamheter utgår man vanligtvis ifrån periodens intäkter och fastställer sedan kostnaderna genom att bestämma vilken resursåtgång som krävts för att generera intäkterna (Kam, 1990; Johansson & Östman 1992). I verksamheter där avgiftsuttaget, dvs. grunden för verksamhetens intäkter, skall baseras på verksamhetens kostnader är den traditionella tolkningen och tillämpningen av matchningsprincipen inte möjlig (Brorström et. al., 2000). I stället blir man hänvisad till en omvänd matchning i två steg för att fastställa verksamhetens intäkter och kostnader:

1. I ett första steg måste periodens kostnader fastställas genom att utgifterna matchas mot någon annan storhet än verksamhetens intäkter, en storhet som representerar prestationer levererade av verksamheten (Yard, 1997; Tagesson, 2002).
2. I nästa steg fastställs verksamhetens intäkter, genom att dessa matchas mot verksamhetens kostnader.

En strikt tillämpning av den omvända matchningsprincipen innebär att verksamheter vars avgiftsuttag ej får överskrida självkostnaden aldrig kan uppvisa något positivt resultat, dvs. vinst! Ett avgiftsuttag som överstiger periodens fastställda kostnader innebär nämligen en förpliktigande händelse för organisationen genom ett legalt åtagande (jfr tex. NJA 1988 s 457; Bouvin & Qviström, 1993; NJA 1994 s. 10 I; SOU 2004:64; Proposition 2005/06:78) och skall således redovisas som en skuld eller avsättning i organisationens balansräkning (RR 16). Denna skuld behöver inte nödvändigtvis innebära ett monetärt utflöde av resurser från organisationen utan kan regleras genom framtida leveranser av varor eller tjänster till abonnenterna (jfr Proposition. 2005/06:78).

Vid ett underuttag torde emellertid inte detta på ett motsvarande sätt kunna bokföras som tillgång i form av en fordran på abonnenterna. Utifrån en redovisningsteoretisk utgångspunkt handlar det om att huvudmannen inte har den kontroll över framtida inkomster som tillgångsdefinitionen kräver. Dessa inkomster är beroende faktorer så som antal anslutna fastigheter och oftast även av abonnenternas vattenförbrukning, faktorer som ligger utanför huvudmannens kontroll. Att redovisa överuttag som skuld men underuttag som förlust, ligger även i linje med försiktighetsprincipen vilken anses vara av särskild betydelse för kommuner och landsting (Rådet för kommunal redovisning, 2005). I grunden handlar det också

² Författarens egen kommentar och tillägg inom parentes.

om vilken part som skall bära risken för en felaktig prissättning. Förutom att huvudmannen är den som fastställer taxan, torde denne också ha betydligt större förutsättningar att bära den ekonomiska risken jämfört med den enskilde abonnenten. Abonnenten måste kunna förlita sig på att dennes kostnader åtminstone inte skall komma att överstiga de kostnader som han eller hon rimligen kunnat beräkna med utgångspunkt från förbrukning och i taxan fastställda avgifter. Enligt VA-nämndens uttalanden får emellertid även underskott jämnas ut inom en treårsperiod (SOU 2004:64; Proposition 2005/05:78). ”I den mån ett underskott inte kompenseras genom en taxehöjning [man får utgå från att även kostnadsbesparingar och/eller ökade inkomster till följd av ökad försäljning accepteras]² inom denna tid, anses verksamheten finansierad på annat sätt än genom avgifter” (Proposition 2005/05:78, s. 87). Rent redovisningstekniskt bör emellertid en eventuell sådan resultatutjämnning ske över resultaträkningen.

1.4 Bokens fortsatta disposition

I de följande avsnitten kommer följande bokförings och redovisningsproblem att diskuteras och belysas:

- Investering eller underhåll
- Anskaffningsvärde
- Avskrivning
- Nedskrivning
- Anläggningsregister
- Anslutningsavgifter
- Överuttag
- Avsättningar
- Särredovisning till externa intressenter

2

Investering
eller underhåll

Investering eller underhåll

2.1 Underhåll

De flesta tillgångar som används i en verksamhet behöver någon form av tillsyn och underhåll för att kunna fungera och användas till det ändamål som de är avsedda för. Fordon behöver servas, kärl behöver rengöras, filter behöver rensas, avloppsledningar måste spolas och rensas samt vattenreservoarer rengöras osv. Underhåll avser sådana åtgärder som genomförs i syfte att vidmakthålla och säkerställa en tillgångs funktion och egenskaper så att tillgången kan användas på ett ändamålsenligt sätt under hela dess beräknade nyttjandeperiod. Att underhålla olika tillgångar kräver naturligtvis resurser i form av personal och materiel. De utgifter som en organisation har för att underhålla sina olika tillgångar skall belasta resultatet som en kostnad. Det är dock viktigt att notera att underhåll avser åtgärder för att vidmakthålla en tillgångs funktion och egenskap, ej för att öka dess kvalitet eller kapacitet!

2.2 Investering

Investering avser anskaffande av tillgång vilken kan förväntas ha ett framtida ekonomiskt värde, dvs. ett ekonomiskt värde och servicepotential för verksamheten under mer än en redovisningsperiod (jfr RR 12 till vilken RKR 11 hänvisar). Huruvida det handlar om en nyinvestering eller en ersättningsinvestering³ är ur redovisningssynpunkt egalt. En investering som syftar till att ersätta en uttrangerad och/eller avskriven tillgång skall följaktligen alltid aktiveras som en tillgång på balansräkningen! Detta gäller också för utbyte av enskilda komponenter vilka är av väsentligt värde.

Även utgifter som ökar befintlig tillgångs kapacitet eller kvalitet (ex. re-lining av VA-ledningar eller omläggning av VA-ledning med större dimension) skall aktiveras som en tillgång på balansräkningen. Sammaledes gäller utgifter för åtgärder som avsevärt reducerar verksamhetens kostnader.

2.3 Gränsdragning mellan investering och underhåll

Gränsdragningen mellan investering och underhåll är i praktiken inte alltid glasklar. Skall t.ex. utbyte av en kortare ledningssträcka eller utbyte av en komponent i en förbrännings-

³ Ersättningsinvestering används synonymt med återinvestering, reinvestering och förnyelse.

2. INVESTERING ELLER UNDERHÅLL

panna, klassificeras som investering eller underhåll? Förutom det grundläggande resonemanget angående om utgiften kommer att innebära en framtida ekonomisk nytta för verksamheten eller ej, måste man i sådana situationer utgå från väsentlighetsprincipen och fråga sig om transaktionen är av sådant väsentligt värde att det påverkar huruvida redovisningen ger en rättvisande bild eller inte beroende på om affärshändelsen redovisas som investering eller som underhåll.

Vägledning i frågan om väsentligt värde kan man finna i Rådets för kommunal redovisning information från december 2003 angående korttidsinventarier och inventarier av mindre värde. För det första bör man ta hänsyn till tillgångens nyttjandeperiod. Om tillgången kan antas ha en ekonomisk livslängd om högst 3 år torde det vara förenligt med god redovisningssed att utgiften inte aktiveras utan att den kostnadsförs i sin helhet i samband med anskaffningen. För det andra måste man ta hänsyn till tillgångens värde. Inventarier av ringa värde bör kunna kostnadsföras direkt i samband med investeringen. Rådet för kommunal redovisning hänvisar här till Riksskatteverkets allmänna råd. Gränsen för vad som är att betrakta som ringa värde bör för kommuner kunna bestämmas till 20 000 kr (2004 års taxering). De investeringar som kostnadsförs direkt bör emellertid inte överstiga 7 % av de sammanlagda årliga investeringarna.

För anskaffningar av inventarier som har ett naturligt samband eller som kan anses ingå som ett led i en större investering bör, enligt Rådet för kommunal redovisning, bedömningen utgå ifrån det sammanlagda anskaffningsvärdet för hela investeringen.

3

Anskaffningsvärde

3. Anskaffningsvärde

3.1 Inköpspris och direkt hänförbara kostnader

En investerings anskaffningsvärde utgörs av dess inköpspris inkl. punktskatter, tullavgifter och andra kostnader som är direkt hänförbara till anskaffningen (RR 12). Grunden för beräkning av anskaffningsvärdet är den samma oavsett om tillgången förvärvas eller helt eller delvis egentillverkas. Exempel på kostnader som anses vara direkt hänförbara till anskaffningen är; iordningställande av plats, leverans, installation, konsulttjänster (såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster), lagfart, nedmonterings- och återställningskostnader (t.ex. av depomi).

