



UNIVERSITY OF GOTHENBURG  
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

# **Investeringsfond inom Vatten och Avlopp**

*En studie om avsättning av investeringsfond inom Vatten och Avlopp verksamhet hos utvalda VA-huvudmän.*

**Kandidatuppsats i Redovisning FEK335**

**Externredovisning HT2020**

**Handledare:** Emmeli Runesson

Ahmed Mohamud: 19960830

Abdiqadir Bashir: 19950808

## **Förord**

Vi vill börja med att tacka våra föräldrar och familjemedlemmar för sin eviga stöttning och kärlek. Vi vill även tacka Göteborgs Kommun (Kretslopp och vattennämnden) som har gett oss unika möjlighet att göra undersökning på ett spännande område. Sist men inte minst vill vi tacka vår handledare för sitt detaljerade, nyttiga och vägledande handledning, vilket har varit oerhört underlättande samt bidragande faktor förbättringsarbete i vårt arbete. Vi vill även tacka vår seminariegrupp för sitt bidragande i form av råd, tips och synpunkter under seminarierna.

**Ahmed Mohamud**

**Abdiqadir Bashir Abdi**

# Sammanfattning

**Titel:** Investeringsfond inom Vatten och Avlopp.

**Bakgrund och problem:** En av de mest grundläggande system som vi använder dagligen är vatten och avloppssystem som brukar förkortas med benämningen VA. Vattenförsörjningen och hanteringen av avlopp faller på kommunen, och de är skyldiga enligt Vattentjänstlagen att förse vattentjänster till kommunalinvånarna. Det ökade investeringsbehovet för re-investeringar och ny-investeringar inom VA-verksamheten kommer med komplexitet speciellt när hela VA-fond fenomenet är nytt för kommunerna och man inte riktigt fått stark förståelse för det i praktiken. Det har resulterat i misstolkningar i regelverket för VA-fond och att använda VA-fond som finansieringsalternativ för att täcka dessa investeringsbehov. Det har lett till att fler rättsfall har uppstått där VA-kollektivet och huvudmännen har fått klargöra sig inför rätten.

**Syfte:** Syftet med undersökningen är att se hur den rådande praxis ser ut hos dem utvalda huvudmän samt hur deras redovisningsval väl avspeglar Vattentjänstlagen och dess föreskrifter.

**Avgränsningar:** Vi har undersökt 60 kommuner och fastställde 10 utvalda kommuner med Va-fond. Syftet med avgränsningen är att vi vill besvara vår forskningsfråga samt följdfrågan till vår forskningsfråga på ett mer väl och djupgående sätt.

**Metod:** Vi har fastställt 10 av 60 slumpvalda kommuner som har VA-fond och tolkat deras finansiella rapporter, därefter har vi genomfört intervjuer med flertal förespråkare inom VA-verksamhet och dess regleringar för insamling av primärdata som kommer ligga till grund för vår empiri samt sekundärdata i form av rättsfall.

**Empiriskt resultat & Slutsatser:** De insamlade empiriska data med koppling till teorin konstaterar att det förekommer ett tydligt redovisningsval av överskott. Avsättnings praxis till investeringsfond i studien är att överskott direkt återförs till VA-fond. Vid redovisande av överskott förekommer det tydlig redovisningspraxis vilket är att bokföra överskottet som kortfristig skuld i balansräkningen. Men vid återföring av den förekommer det en variation där en del huvudmän tar bestämt belopp från överskott årligen såsom Lidköpings kommun och andra huvudmän som tar bestämt belopp (VA-Uppsala) enbart från de ackumulerade överskott. Det finns huvudmän som har kombinerat både och det är bland annat VA-huvudman Mölndal.

**Förslag till fortsatt forskning:** Ett förslag till vidare studier är att granska flertal VA-huvudmän djupgående i form av intervjuer med flertal redovisningsansvarig som har infört investeringsfond och hur de har hanterat tolkning av vattentjänst lagens 30 § och dess förarbeten.

**Nyckelord:** Kommunal redovisning, särredovisning, investeringsfond, avsättning, VA-verksamhet

# Ordlista och förkortningar

**VA:** Vatten och avloppsverksamhet

**VA-kollektivet:** Alla boende som använder kommunalt vatten och avlopp.

**VA-huvudman:** Kommunen inom vatten och avlopp verksamheten

**Överuttag/Överskott:** Inkomster från avgifter som överstiger kostnaderna

**Underuttag/underskott:** Är när kommunal VA verksamhetens intäkter understiger kostnaderna.

**Investeringsfond/VA-fond:** Är en fond som kommunala VA verksamheter har rätt till att upprätta för framtida investeringar som berör vatten och avlopp.