Nedmonterings- och återställningskostnader skall normalt matchas genom att en motsvarande avsättning redovisas på balansräkningens skuldsida. Eftersom det handlar om framtida utbetalningar, måste dessa nuvärdesberäknas och beloppen skall fastställas utifrån bästa möjliga uppskattning baserad på tidigare erfarenheter och, i en del fall, med beaktande av oberoende expertutlåtanden (jfr RR 16)

Administrativa kostnader och andra allmänna kostnader, t.ex. utgifter för provkörning och intrimning av anläggningen, får inte räknas in i anskaffningsvärdet, utan skall belasta resultatet samma period som de uppkommer.

3.2 Lånekostnader

Som huvudregel skall lånekostnader belasta resultatet då de uppkommer. Med lånekostnad avses förutom ränta även uppläggningskostnader, valutakursdifferenser etc. vilka är förknippade med ett lån.

Den organisation som istället väljer att själv tillverka och färdigställa en tillgång behöver emellertid inte nödvändigtvis drabbas av stora initiala kostnader pga. upplåning för att kunna genomföra tillverkningen. I rekommendation nr 15 (RKR 15) hänvisar Rådet för kommunal redovisning till RR 21 Lånekostnader. Här fastslås en alternativ princip vilken tillåter aktivering av lånekostnader vilka är *direkt hänförliga* till anskaffning, uppförande eller produktion av en tillgång som *med nödvändighet tar betydande tid i anspråk* att färdigställa.

Enligt RR 21 får lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet fr.o.m. att:

- utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,
- lånekostnader har uppkommit och
- aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning (eller försäljning) har påbörjats.

Lånekostnader som uppkommer efter det att nödvändiga aktiviteter för färdigställande av tillgången är slutförda, får naturligt nog inte aktiveras och inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Eventuell tillämpning innebär också skyldighet till ett upplysningskrav där man i not anger att den alternativa principen har tillämpats; summan av lånekostnader som inräknats i tillgångens anskaffningsvärden under redovisningsperioden; hur stor del av tillgångens anskaffningsvärde som utgörs av lånekostnader samt vilken räntesats som använts för att fastställa beloppet för de lånekostnader som inräknats i tillgångens anskaffningsvärde under redovisningsperioden.

Aktivering av lånekostnader är en tillämpning av en alternativ princip vilken innebär ett undantag från huvudregeln. Användning av denna alternativa princip bör tillämpas med försiktighet och med beaktande av god redovisningssed i förhållande till branschpraxis.

4

Avskrivning

4. Avskrivning

4.1 Periodisering av investeringsutgift

När en tillgång anskaffas uppstår en utgift, men kostnaden uppkommer först när tillgången minskar i värde p.g.a. ålder och förslitning. Denna värdeminskning ska återspeglas i redovisningen genom att resultatet belastas med en kostnad i form av en avskrivning. Avskrivning definieras som *en systematisk periodisering av tillgångens avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod*. (BFNAR 2001:3, RR 12 (till vilken RKR 11 hänvisar)). Avskrivning är med andra ord en periodisering av utgifter för anläggningstillgångar. Avskrivning skall ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk.

Med avskrivningsbart belopp avses normalt en tillgångs anskaffningsvärde. I vissa fall kan emellertid anskaffningsvärdet behöva justeras med hänsyn till att tillgången förväntas ha ett väsentligt restvärde efter nyttjandeperiodens slut. Det avskrivningsbara beloppet utgörs i sådant fall av nettot mellan anskaffningsvärdet och det beräknade restvärdet.

4.2 Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden skall bedömas utifrån den tid tillgången kan förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål. De av Svenska Kommunförbundet utgivna riktlinjerna avseende avskrivningstider, skall enbart betraktas som riktlinjer och kan inte anses gälla generellt. Den redovisningskyldige måste ta hänsyn till lokala förutsättningar när nyttjandeperioden för olika tillgångar fastställs. Tidigare erfarenhet och detaljkunskap om förutsättningarna för tillgångens färdigställande och nyttjande måste beaktas då nyttjandeperioden fastställs. Det kan m o i vissa fall vara berättigat att använda olika avskrivningstider för samma slag av tillgång beroende på skilda förutsättningar i nyttjandet av dessa. Att fastställa nyttjandeperiod för en tillgång är naturligtvis svårt, särskilt då tillgången har en lång förväntat nyttjandeperiod. Av nödvändighet blir det initialt frågan om en kvalificerad approximation. Ändrade förutsättningar i form av teknisk utveckling, ändrade förutsättningar vad gäller nyttjande osv. kan naturligtvis påverka tillgångens faktiska nyttjandeperiod (RR 12). Därför *skall* en tillgångs *nyttjandeperiod* löpande *omprövas*. Om den nya bedömningen väsentligt avviker från den tidigare bedömningen skall avskrivningsplanen ändras. Avskrivningstid och avskrivningsbelopp justeras då med hänsyn till den nya bedömningen. (Ibid.)

Att schablonmässigt använda avskrivningstider som inte speglar tillgångens nyttjandeperiod, strider mot god redovisningssed och innebär att redovisningen inte ger en rättvisande bild som kan ligga till grund för jämförelser eller avgiftsuttag i enlighet med självkostnads- och likställighetsprinciperna.

4.3 Avskrivningsmetod

Systematiken i avskrivningen avgörs av den avskrivningsmetod som tillämpas. I praxis har den nominellt linjära avskrivningsmetoden kommit att dominera. Denna metod innebär att det nominella avskrivningsbeloppet blir lika stort under samtliga år av tillgångens nyttjandeperiod (såtillvida inte nyttjandeperioden behövs justeras efter omprövning). I reala termer innebär det, förutsatt att vi har inflation i ekonomin, att avskrivningarna är något högre i början av tillgångens nyttjandeperiod medan de är mindre i slutet av densamma (Yard, 1997). Ett rimligt avskrivningsmönster om man antar att kostnaderna för drift och underhåll ökar något med tiden. Metoden förutsätter emellertid också att användningen av tillgången är någorlunda jämn över dess nyttjandeperiod.

I de fall användningen och/eller underhållsinsatserna kan förväntas ha ett mönster som skiftar väsentligt under tillgångens nyttjandeperiod, bör emellertid någon annan avskrivningsmetod, som bättre speglar nyttjandet av tillgången än den gängse nominella linjära metoden, användas (jfr Tagesson, 1999, kap 5). Normgivningen medger såväl degressiva, progressiva som rent produktionsberoende avskrivningsmönster (RR 12).

4.4 Komponentavskrivning

Viktiga delar av vissa tillgångar, såsom dricksvattenpumpar, doceringsutrustning, desinfektionsutrustning och driftövervakningssystem i vattenverk, pumpar, luftningssystem, omrörare och slamskrapor i avloppsreningsverk, styrutrustning i pumpstationer, ångtuber i förbränningspannor, kan behöva ersättas regelbundet. I de fall dessa delar är av väsentligt värde, bör sådana delar redovisas och avskrivas som separata enheter eftersom de har en annan nyttjandeperiod och därmed annan avskrivningstid än tillgången i övrigt. Den nya komponenten redovisas som en ny tillgång, vilken skrivs av över dess beräknade nyttjandeperiod. (RR 12; BFN U90:13). Är komponenten däremot av ringa värde krävs ingen separat redovisning, utan utgiften för ersättningen av komponenten hanteras i sådant fall som en underhållskostnad.

5

Nedskrivning

5. Nedskrivning

Utgångspunkten för värdering av tillgångar är att tillgångens värde i balansräkningen skall representera det värde som tillgången har för den framtida verksamheten. Förändrat värde pga. felbedömningar vad gäller nyttjandeperiod och/eller värdeminskningensmönster bör i första hand ske genom omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Fysisk skada, försämrad kapacitet och ändrat behov kan emellertid föranleda att nedskrivning måste prövas. I en VA-verksamhet kan t.ex. ett vattenverk eller ett avloppsreningsverk bli överflödigt då ett verksamhetsområde integreras med ett annat. Huruvida nedskrivningar eller avskrivningar på tillgångar som inte behövs för verksamheten kan räknas som nödvändiga kostnader eller ej kan naturligtvis diskuteras, men detta påverkar inte behovet av att korrekt redovisa dessa kostnader.

Två fundamentala krav för att en nedskrivning skall göras är att:

1. Värdenedgången kan förväntas vara bestående.
2. Nedskrivningsbehovet går att fastställa på objektiva grunder.

Det är av yttersta vikt att tilläggsupplysning om årets nedskrivningar, ackumulerade nedskrivningar och återförda nedskrivningar lämnas i not. I noten skall uppdelning göras per tillgångsslag och skälen för nedskrivning skall anges. För väsentliga belopp skall det även redovisas hur tillgångens återvinningsvärde har beräknats. Motsvarande upplysning i not skall lämnas då återföring av nedskrivning skett under redovisningsåret.