**Fondera/fondering:** Är att sätta av pengar för investering.

**Avsätta/Avsättning:** Synonym till ovan nämnda.

**Taxa avgift:** Är avgiften för kommunala vattentjänster fastighetsägarna får betala.

**Brukningavgift:** Är avgiften för kommunala vattentjänster fastighetsägarna får betala per kvadratmeter. Det syftar till att täcka kostnader för att förse fastigheten med allmänt VA.

**Anläggningsavgift:** syftar till att täcka kostnader för att förse fastigheten med allmänt VA.

**Särredovisning:** separat redovisning av vatten och avlopp verksamheten

**Praxis:** Det sättet som enhetliga grupp i bransch agerar.

**Kapitalkostnad:** totala kostnaden för lånet under en viss period

**Vattentjänster:** Är de tjänster som kommunen ska tillhanda till sina medborgare i form av ren vatten.

BFL = Bokföringslagen

BFN = Bokföringsnämnden

LAV = Lagen om vattentjänster

ÅRL = Årsredovisningslagen

RKR= Rådet för kommunal redovisning

LKBR: Lagen om kommunal redovisning

BR: förkortning för balansräkning

RR: förkortning för resultaträkning

# Innehållsförteckning

<a href="#">1. Inledning</a>	1
<a href="#">1.1 Bakgrund</a>	1
<a href="#">1.2 Problemdiskussion</a>	1
<a href="#">1.3 Syfte och frågeställningar</a>	3
<a href="#">1.2.1 Frågeställningar</a>	3
<a href="#">1.4 Avgränsning</a>	3
<a href="#">2. Metoden</a>	4
<a href="#">2.1 Metodval</a>	4
<a href="#">2.2 Teoretisk data</a>	5
<a href="#">2.3 Empirisk data</a>	5
<a href="#">2.4 Urval av respondenter &amp; Huvudmän</a>	6
<a href="#">2.5 Forskningsetik &amp; ansats</a>	6
<a href="#">2.6 Validitet &amp; Reliabilitet</a>	8
<a href="#">2.7 Trovärdighet &amp; Äkthet</a>	9
<a href="#">2.8 Metod &amp; Källkritik</a>	9
<a href="#">3. Teoretisk Referensram</a>	11
<a href="#">3.1 Ram teorier</a>	11
<a href="#">3.1.1 Intressenter</a>	11
<a href="#">3.1.2 Agent och principal teorin</a>	11
<a href="#">3.1.3 Institutionell teori</a>	11
<a href="#">3.2 Reglering</a>	14
<a href="#">3.2.1 Redovisningsregler och principer</a>	14
<a href="#">3.2.2 God redovisningssed</a>	15
<a href="#">3.2.3 Vattentjänstlagen</a>	16
<a href="#">Särredovisning paragraf §50 i LAV</a>	16
<a href="#">Självkostnadsprincip paragraf §30 i LAV</a>	17
<a href="#">3.2.4 Vid hantering av överuttag och underuttag enligt normgivare</a>	19
<a href="#">3.3 Tidigare studier på området</a>	20
<a href="#">4. Empiri</a>	24
<a href="#">4.1 Överblick av VA-fond redovisning inom de utvalda kommunerna</a>	24
<a href="#">4.1.1 Den rådande praxisen vid avsättning till VA-fond hos dem utvalda huvudmännen.</a>	24
<a href="#">4.1.2 Redovisningspraxis av de utvalda huvudmännen vid hantering av överskott och underskott.</a>	25
<a href="#">4.1.3 Tolkning av tabell 1 och tabell 2</a>	1

<a href="#">4.1.4 Tolkning av tabell 3</a>	2
<a href="#">4.2 Insamlade empirin från intervjuerna</a>	5
<a href="#">4.2.1 Respondent 1</a>	5
<a href="#">4.2.2 Respondent 2</a>	6
<a href="#">4.2.3 Respondent 3</a>	6
<a href="#">4.3 Rättspraxis</a>	9
<a href="#">4.3.1 Rättsfall 1 - Tälje energi AB</a>	9
<a href="#">4.3.2 Rättsfall 2 - Orust Kommun</a>	10
<a href="#">4.3.3 Rättsfallen 3 - Västerviks kommun</a>	10
<a href="#">4.3.4 Rättsfallen 4 - Svalövs kommun</a>	10
<a href="#">5. Analys</a>	12
<a href="#">5.1 Råder det redovisningspraxis bland utvalda VA-huvudmän samt uppfyller den lagkraven?</a>	12
<a href="#">5.2 Bakomliggande faktorer med de olika redovisningsvalen?</a>	15
<a href="#">6. Avslutning</a>	18
<a href="#">6.1 Förslag till fortsatta studier</a>	20
<a href="#">Källförteckning</a>	21
<a href="#">Bilagor</a>	25