I noten om redovisningsprinciper skall de beloppsgränser och principer för nedskrivningsprövning som tillämpas tydligt framgå.

5.1 Konteringsexempel – Nedskrivning och utrangering

Under året har ett nytt avloppsreningsverk byggts och tagits i drift. Två mindre avloppsreningsverk har tagits ur drift och används inte längre i verksamheten. Anskaffningsvärdet på det två övertaliga avloppsreningsverken uppgår till 5 miljoner kronor och de ackumulerade avskrivningarna uppgår till 4 miljoner kronor. Restvärdet uppgår följaktligen till 1 miljon kronor. Då verksamheten inte längre har något behov av de två gamla VA-verken finns det ett behov av nedskrivning motsvarande dessa tillgångars bokförda värde.

1. Boföring av årets nedskrivning motsvarande 1 000 000 kr.

1219 Ackumulerade nedskrivningar				7950 Nedskrivningar av maskiner och inventarier			
BR	1 000 000	1. 7950	1 000 000	1. 1219	1 000 000	RR	1 000 000
	1 000 000		1 000 000		1 000 000		1 000 000

Kommentar: Nedskrivningen belastar årets resultat med 1 000 000 kr.

Efterföljande år beslutar man att utränga och nedmontera de två överflödiga avloppsreningsverken. Tillgångarna förs då ur bokföringen genom att:

1. Anskaffningsvärdet motsvarande 5 000 000 kronor krediteras tillgångskontot 1210 och debiteras konto 7791 Förlust vid avyttring av maskiner (eller motsvarande).
2. De ackumulerade avskrivningarna hänförliga till de utrangerade VA-verken, 4 000 000 kronor, debiteras konto 1218 Ackumulerade avskrivningar och krediteras konto 7791 Förlust vid avyttring av maskiner.
3. De ackumulerade nedskrivningarna hänförliga till de utrangerade VA-verken, 1 000 000 kronor, debiteras konto 1219 och krediteras konto 7791 Förlust vid avyttring av maskiner.

1210 Maskiner*				7791 Förlust vid avyttring av maskiner			
SALDO	X	1. 7791	5 000 000	1. 1210	5 000 000	2. 1218	4 000 000
						3. 1219	1 000 000
					5 000 000		5 000 000

1218 Ackumulerade avskrivningar*			
2. 7791	4 000 000	IB	X

1219 Ackumulerade nedskrivningar			
3. 7791	1 000 000	IB	1 000 000
	1 000 000		1 000 000

* kontona 1210 Maskiner och 1218 Ackumulerade avskrivningar avslutas ej, då de även berörs av andra bokslutstransaktioner.

Kommentar: Då fjolårets nedskrivning motsvarade hela bokförda värdet uppstår ingen resultateffekt då tillgångarna förs ur bokföringen. Hade ackumulerade av- och nedskrivningen varit mindre än det bokförda värdet hade däremot en förlust uppstått, vilken belastat resultatet i samband med att tillgången utrangerats.



Anläggningsregister

6. Anläggningsregister

I enlighet med principen om post för postvärdering skall varje tillgång värderas för sig. Dessutom kan tillgångarna vara av sådan karaktär att komponentavskrivning måste tillämpas. För att kunna överblicka och hantera en verksamhets alla tillgångar krävs det en sidoordnad bokföring i form av ett anläggningsregister. Lagen om kommunal redovisning föreskriver också detta i 2 kap 9 §:

Vid bokföring skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredställande överblick och kontroll.

En motsvarande formulering finns i bokföringslagens 5 kap 4 §. Rådet för kommunal redovisning har inte lämnat några närmare rekommendationer angående anläggningsregistrets innehåll och utformning. Den finns heller inte någon anledning att förutsätta att den kommunala särarten på något vis skulle innebära att anläggningsregistret i en kommunal verksamhet skulle se annorlunda ut än i ett företag. Vägledning om anläggningsregistrets innehåll och utformning kan därför hämtas från Bokföringsnämnden som behandlat frågan.

Enligt BFNAR 2003:1 skall ett anläggningsregister som minimum innehålla uppgifter om:

- anskaffningstidpunkt
- anskaffningsvärde
- tillämpad avskrivningsmetod (avskrivningsmönster)
- uppskattad nyttjandeperiod
- uppskattat restvärde
- ackumulerade avskrivningar
- uppgift som gör det möjligt att identifiera tillgången
- i förekommande fall ska också uppgifter om uppskrivningar, nedskrivningar samt omklassificeringar finnas med

Anläggningsregistret skall uppdateras senast i samband med bokslut, men det är att rekommendera att man löpande underhåller anläggningsregistret och gör erforderliga noteringar i samband med anskaffning, försäljning och utrangering av tillgångar. Om det inte finns någon särskild funktion i det informationssystem som används, kan ett anläggningsregister enkelt upprättas, med en kolumn för varje punkt som räknats upp ovan. En hänvisning till inköpsfakturan i registret och/eller en sammanställning av kopior av dessa som bifogas registret, kan hjälpa till att underlätta hanteringen av anläggningsregistret.

7

Anslutningsavgifter

7. Anslutningsavgifter

Redovisning av anslutningsavgifter (även benämnt anläggningsavgifter) är ett omdebatterat ämne. Någon entydig praxis finns inte idag. Flera av de metoder som används i praxis omöjliggör meningsfulla jämförelser, såväl över tiden i samma organisation, som mellan olika organisationer. Vissa tillämpningar leder till att abonnenterna tvingas betala delar av kapitalkostnaderna två gånger, och strider följaktligen mot självkostnadsprincipen (Tagesson, 2002).

Hur skall då anslutningsavgifter bokföras och redovisas? För det första är det viktigt att slå fast att alla inkomster från *anslutningsavgifter skall redovisas över resultaträkningen*. Netto-redovisning, där inkomster från anslutningsavgifter räknas av från investeringsutgiften och därigenom minskar kapitalbasen, strider mot kongruensprincipen och är ej tillåtet.

Vid vilken tidpunkt skall då inkomsten intäktsföras? Något entydigt svar på denna fråga går inte att ge, då det beror på storleken och syftet med anslutningsavgiften. Vanligtvis kan anslutningsavgiften delas upp i två delar, en som syftar till att täcka de direkta kostnader som huvudmannen har för att ansluta en ny abonnent och en som avser att bidra till finansiering av nya anläggningstillgångar (t.ex. nytt rörnät). Detta tudelade syfte med anslutningsavgiften är mycket viktigt för att förstå normgivarnas intentioner av hur anslutningsavgifterna skall redovisas.

Den del av anslutningsavgiften som avser att täcka direkta kostnader som huvudmannen har för att ansluta en ny abonnent (normalt en ringa del av anslutningsavgiften) skall matchas mot dessa kostnader och följaktligen intäktsföras direkt. Den andra delen (normalt huvuddelen av anslutningsavgiften), vilken syftar till att bidra till finansiering av nya anläggningstillgångar, skall däremot periodiseras och behandlas som en förutbetalad kostnad, då det är *uppenbart* att det är frågan om en prestation som inte fullgjorts i sin helhet. För att uppnå matchning skall denna del av anslutningsavgiften successivt intäktsföras i samma takt som avskrivningar görs på den investering som anslutningsavgiften bidragit till att finansiera.

Detta synsätt, vilken i grunden bygger på matchningsprincipen och principen om periodisering, kommer på olika sätt till uttryck i aktuell normgivning. Rådet för kommunal redovisning hänvisar i en information från 2000 – *Redovisning av kommunala anslutningsavgifter* – till ett tidigare⁴ uttalande från Bokföringsnämnden U93:2 – *Redovisning av anslutningsavgifter*. Bokföringsnämndens uttalande riktade sig till energibolag, men det principiella resonemangen kan enligt Rådet för kommunal redovisning även tillämpas i de kommunala verksamheter där anslutningsavgifter tas ut.

⁴ Bokföringsnämnden upphävde vid sitt sammanträde den 5 december 2005 BFN U 93:2 Redovisning av anslutningsavgifter. Orsaken var att man menade att uttalandet till övervägande del överlappas av BFNAR 2003:3 Intäkter med tillhörande vägledning. Någon motsvarande Intäktsrekommendation för kommunal verksamhet har ännu inte utarbetats av Rådet för kommunal redovisning.