# 1. Inledning

Likväl de flesta organisationer står Sveriges kommuner inför en del utmaningar som ställer krav på olika håll som bland annat, hälsa, miljö och klimat. Förutom dessa krav uppstår allt mer snabbväxande befolkningsförändringar i kommunerna som skapar investeringsbehov för att både renovera gamla anläggningar men även att investera i nya anläggningar (Haraldsson, 2017). Dessa investeringsbehov skapar finansierings utmaningar.

Utredningar från Kommuninvest (2017) och Svenskt Vatten i rapporten Carlsson et al., (2017) visar att investeringsnivån i vatten och avlopp sektorn ökade från 5 procent till 10 procent mellan åren 2013-2017. Svenskt Vatten konstaterade att investeringsnivåerna behöver öka mer för att möta de investeringsbehov som finns. (Carlsson et al., 2017).

## 1.1 Bakgrund

En av de mest grundläggande system som vi använder dagligen är vatten och avlopp som brukar förkortas med benämningen VA. Vattenförsörjningen och hanteringen av avlopp faller på kommunen, där de är skyldiga enligt Vattentjänstlagen att ordna vattentjänster för kommunala invånaren. Kommunerna har stor frihet att bestämma över hur de ska styra och organisera denna verksamhet. Med anledning av det förekommer olika organisationsformer där Haraldsson (2017) konstaterat att majoriteten av denna verksamhet är organiserad som kommunala förvaltningar, med hela 61 procent, resterande 39 procent är uppdelade på lokalt kommunägda bolag med 17 procent och samverkande organisationer med 22 procent som består av gemensam kommunägda bolag, gemensam nämnd och kommunalförbund.

## 1.2 Problemdiskussion

Det ökade investeringsbehovet av vatten – och avloppsanläggningar gör att det uppstår delade meningar om hur man ska finansiera nyinvestering. Tagesson (2012) menar på att “skuld till VA-kollektivet” inte är ultimata sättet då det kan skapa orättvis fördelning av kostnader mellan VA-kollektivet och kommunen, han menar på att istället vore det bättre att belåna via kreditgivare då man som kommunal verksamhet kan få till bättre lånevillkor jämfört med VA-kollektivet, medan Fjertorp (2010) menar på att man bör ha genomarbetad investeringsplan som uppfyller kriterierna för att upprätta VA-fond där man inkluderar VA-kollektivet i

planerings upplägget och sedan bespara sig till investeringsbeloppet under en bestämd period innan ny-investering äger rum.

Vissa kommuner inom VA-verksamhet i landet har börjat sätta av medel till investeringar och andra står inför beslutet att inleda liknande process, något som vattentjänstlagen ger utrymme till. Det nämns specifikt i § 30 av vattentjänstlagen att en VA-huvudman kan avsätta medel till en fond för framtida ny-investeringar om följande villkor uppfylls:

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

VA-verksamheterna liksom övriga kommuner måste förhålla sig till principen om självkostnad, det vill säga att ”avgifter inte får överskrida det som behövs för att täcka driftskostnaderna för att tillhandahålla VA-tjänster” dock framgår det inte i lagen, detaljerat hur avsättningen ska redovisas. Göteborgs Stad (2020) menar att detta kan vara problematiskt vid strävan av att hålla jämn höjning på VA-avgifterna, vilket är nödvändigt vid förvaltning av en VA-verksamhet. De kommuner som har upprättat VA-fond sätter praxisen för hur andra huvudmän kommer göra, men eftersom praxisen är oskriven norm behöver den göras mer tydlig inför stora beslut som gör att man uppfyller alla villkor som vattentjänstlagen förespråkar att man skall göra vid upprättning av VA-fond. En fråga som kan uppstå är hur redovisningen av det ska gå till i enlighet med god redovisningssed som Vattentjänstlagen starkt betonar att eftersträva?