Bokföringsnämnden konstaterade i andra stycket följande:

En avgörande faktor vid bedömning av när en anslutningsavgift skall intäktsföras är mot denna bakgrund om avgiften inte enbart utgör ersättning för själva anslutningen utan också kan ses som ersättning för (elkraft och) andra tjänster som bolaget i framtiden kommer att tillhandahålla abonnenten. Den del av en fakturerad anslutningsavgift som kan anses hänförlig till annat än själva anslutningen skall i princip redovisas som en förutbetald intäkt.

Bokföringsnämnden konstaterade emellertid också att det endast kan bli aktuellt med periodisering då det är uppenbart att den fakturerade anslutningsavgiften även avser sådan prestation som ännu inte fullgjorts i sin helhet samt att det rör sig om väsentliga belopp.

Ovan nämnda uttalanden leder till att två frågor måste besvaras. För det första, när är anslutningsavgiften så stor att beloppet är att betrakta som väsentligt? Ser man på summan av anslutningsavgifterna och sätter det i relation till omsättningen måste svaret normalt bli ja; beloppet bör betraktas som väsentligt. Vanligtvis finns det ett samband mellan storleken på verksamhetens omsättning och de beloppsgränser som anses utgöra så väsentliga belopp att periodisering är nödvändig utifrån väsentlighetsprincipen; ju lägre omsättning, ju lägre beloppsgränser. Vilken beloppsgräns en inkomst behöver uppgå till för att den skall anses vara så väsentlig att periodisering krävs för att ge en rättvisande bild av verksamhetens intäkter, bör ligga i linje och vara konsistent med den beloppsgräns som tillämpas för bedömning av vilka utgiftsposter som är så väsentliga att periodisering anses nödvändig för att redovisningen skall ge en rättvisande bild av verksamhetens kostnader. Angående väsentlighetskriteriet, kan därför ett analogt resonemang föras i enlighet med Rådets för kommunal redovisning information angående Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde.

För det andra, vad är det abonnenterna betalar för via anslutningsavgiften? Förutom direkt arbete för anslutningen (vilket torde vara en ringa del av anläggningsavgiftens storlek) förutsätts anslutningsavgiften användas för att finansiera investeringar i anläggningen. I propositionen konstaterar man att anläggningsavgiften inte är avsedd att täcka kostnader för anläggningens drift och underhåll (Proposition 2005/06:78). Vidare konstaterar man att anläggningsavgiften "... inte [får] sättas högre än att den svarar mot fastighetens andel i kostnaden för att ordna den allmänna va-anläggningen. Däremot bör det inte finnas något hinder mot att anläggningskostnader täcks genom brukningsavgifter. I princip innebär en betalning av en anläggningsavgift att en ny avgift för samma ändamål inte skall kunna tas ut". (Ibid., s. 97).

Anläggningskostnaden utgörs följaktligen av en periodiserad utgift. För att matchning mellan intäkter och kostnader ska uppnås krävs det att även den inkomst i form av anslutningsavgifter som genererats i syfte att finansiera investeringsutgiften periodiseras på motsvarande sätt (jfr BFNAR 2003:3, punkt 20e). Då investeringarna beräknas ha en nyttjandeperiod som sträcker sig ett antal år framåt i tiden, kan abonnenten således förvänta sig att anslutningsavgiften leder till att någon form av nytta erhålls under ett antal år framöver. *Följaktligen skall anslutningsavgiften till övervägande del betraktas som en förutbetalad intäkt vilken successivt skall intäktsföras i samma takt, som den tillgång den bidragit till att finansiera skrivs av.*

Även i Redovisningsrådets rekommendation RR 11 – *Intäkter* – ges stöd för periodisering av anslutningsavgifter. I punkt 17 angående Inträdesavgifter och medlemsavgifter skriver man: *”Om avgiften berättigar medlemmen till tjänster ... redovisas avgiften på ett sätt som återspeglar den tid under vilken förmånerna erhålls samt dessas karaktär och värde.”* Man bör också beakta att om verksamheten istället för att finansiera investeringen med hjälp av anslutningsavgifter, så hade man varit tvungna att antingen uppta ett lån eller använda sig av finansiell leasing. Vid upptagande av lån förväntas verksamheten använda en amorteringsplan som motsvarar beräknade avskrivningar på tillgången. Abonnenterna kommer då successivt att belastas via brukningsavgiften över tillgångens nyttjandeperiod och en matchning mellan kostnader och intäkter uppnås. Samma form av matchningstänkande förutsätts vid finansiell leasing. Rådet för kommunal redovisning hänvisar i sin rekommendation nr 13 – *Redovisning av leasingavtal* – till Redovisningsrådets rekommendation RR 6:99. Även denna rekommendation förutsätter en matchning mellan kostnader och intäkter. *För att uppnå jämförbarhet och transparens mellan verksamheter med olika finansieringspolicy, måste följaktligen anslutningsavgiften till övervägande del betraktas som en förutbetalad intäkt, vilken successivt skall intäktsföras i samma takt som den tillgång den bidragit till att finansiera skrivs av.*

Tabell 1. Redovisning av anslutningsavgifter

Syfte med anslutningsavgiften	Hantering i redovisningen
Täcka direkta kostnader i samband med anslutningen	Redovisa som intäkt
Bidrag till finansiering av anläggningstillgångar el. dyl.	Periodisera, förutbetalad intäkt som successivt intäktsförs

7.1 Konteringsexempel – Redovisning av anslutningsavgifter

År 1. Verksamhetens första år, varför inga tidigare anslutningsavgifter har erhållits

1. Verksamheten har under året fakturerat anslutningsavgifter motsvarande 800 000 kr.
2. De direkta kostnader, hänförliga till anslutningarna, vilka belastat verksamheten under redovisningsperioden uppgår till 100 000 kr. Resterande 700 000 kr har använts för att finansiera en tillgång (tex. vatten och avloppsrör) vilka skrivs av över en nyttjandeperiod på 50 år.
3. Intäkt som matchar årets avskrivning på den tillgång som finansierats via anslutningsavgifter uppgår till 14 000 $(700\,000/50)^5$.

2991 Förutbetalda anslutningsavgifter				3191 Intäkter från anslutningsavgifter			
3. 3191	14 000	2. 3191	700 000	2. 2991	700 000	1. 1930	800 000
BR	686 000			RR	114 000	3. 2991	14 000
	700 000		700 000		814 000		814 000

Kommentar: Den del av anslutningsavgiften som motsvarar kostnader verksamheten haft under året i form av direkta kostnader för anslutningarna samt årets avskrivning på de inventarier som finansierats med hjälp av anslutningsavgifter 114 000 (100 000 + 14 000) tillgodoräknas årets resultat som en intäkt. Resterande del 686 000 kr redovisas som en skuld på balansräkningen.

År 2. Inga nya abonnenter ansluts varför inga inkomster från anslutningsavgifter bokförs i den löpande bokföringen.

1. Den del av fjolårets inkomster från anslutningsavgifter som motsvarar avskrivningarna på de inventarier som finansierades med dessa 14 000 $(700\,000/50)$ intäktsförs.

2991 Förutbetalda anslutningsavgifter				3191 Intäkter från anslutningsavgifter			
1. 3191	14 000	IB	686 000	RR	14 000	1. 2991	14 000
BR	672 000				14 000		14 000
	686 000		686 000				

Kommentar: Den del av den förutbetalda anslutningsavgiften som motsvarar årets avskrivning på den del inventarierna som finansierats med hjälp av dessa 14 000 tillgodoräknas årets resultat som en intäkt. Resterande del 672 000 kr $(686\,000 - 14\,000)$ redovisas som en skuld på balansräkningen.

⁵ Exemplet förutsätter att investeringen gjorts tidigt under året och att fulla avskrivningar därför görs på tillgången.

8

Överuttag eller vinst

8. Överuttag eller vinst

Inom såväl VA som renhållning är prissättningen starkt reglerad. I första stycket VA-lagens 24 § (motsvarande formulering finns i förslaget till ny VA-lag i 36 §) fastslås att ”Avgifter som huvudmannen tar ut får inte överskrida vad som behövs för att täcka nödvändiga kostnader för anläggningen”. Motsvarande reglering finns i miljöbalkens 27 kap. 5§ 2 st.

Avgiften skall bestämmas till högst det belopp som behövs för att täcka nödvändiga planerings-, kapital-, och driftskostnader för renhållningen. Från dessa kostnader skall räknas av kostnader för användning av anläggningar eller utrustning för andra ändamål än renhållning. Avgifter får tas ut på ett sådant sätt att återanvändning, återvinning eller annan miljöanpassad avfallshantering främjas.

Regleringen av renhållningstaxan gäller emellertid enbart en av de två kundkategorier som verksamheten har, nämligen kommunens fastighetsägare, och inte den andra kundkategorin som utgörs av industrin (Haraldsson, 2004). Prissättningen för omhändertagande av industriavfall är nämligen fri, då denna del av verksamheten principiellt är konkurrensutsatt (Ibid.; Svenska Renhållningsverksföreningen, 2003). Inom vatten- och avloppsverksamheten görs ingen sådan uppdelning av de olika kundkategorierna, utan båda omfattas av regleringen om att avgiftsuttaget inte får överskrida vad som behövs för att täcka nödvändiga kostnader. Detta utesluter emellertid inte att VA-verksamheten kan åta sig och utföra uppdrag som inte omfattas av prisregleringen som att t.ex. leverera vatten eller ta emot spillvatten från industrier som ligger utanför den allmänna VA-anläggningens verksamhetsområde. Det viktiga ur redovisingsynpunkt är att såväl intäkter som kostnader för reglerad respektive inte reglerad verksamhet nog måste särskiljas. Kostnader för den icke reglerade verksamheten får under inga omständigheter bäras av kunder och abonnenter från den reglerade verksamheten, då dessa kostnader inte kan betraktas som nödvändiga.

Den reglerade verksamheten kan i princip aldrig generera någon vinst. Avgiften måste emellertid fastställas i förväg och baseras på förväntat nyttjande samt de beräknade nödvändiga kostnader som verksamheten kan förväntas ha under redovisningsperioden. Om utfallet skulle bli att inkomsterna från avgiftsuttaget överskrider de nödvändiga kostnaderna, har verksamheten i princip en skuld till sina abonnenter, eftersom man är förpliktad att återföra dessa resurser till abonnenterna. Normalt görs ingen återbetalning som innebär ett monetärt utflöde av resurser från verksamheten, utan istället reglerar man avgiften så att man i praktiken gör ett underuttag de närmaste åren. Huvudmannen har i sådana fall en s.k. icke-monetär skuld (Smith, 2000). Huruvida skulden är av monetär eller icke-monetär karaktär är egalt vad gäller kravet på periodisering (ibid.). Enligt rättspraxis skall en sådan återföring göras till abonnenterna inom loppet av tre år (Bouvin & Qviström, 1993; SOU 2004:64; Proposition 2005/06:78). I förslag till den nya VA-lagen öppnar man upp för ytterligare en möjlighet. I andra stycket 36 § i den föreslagna nya VA-lagstiftningen skriver man:

Huvudmannen får avsätta överskottsmedel till en fond för framtida nyinvesteringar. En avsättning skall avse en bestämd åtgärd som redovisas i en fastställd investeringsplan. Av planen skall framgå de beräknade kostnaderna för åtgärden, när de avsatta medlen avses att tas i anspråk samt övriga upplysningar som är av betydelse för att avsättningens storlek skall kunna bedömas.

Den nya VA-lagstiftningen öppnar följaktligen upp för en långsammare återföring av resurser till abonnenterna än de i rättspraxis tidigare föreslagna tre åren, förutsatt att det finns en konkret plan för att använda resurserna till en nyinvestering. Av förarbetena framgår det emellertid att man förutsätter att "... investeringarna inte ligger för långt fram i tiden, normalt mindre än tio år" (Proposition 2005/06:78, s. 92). Vidare framgår det att sedan investeringsutgiften har bokförts, skall investeringsfonden upplösas över investeringens nyttjandeperiod och matchas mot de avskrivningar som investeringen föranleder. Ett resonemang som ligger väl i linje med argumenten att periodisera den del av anslutningsavgifterna som används för investeringar i anläggningstillgångar (jfr ovan).

Fondering skall redovisas på balansräkningens skuldsida. I förarbetena nämns att överskott i form av avgiftsmedel "I framtiden bör ... kunna få särredovisas i en resultatfond inom ramen för det egna kapitalet" (Proposition 2005/06:78, s. 92). Rent redovisningsteoretiskt är det emellertid tveksamt huruvida det är lämpligt att redovisa dessa överskott inom ramen för eget kapital, då överskotten de facto uppfyller de kriterier som ställs för en skuld och/eller avsättning (IASC/IASB, 1989; Redovisningsrådet, 1995; FASB, 1998; Smith, 2000; Artsberg, 2003). Oavsett var på balansräkningens skuldsida som fonderingen redovisas, så *måste principen vara att överuttaget redovisningstekniskt hanteras som en periodisering* och inte som en del av verksamhetens resultat vilket är vanligt förekommande i rådande praxis. I annat fall finns det en risk att samma inkomster intäktsredovisas två gånger över resultaträkningen! Dessutom kommer jämförbarheten och transparens mellan VA-verksamheter som bedrivs inom ramen för kommunal förvaltning respektive aktiebolagsform att påverkas negativt.

Tabell 2. Inkomstredovisning i reglerad respektive icke reglerad verksamhet

Verksamhet	Intäkt	Överuttag	Underuttag
Reglerad	Intäkt = nödvändiga kostnader	Skuld/avsättning ⁶	Förlust
Icke reglerad	Inkomster hänförliga till levererade prestationer	Vinst	Förlust

Som framgår av tabellen ovan kan en verksamhetsgren vars prissättning är reglerad genom självkostnadsprincipen, eller den ännu hårdare formuleringen om nödvändiga kostnader, aldrig generera någon vinst, då ett överuttag är förknippat med en förpliktelse om att återföra resurserna till abonnenterna. Ett överuttag från en reglerad verksamhet kan antingen användas för att sänka avgiftsuttaget de närmaste tre åren, alternativt för att skapa en investeringsfond, vilken skall användas för en nyinvestering inom ramen för en 10 års period.

⁶ Undantaget, då vinst får redovisas inom ramen för den reglerade verksamheten, är vid en resultatreglering då förlust uppstått inom ramen för senaste treårsperioden.

8.1 Konteringsexempel – Redovisning av överuttag

Överuttag med återföring över en treårsperiod

År 1.

1. Inkomster från brukningsavgifter har under året uppgått till 2 000 000 kr.
2. De nödvändiga kostnaderna som skall matchas mot avgiftsuttaget från brukningsavgifterna uppgår till 1 700 000 kr. Följaktligen har ett överuttag gjorts med 300 000 kr (2 000 000 – 1 700 000). Dessa 300 000 kr bokförs som en skuld i form av förutbetalda intäkter.

2992 Förutbetalda intäkter		3131 Intäkter från brukningsavgifter	
BR	300 000	2. 3131	300 000
	300 000		300 000
		2. 2992	300 000
		RR	1 700 000
			2 000 000
		1. 1930	2 000 000
			2 000 000

Kommentar: Den del av brukningsavgiften 1 700 000 kr, som motsvarar kostnader verksamheten haft under året tillgodoräknas årets resultat som en intäkt. Resterande del, 300 000 kr, redovisas som en skuld på balansräkningen.

År 2.

1. Pga. sänkt brukningsavgift uppgår inkomsterna från brukningsavgifterna endast till 1 700 000 kr.
2. De nödvändiga kostnaderna som skall matchas mot avgiftsuttaget från brukningsavgifterna uppgår emellertid till 1 800 000 kr. En reglering sker nu genom att 100 000 kr från fjolårets överuttag intäktsförs under perioden.

2991 Förutbetalda anslutningsavgifter		3191 Intäkter från anslutningsavgifter	
2. 3191	100 000	IB	300 000
BR	200 000		
	300 000		
		RR	1 800 000
			1 800 000
		1. 1930	1 700 000
		2. 2991	100 000
			1 800 000

Kommentar: Årets resultat tillgodoräknas 1 800 000 kr i intäkter, vilket motsvarar verksamhetens kostnader. Verksamheten har fortfarande en skuld på 200 000 kr till sina abonnenter, vilken förväntas regleras inom de närmaste två åren genom ett underuttag av avgifter och en resultatutjämnning genom återföring av skulden.

Överuttag med fondering

År 1.

1. Inkomster från brukningsavgifter har under året uppgått till 2 000 000 kr.
2. De nödvändiga kostnaderna som skall matchas mot avgiftsuttaget från brukningsavgifterna uppgår till 1 600 000 kr. Följaktligen har ett överuttag gjorts med 400 000 kr (2 000 000 – 1 600 000). Dessa 400 000 kr bokförs som en skuld/resultatfond på balansräkningens skuldsida.