Huvudmannen Kretslopp och Vatten i Göteborgs kommun är bland de kommuner som har stora investeringsbehov och är bland de som står inför ett sådant beslut om att eventuellt införa investeringsfond. Haraldsson (2017) påpekar att det inte finns någon studie i Sverige om VA-verksamheter och finansiering av dem. Det är med denna utgångspunkt som vår studie kommer bidra till ökad förståelse mellan huvudmännens investeringsbehov och de finansiella utmaningar som finns. Därmed vill vi att vår studie ska fylla det informationsgap som finns idag och vara en bidragande faktor till ökad förståelse för ämnet.



## 1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med undersökningen har varit att undersöka hur den rådande praxis ser ut hos de utvalda huvudmän samt hur deras redovisningsval väl avspeglar Vattentjänstlagen och dess föreskrifter.

### 1.2.1 Frågeställningar

- Råder det redovisningspraxis bland utvalda VA-huvudmän samt uppfyller den lagkraven?
- Vilka är de bakomliggande faktorer med dem redovisningsvalen som uppstår?

## 1.4 Avgränsning

Då syftet med studien har varit att få bild av hur kommuner inom vatten och avlopp verksamheten redovisar VA-fond har vi undersökt 60 kommuner inom vatten och avlopp verksamheten, där målet var att få fram 10 huvudmän som är styrda som förvaltning eller kommunalt bolag. Bakomliggande syftet med avgränsningen kom till genom ursprungliga idén med studien som var att undersöka enbart 10 kommuner i linje med Göteborg Stad, relaterat till storlek och som var organiserade som förvaltning. Vid närmare undersökning fastställde vi att det inte var möjligt, då det inte fanns många huvudmän som uppfyller vårt ursprungliga kriterium. Haraldsson (2020) och Qviström (2016) teori betonar att organisationsform inte har betydelse då man skall följa lagen om vattentjänster vid upprättande av VA-fond oavsett organisationsform. Det gjorde att vi valde att fastställa 4 kommuner som är organiserade som kommunalt bolag, samt 6 kommuner som är styrda som förvaltning, där båda dessa organisationsformer har VA-fond. Det som har studerats av dessa 10 utvalda kommuner är deras finansiella rapporter i form av årsredovisningar och särredovisningar, eftersom informationen var begränsad i dessa rapporter har vi även försökt att hitta ytterligare dokument som beslutsunderlag. För att få bättre förståelse av undersökningsområdet har vi intervjuat tre nyckelaktörer inom området. Vi har även studerat fyra rättsfall avseende kommuner som har upprättat VA-fond i syfte att kunna tolka lagen och vara vägledande (Smiciklas, 1993).

## 2. Metoden

---

*I detta kapitel beskrivs metoderna som har använts under uppsatsens gång. Här redogörs studiens utformning, hur data har insamlats, bearbetats och analyserats.*

---

### 2.1 Metodval

Ahmed Mohamud (författare 1) i studie arbetet är tidigare medarbetare hos huvudmannen Göteborg Stad med hjälp av hans tidigare insyn i verksamheten inleddes snöbollseffekt som blev grunden till studieområdet. Författare 1 blev presenterad till Svenskt Vattens studier inom området som vidare refererade honom till Haraldssons arbeten som sist presenterade honom för studiens tredje respondent PwC. Vår metodval avspeglar tolkningar av primära och sekundära insamlade data, det som ligger grund till metodvalet är att lagen som råder inom studieområdet som ger utrymme för tolkning, vilket även teoretiker hävdar i sin teori samt otydlighet. Viktigt att veta att vi inte är jurister eller expert personer inom området.

#### 2.1.1. Datainsamling

Patel och Davidsson (2011) betonar skillnaden mellan primärkälla och sekundärkälla, vilket är närheten till informationslämnande. Där primärkälla uppstår vid ögonvittnesskildring och sekundärkälla uppstår när man inte har närhet till informationsgivare.

Studiens kvantitativa del bygger på sekundärdata från avläsning av finansiella rapporter från huvudmän som har VA-fond. Syftet var att avläsa och fastställa om de hade VA-fond, hur dem avsatte medel till VA-fonden samt redovisade. I samråd med experter inom rådet samt mailkontakt med huvudmännen har vi kunnat säkerställa validiteten av insamlade data. Studiens kvalitativa del bygger på primärdata från intervjuerna, där syftet var att med hjälp av respondenternas subjektiva bedömning ge läsaren större förståelse kring vilka praktiska utmaningar som teorin tillför i relation till förvaltning av VA-fond. Bakomliggande faktorn till att vi valt att genomföra blandning mellan kvantitativ och kvalitativ metod kan förklaras till att studieområdet inte har bred forskning. Nedan nämns hur insamling av teoretisk och empirisk data gick till.