2391 Resultatfond/investeringsfond		3131 Intäkter från brukningsavgifter	
BR	400 000	2. 2391	400 000
	400 000	RR	1 600 000
			2 000 000
		1. 1930	2 000 000
			2 000 000

Kommentar: Den del av brukningsavgiften, 1 600 000 kr, som motsvarar kostnader verksamheten haft under året tillgodosätts årets resultat som en intäkt. Resterande del, 400 000 kr, redovisas som en skuld på balansräkningen.

År 5. I början av året färdigställdes ett nytt avloppsreningsverk, detta har finansierats dels genom lån, dels genom 400 000 kr i likvida medel som verksamheten förfogade över pga. överuttaget år 1.

1. Resultatet belastas under redovisningsperioden med en avskrivning som motsvarar 1/25 av avloppsreningsverkets anskaffningskostnad. För att matcha denna kostnad upplöses därför resultat/investeringsfonden med motsvarande 1/25, dvs. 16 000 kr (400 000/25).

2391 Resultatfond/investeringsfond		3192 Upplösning av investeringsfond	
1. 3192	16 000	RR	16 000
BR	384 000		16 000
	400 000	1. 2391	16 000
			16 000
		IB	400 000
			400 000

Kommentar: Årets resultat tillgodosätts 16 000 kr i intäkter, vilket motsvarar avskrivningarna på den del av investeringen som finansierats med resultat/investeringsfonden. Verksamheten har fortfarande en skuld på 384 000 kr till sina abonnenter, denna förväntas successivt lösas upp i takt med att avloppsreningsverket skrivs av under sin nyttjandeperiod. (De avskrivningar på avloppsreningsverket som motsvarar vad som finansierats via lån, tas normalt ut via brukningsavgiften).



Avsättningar

9. Avsättningar

9.1 Definition och aktuella situationer

Avsättning innebär en förpliktelse vilken är osäker vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. Förpliktelsen skall gälla ett åtagande gentemot en motpart och vara en följd av inträffade händelser, vilket gör det troligt att resurser i framtiden kommer att användas för att reglera det aktuella åtagandet (RKR 10). Att sådana åtaganden och förpliktelser beaktas i redovisningen är av stor betydelse för att denna skall ge en rättvisande bild som kan ligga till grund för relevanta jämförelser. Rådet för kommunal redovisning behandlar i sin rekommendation nr 10 (RKR10) – *Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar* – frågan om avsättningar. Bland annat hänvisar man till Redovisningsrådets rekommendation RR 16 – *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar* – vilken i till övervägande del även anses gälla för kommuner och landsting.

Inom den kommunala avgiftsfinansierade verksamheten är det i första hand i samband med avfallsdeponi som en avsättning i redovisningen kan bli aktuell. Men även i VA-verksamheten kan man teoretiskt sätt behöva göra avsättningar, t.ex. i samband med översvämningar, om huvudmannen i laga ordning fattar ett förpliktigande beslut om att ersätta fastighetsägarna för kostnader som inte täcks av försäkringar (Bilaga till RKR 10, s 26).

9.2 Beräkning och uppskattning

Avsättning skall enligt RR 16 göras med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen av den utbetalning som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen. Beloppets storlek skall följaktligen bestämmas utifrån bästa möjliga bedömning baserad på erfarenhet från liknande transaktioner och, i en del fall, med beaktande av oberoende expertutlåtanden. Avsättningen skall omprövas årligen och justeras så att de avspeglar vid bokslutstillfället bästa möjliga uppskattning. Ligger utbetalningen långt fram i tiden, måste en nuvärdeberäkning göras för att korrekt spegla åtagandet på balansdagen. Som diskonteringsränta används den räntesats som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar. I praktiken torde det vara lämpligt att välja den räntesats som Sveriges Kommuner och Landsting rekommenderar sina medlemmar att använda vid beräkning av kapitalkostnader.

Den initialt nuvärdeberäknade avsättningen matchas genom att ett motsvarande belopp räknas in i anskaffningsvärdet av den resurs till vilken åtagandet eller förpliktelsen är knuten (jfr ovan). I takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig måste avsättningen ökas för att spegla den nominella förändringen som är hänförligt till penningvärdets tidsberoende (inflation och risk). Ökningen matchas genom att motsvarande debitering görs av kontot för räntekostnader.

9.3 Konteringsexempel

Organisationen ingår i december år 1 ett avtal som innebär att en utbetalning på motsvarande 5 000 000 kr skall göras efter år 20. Avtalet ingår som en viktig del i en investering som organisationen gör strax innan årsskiftet och förpliktelsen gäller nedmontering och återställande efter tillgångens nyttjandeperiod. Organisationen räknar med en diskonteringsränta på 5 %.

År 1.

- Vid bokslutet år 1 görs en avsättning med 1 900 000 kr ($5\,000\,000 \times 0,38$ (nuvärdet av 5 000 000)). Motsvarande belopp inkluderas i anskaffningsvärdet av tillgången och debiteras följaktligen tillgångskontot för maskiner och inventarier.

1211 Maskiner och inventarier			
BR	<u>1 900 000</u>	1. 2280	<u>1 900 000</u>
	1 900 000		1 900 000

2280 Avsättning			
2. 1211	<u>1 900 000</u>	BR	<u>1 900 000</u>
	1 900 000		1 900 000

Kommentar: På balansräkningens skuldsida noteras en avsättning på 1 900 000 kr. Motsvarande belopp räknas in i anskaffningsvärdet på tillgången och kommer att vara föremål för avskrivning över tillgångens nyttjandeperiod.

År 2.

- Vid bokslutet år 2 har inget skett som gjort att organisationen haft anledning att justera avsättningen med hänsyn till den slutgiltiga utbetalningen på 5 000 000 kr. Nuvärdet av avsättningen uppgår emellertid vid bokslutstillfället till 2 000 000 ($5\,000\,000 \times 0,40$). I nominella termer har följaktligen värdet av förpliktelsen ökat med 100 000 kr ($2\,000\,000 - 1\,900\,000$).

2280 Avsättning				8520 Räntekostnader			
BR	<u>2 000 000</u>	IB	<u>1 900 000</u>	1. 2280	<u>100 000</u>	RR	<u>100 000</u>
	2 000 000	1. 8520	<u>100 000</u>		100 000		<u>100 000</u>
			2 000 000				

Kommentar: Den nominella förändring av förpliktelsens storlek 100 000 ökar avsättningen på balansräkningens skuldsida samtidigt som motsvarande belopp belastar resultatet i form av en räntekostnad.

10

Särredovisning till
externa intressenter

10. Särredovisning till externa intressenter

I förslag till ny VA-lag (Proposition 2005/06:78) finns en paragraf om VA-verksamheters redovisning. I 42 § skriver man:

För va-verksamheten skall redovisas en särskild resultat- och balansräkning. Av tilläggsupplysningar skall framgå hur huvudmannen fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet som huvudmannen drivit.

Bakgrunden är att brukaren skall ges möjlighet att följa upp och kontrollera att självkostnadsprincipen efterlevs. I Vattenöverdomstolens uttalande från fallet NJA 1994 s 10 I, fastslås att:

Det måste kunna krävas att kostnadsredovisningen i va-verksamheten grundas på allmänt accepterade redovisningsprinciper och är så utformad att den kan ligga till grund för en prövning av kommunens avgiftsuttag. Vattenöverdomstolen delar därför va-nämndens uppfattning att bara sådana kostnader som framgår av bokföringen kan ingå i underlaget för avgiftsuttaget.

Vattenöverdomstolens uttalande pekar på att det, oavsett associationsform, finns ett behov av särredovisning av VA-verksamheten i förhållande till övriga verksamheter som bedrivs av huvudmannen. Det nya i VA-lagutredningens förslag är att denna särredovisning skall göras tillgänglig och redovisas öppet för abonnenter och andra intressenter. Eller som man uttrycker det i propositionen (2005/06:78, s. 101), så skall redovisningen "... på lämpligt sätt hållas tillgänglig för fastighetsägarna inom va-anläggningens verksamhetsområde".

10.1 Förvaltningsberättelse

Något krav på förvaltningsberättelse finns inte i propositionen (2005/06:78). För att möjliggöra för abonnenter och andra intressenter att kunna bedöma verksamhetens förutsättningar och effektivitet, vore det emellertid önskvärt att sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för att kunna bedöma verksamhetens förutsättningar, ställning och effektivitet redovisas i någon form av skriftlig redogörelse. Exempel på sådana uppgifter är:

- Antal abonnenter och brukare (möjligtvis fördelat på olika typer av brukare)
- Antal reningsverk och vattenverk och deras respektive kapacitet
- Antal meter rörledningar (fördelade efter dricksvattenledningar, spillvattenledningar och dagvattenledningar)
- Producerad och levererad mängd vatten
- Mängd mottaget och renat vatten
- Beskrivning av VA-taxans konstruktion
- Kostnad fördelat på vattenrening, avloppsvattenrening, renvattendistribution, distribution av avlopps- respektive dagvatten samt administration

- Utfall i förhållande till budget (inkl. uppgifter om hantering av eventuellt överuttag)
- Större investeringar
- Viktiga externa faktorer som ränta
- Leasing av anläggningstillgångar
- Statliga och andra offentliga stöd

Förutom dessa allmänna uppgifter bör även särskilda upplysningar lämnas om:

- Viktiga händelser som inträffat efter balansdagen
- Miljöredovisning

10.2 Resultat-, balansräkning och tilläggsupplysningar

Varken propositionen (2005/06:78) eller VA-lagsutredningen (SOU 2004:64) ger någon närmare anvisning om hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras eller hur rapporterna skall utformas. I 41 § hänvisar man till att bokföring och redovisning skall fullgöras i enlighet med god redovisningssed. För VA-verksamheter som bedrivs inom ramen för kommunal förvaltning måste detta innebära att utgångspunkten är att årsredovisningen skall upprättas enligt lagen om kommunal redovisning och Rådets för kommunal redovisning rekommendationer, med erforderliga tillägg om fördelade kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet som kommunen drivit. För att främja jämförbarhet och transparens kan det också finnas anledning att följa utveckling och tillämpning bland de VA-verksamheter som måste fullgöra sin redovisning i enlighet med årsredovisningslagen samt Bokföringsnämndens allmänna råd och/eller Redovisningsrådets rekommendationer. Nedan följer ett illustrationsexempel på hur en redovisning skulle kunna se ut. Situationen i olika verksamheter kan kräva att ytterligare information redovisas och specificeras. I exemplet nedan förutsätts verksamheten t.ex. inte inrymma några aktiviteter som inte lyder under självkostnadsprincipen, skulle så vara fallet måste naturligtvis såväl intäkter som kostnader för sådana aktiviteter specificeras.

10.3 Illustrationsexempel

Exemplet som följer är ett rent illustrationsexempel i syfte att visa på vilken information redovisningen bör innehålla samt hur den skulle kunna presenteras för att möjliggöra meningsfulla analyser och jämförelser. Exemplet bygger inte på några verkliga belopp och siffror, det kan till och med finnas vissa brister vad gäller härledning av siffror och belopp. Någon analys av siffermaterialet i exemplet är därför inte meningsfull att göra, syftet med dessa påhittade belopp är enkom att i illustrationshänseende ge en mer verklighetstrogen bild.

10. SÄRREDOVISNING TILL EXTERNA INTRESSEENTER

RESULTATRÄKNING (tkr)

	Not	2007	2006
Verksamhetens intäkter	1	40 268	36 632
Verksamhetens kostnader	2	- 20 158	- 18 000
Avskrivningar	3	- 12 850	- 12 150
Verksamhetens nettokostnader (varav jämförelsestörande poster)		7 260	6 482
Skatteintäkter		0	0
Finansiella intäkter	4	50	48
Finansiella kostnader	5	- 7 310	- 6 530
Resultat före extraordinära poster		0	0
Extraordinära intäkter		0	0
Extraordinära kostnader		0	0
Årets resultat		0	0

BALANSRÄKNING (tkr)

TILLGÅNGAR	Not	2007-12-31	2006-12-31
Anläggningstillgångar			
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>			
Byggnader, mark och markanläggningar	6	32 300	18 750
Maskiner och andra tekniska anläggningar	7	193 940	171 440
Inventarier	8	4 210	5 110
Summa materiella anläggningstillgångar		230 450	195 300
Omsättningstillgångar			
Förråd		389	345
Kundfordringar		6651	2 000
Övriga fordringar		220	59
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	9	350	300
Kassa och bank		200	150
Summa omsättningstillgångar		7 810	2 854
SUMMA TILLGÅNGAR		238 260	198 154

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

	Not	2007-12-31	2006-12-31
Eget kapital	10		
Eget kapital		2 817	2 817
Årets resultat		0	0
Avsättningar			
Avsättningar för pensioner	11	280	248
Skulder			
<i>Långfristiga skulder</i>	12		
Lån av kommunen		146 200	123 220
Investeringsfond		8 000	8 000
<i>Kortfristiga skulder</i>			
Leverantörsskulder		13 500	13 419
Övriga skulder		7 500	10 185
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	13	59 963	40 265
SUMMA EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER		238 260	198 154

Panter och ansvarsförbindelser

Noter med redovisningsprinciper och bokslutskommentarer

- Verksamhetens resultat- och balansräkning har upprättats i enlighet med Lagen om kommunal redovisning samt de rekommendationer som lämnas av Rådet för kommunal redovisning.
- Redovisningsprinciperna är oförändrade jämfört med tidigare år.
- Fordringar har upptagits till de belopp varmed de beräknas inflyta.
- Tillgångar och skulder har upptagits till anskaffningsvärde där inget annat anges.
- Periodiseringar av inkomster och utgifter har skett enligt god redovisningssed.

NOTER

Not 1 Verksamhetens intäkter	2007	2006
Brukningavgifter	37 978	35 220
Anslutningsavgifter ¹	1 890	1 412
Intäktsföring av förutbetalda intäkter	400	0
Summa	40 268	36 632

¹ Inkomster från nya anslutningsavgifter uppgick under året till 4 500 tkr. Av årets anslutningsavgifter intäktsfördes 531 tkr (se not 13), resterande intäkter från anslutningsavgifter (1 359 tkr) avser intäktsföring av förutbetalda anslutningsavgifter från tidigare verksamhetsår.

10. SÄRREDOVISNING TILL EXTERNA INTRESSEENTER

Not 2 Verksamhetens kostnader	2007	2006
Material	3 000	2 700
Personalkostnader ¹	10 000	9 000
Hyror ²	1 000	900
Externt köpta tjänster	5 000	4 500
Från kommunen fördelade kostnader ³	1 000	900
Förlust vid avyttring av anläggningstillgång	158	
Summa	20 158	18 000

¹ Personalkostnaderna har fördelats till VA-verksamheten efter uppskattad/beräknad tid.

² Förvaltningens hyreskostnader har fördelats mellan de olika delverksamheterna utifrån använd antal m² samt för gemensamma ytor utifrån andel av härledda personalkostnader.

³ X antal kronor avser kostnader för kommunens gemensamma telefonväxel. Dessa kostnader har fördelats utifrån antal abonnemang. Y antal kronor avser kostnader för den kommunala revisionen, kostnaderna har fördelats utifrån antal nedlagda timmar i förhållande till totalt antal nedlagda timmar. Osv...

Not 3 Avskrivningar och nedskrivningar

Anläggningstillgångar skrivs av enligt plan över den förväntade nyttjandeperioden.

Följande avskrivningsprocent tillämpas:

Materiella anläggningstillgångar	År	%
Vatten och avloppsledning	50	2
Byggnader , vattenverk, avloppsverk och grundvattenbrunnar	25	4
Vattenmätare, maskiner och andra tekniska anläggningar	5 - 10	10 - 20
Inventarier, verktyg, fordon och installationer	5 - 10	10 - 20

Årets avskrivningar fördelas på:

Materiella anläggningstillgångar	2007	2006
Byggnader och mark	1 450	1 250
Maskiner och andra tekniska anläggningar	9 500	9 060
Inventarier, verktyg, fordon och installationer	1 900	1 840
Summa	12 850	12 150

Not 4 Finansiella intäkter	2007	2006
Tillgodoräknad ränta på överlikviditet	50	48

Not 5 Finansiella kostnader	2007	2006
Ränta på långfristiga skulder (hos kommunen)	7 310	6 530

Not 6 Byggnader, mark och markanläggningar	2007-12-31	2006-12-31
Ackumulerade anskaffningsvärden		
Ingående anskaffningsvärden	31 250	31 250
Inköp	10 000	0
Försäljning/utrangeringar	0	
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	46 250	31 250
Ackumulerade avskrivningar enligt plan		
Ingående avskrivningar enligt plan	- 12 500	- 11 250
Försäljningar/utrangeringar	0	0
Årets avskrivningar enligt plan	- 1 450	- 1 250
Utgående ackumulerade avskrivningar enligt plan	- 13 950	- 12 500
Utgående planenligt restvärde	32 300	18 750

Taxeringsvärde saknas eftersom alla byggnader är klassade som specialenheter.

Not 7 Maskiner och andra tekniska anläggningar	2007-12-31	2006-12-31
Ackumulerade anskaffningsvärden		
Ingående anskaffningsvärden	375 500	360 000
Inköp	32 000	10 500
Försäljning/utrangeringar	- 20 000	0
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	387 500	375 500
Ackumulerade avskrivningar enligt plan		
Ingående avskrivningar enligt plan	-204 060	-195 000
Försäljningar/utrangeringar	20 000	0
Årets avskrivningar enligt plan	- 9 500	- 9 060
Utgående ackumulerade avskrivningar enligt plan	- 193 560	-204 060
Utgående planenligt restvärde	193 940	171 440

10. SÄRREDOVISNING TILL EXTERNA INTRESSEENTER

Not 8 Inventarier, verktyg, fordon och installationer	2007-12-31	2006-12-31
Akkumulerade anskaffningsvärden		
Ingående anskaffningsvärden	12 250	12 100
Inköp	1 500	900
Försäljning/utrangeringar	- 1 000	-750
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	12 750	12 250
Akkumulerade avskrivningar enligt plan		
Ingående avskrivningar enligt plan	- 7 140	- 6 050
Försäljningar/utrangeringar	500	750
Årets avskrivningar enligt plan	- 1 900	- 1 840
Utgående ackumulerade avskrivningar enligt plan	- 8 540	- 7 140
Utgående planenligt restvärde	4 210	5 110

Not 9 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	2007-12-31	2006-12-31
Förutbetald hyra	221	195
Övriga förutbetalda kostnader	129	105
Summa	350	300

Not 10 Eget kapital	2007	2006
Ingående eget kapital	2 817	2 817
Tillskott	0	0
Årets resultat	0	0
Utgående eget kapital	2 817	2 817

Not 11 Avsättningar för pensioner	2007-12-31	2006-12-31
Kompletterande ålderspension	100	58
Efterlevandepension	12	8
PA-KL pensioner	55	51
Särskild ålders-/visstidspension	58	82
Särskild löneskatt	55	48
Summa avsättning	280	248

10. SÄRREDOVISNING TILL EXTERNA INTRESSENER

Ansvarsförbindelser för pensioner

Pensionsförmåner intjänade t.o.m. 1997	4 938	4 538
Särskild löneskatt	968	889
Summa ansvarsförbindelser	5 905	5 427

Not 12 Långfristiga skulder	2007-12-31	2006-12-31
Lån från kommunen	146 200	123 220
Investeringsfond ¹	8 000	8 000
Summa	154 200	131 220

¹ Investeringsfonden härrör från tidigare överuttag från abonnentkollektivet. Enligt investeringsplan, skall medlen tas i anspråk år 2008 och bidra till en investering i ett nytt avloppsreningsverk. Fonden kommer då att successivt upplösas över en 25-års period. Investeringsutgiften beräknas uppgå till totalt 10 000 tkr.

Not 13 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2007-12-31	2006-12-31
Semesterlöneskuld	506	378
Arbetsgivaravgifter	370	334
Upplupna löner	140	163
Förutbetalda intäkter från överuttag, som ej förts till investeringsfond ¹	200	600
Förutbetalda intäkter från anslutningsavgifter ²	56 810	35 300
Övriga interimsskulder	1 937	3 440
Summa	59 963	40 265

¹ Dessa medel skall intäktsföras och återföras till avgiftskollektivet inom en treårs period och kommer således leda till en reducerad brukningsavgift.

² Anslutningsavgifterna skall täcka: avskrivningar på nyinvesteringar i ledningsnät, räntekostnader för nyanläggning i ledningsnät, direkta kostnader i samband med anslutning samt administration i samband med anslutning (såsom fakturering, kommunikation med kund, inspektion m m). Avskrivningstiden för ledningsnät är 50 år. Anslutningsavgifterna periodiseras enligt följande:

År 1

10 % för direkta kostnader och administrationskostnader 1/50 av resterande 90 %. Totalt intäktsförs 11,8 % år 1.

År 2 – 50

2 % / år intäktsförs av den del av anslutningsavgiften (90 %) som ej avsåg att täcka direkta kostnader och administrationskostnader i samband med anslutningen.

11

Referenser

11. Referenser

Artsberg, K. (2003). Redovisningsteori – policy och -praxis, Malmö: Liber Ekonomi.

Bokföringsnämnden (1990). *BFN U90:13 – Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar*. I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 640 – 642.

Bokföringsnämnden (1993). *BFN U93:2 – Redovisning av anslutningsavgifter*. I FARs Samlingsvolym 2005, Stockholm: FAR Förlag, s 523.

Bokföringsnämnden (2001). *BFNAR 2001:3 – Redovisning av materiella anläggningstillgångar*. I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 608 – 625.

Bokföringsnämnden (2003). *BFNAR 2003:3 – Redovisning av intäkter*. I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 568 – 597.

Bouvin, Å. & Qviström, J. (1993). *VA-lagstiftningen – En kommentar*. Stockholm: Nordstedts juridik.

Brorström, B., Falkman, P., Haglund, A. & Lagebro, A. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

FASB (1998). *Statements of Financial Accounting Concepts – Accounting Standards*. New York: John Wiley & Sons, INC.

Haraldsson, M. (2004). *Återställande av deponi - när långsiktig ekonomisk planering ställs på sin spets, Teknikprogrammets rapportserie, Rapport nr 145*, Lund: Institutet för ekonomisk forskning (opublicerat manus).

IASC/IASB (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASB.

Johansson, S.-E. & Östman, L. (1992). *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*. Lund: Studentlitteratur.

Kam, V. (1990). *Accounting Theory*. New York: Wiley.

NJA 1988 s 457.

NJA 1994 s 101.

Proposition 2005/06:78 *Allmänna vattentjänster*.

Redovisningsrådet, (1995). *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, Stockholm: Redovisningsrådet.

Redovisningsrådet (1999). *RR 6:99 Leasingavtal*, I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 899 – 916.

Redovisningsrådet (1999). *RR 11 Intäkter*, I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 990 – 1005.

Redovisningsrådet (1999). *RR 12 Materiella anläggningstillgångar*, I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 1006 – 1015.

Redovisningsrådet (2000). *RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*, I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 1060 – 1083.

Redovisningsrådet (2001). *RR 21 Lånekostnader*, I FARs Samlingsvolym 2006, Stockholm: FAR Förlag, s 1158 – 1162.

Rådet för kommunal redovisning (2005). *Övergripande verksamhetsplan*.

<http://www.rkr.se/filer/ovrigt/RKR%20Verksamhetsplan.doc>.

Accessdatum 2006-02-16.

Rådet för kommunal redovisning (2000). *Information – Redovisning av kommunala anslutningsavgifter*, I Rekommendationer och Informationer – Gällande Rekommendationer och Informationer från Rådet för kommunal redovisning, publicerade tom. december 2003, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning, s 38 – 39.

Rådet för kommunal redovisning (2002). *Rekommendation nr 11 (RKR 11) Redovisning av materiella anläggningstillgångar*, I Rekommendationer och Informationer – Gällande Rekommendationer och Informationer från Rådet för kommunal redovisning, publicerade tom. december 2003, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning, s 28.

Rådet för kommunal redovisning (2002). *Rekommendation nr 13 (RKR 13) Redovisning av leasingavtal*, I Rekommendationer och Informationer – Gällande Rekommendationer och Informationer från Rådet för kommunal redovisning, publicerade tom. december 2003, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning, s 31 - 32.

Rådet för kommunal redovisning (2003). *Information – Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde*, I Rekommendationer och Informationer – Gällande Rekommendationer och Informationer från Rådet för kommunal redovisning, publicerade tom. december 2003, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning, s 55 – 56.

Rådet för kommunal redovisning (2003). *Rekommendation nr 15 (RKR 15) Redovisning av lånekostnader*, I Rekommendationer och Informationer – Gällande Rekommendationer och Informationer från Rådet för kommunal redovisning, publicerade tom. december 2003, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning, s 34.

SOU 2004:64 *Allmänna vattentjänster – betänkande från VA-lagsutredningen*.

Smith, D. (2000). *Redovisningens språk*, Lund: Studentlitteratur.

Svenska Renhållningsverksföreningen, RVF (2003): *Svensk Avfallshantering*, Malmö.

Tagesson, T (1999). *Avgifter och kostnader inom kommunal VA-verksamhet*. Lund: Institutet för ekonomisk forskning.

Tagesson, T. (2002). *Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking och prissättning – studier av kommunal VA-verksamhet*. Lund: Lund Business Press.

Yard, S. (1997). *Beräkningar av kapitalkostnader – samlade effekter i bestånd särskilt vid byte av metod och avskrivningstid*. Lund: Lund University Press.