## 2.2 Teoretisk data

Teoretiska data som har använts i uppsatsen är inhämtade från tidigare studie på området, finansiella rapporter som vi anser är relevant till vår studie. Vidare har vi använts oss av lagar, rättsprocesser och rekommendationer relaterat till vattentjänst området som är normativ teori, det vill säga, den avspeglar vad man får göra enligt lagen. Vi blev tilldelad tidigare forskningsstudier från medarbetare hos huvudmannen Göteborg Stad, utöver det har vi insamling av teoretisk data baserad på sökningar i bibliotekets databas samt på internet.

## 2.3 Empirisk data

Enligt Johannes och Tufte (2007) avspeglar empirisk data subjektiva resonemanget som kan hämtas från verkligheten. Vid insamling av information via intervju använder man sig av intervjuformulär eller frågeformulär som metod vid utformningen av formuläret, då det förekommer översättning av teoretiska begrepp som behöver omformas till intervjufrågor, den processen kallas för operationalisering (Patel & Davidsson, 2011). Vid kvalitativ studie som innefattar intervju genomförande är det viktigt att ha åtanke kring de etiska problem som kan uppstå (Flick, 2007). Vidare förklarar Flick (2007) avvikelser som uppstår i metodvalet som kan leda till etiska problem, för att förebygga att sådant etiskt problem uppstår skall man undvika att ställa objektiva frågor till respondenten då dessa frågor kan leda till att respondenten inte delar med sig av sina subjektiva bedömningar vid besvarande av ställda frågor. För att förebygga dessa etiska problem har vi i samtycke av intervjuobjekten spelat in intervjuerna, vilket möjliggjorde att författarna ha kunnat fokusera på intervjun och att formulera följdfrågor till respondenten samt kunna följa upp det som har nämnts i intervjun mer noggrant i transkribering processen, därmed, förebygga misstolkningar eller bristfällig tolkning av respondenternas svar.

Författarna av studien ville skapa större förståelse för verkligheten utifrån de finansiella rapporterna och inblick i tidigare studier som författare 1 blev hänvisad till av tidigare kollega hos huvudman. Detta gjorde att vi har kunnat forma en teoretisk struktur för arbetet samt utformningen av intervju formuläret innan intervjudeltagarna kontaktades för empiriinsamling. På grund av att många studier inte gjorts inom forskningsområdet, valde författarna att genomföra djupgående intervjuer med specifika och anpassade frågor till respektive intervjudeltagare samtidigt som man ville inleda intervjun med att ge utrymme till respondenterna att fritt dela med sig av sina erfarenheter, bedömningar och kompetens kring

förvaltning av VA-verksamhet. Under intervjuprocessen ställdes följdfrågor för att få ännu mer klarhet kring respondentens subjektiva resonemang.

Intervjuerna genomfördes digitalt sätt på grund av rådande omständigheter som är till följd av Covid-19 pandemin, där samtliga författare var närvarande under dessa intervjuer, vilket underlättade förståelsen och tolkningen kring dessa intervjuer samt respondenternas subjektiva svar.

Intervjufrågorna har varierat och justerats mellan intervjuerna, syftet var att författarna ville anpassa och specificera intervjufrågorna till respektive respondent expertis område samt erfarenhet för att få fram högkvalitativa svar och inblick från respondenternas expertis kunskap.

Författarnas beslut om att inhämta kvantitativ data ur dessa finansiella rapporter var styrkan som fanns hos författare 1 som har tidigare arbetslivserfarenhet av branschen vilket gav oss djupare förståelse över vad de finansiella rapporterna säger oss samt att det data som inhämtas log grund till för framtagning av tre sorters tabeller som har ökat förståelsen kring de utvalda huvudmännens mönster vid avsättning, redovisning och återföring av VA-fond till läsaren. I syfte att läsaren skulle ha användning av den förståelsen vid analysen och slutsatsen. För författarna var detta en givande metod, eftersom dessa tabeller ger större klarhet på forskningsfrågan och dess följdfrågor som underlättar analysen kring vad den kvantitativa data avspeglar sig.

Det som blev till mer hjälp var att vi har kunnat finna ytterligare dokument utöver finansiella rapporter som förstärkte vår förståelse om vad noterna i dessa finansiella rapporter avspeglade sig om. Mölndal som var bland de utvalda huvudmän tillhandahöll oss underlag till upprättande av deras VA-fond som påvisade bakomliggande motiv till deras handling. Uppsala kommun var annan huvudman som även tillhandahöll ytterligare dokument och förklaring till införandet av deras VA-fond samt upplysningar från ledningsmöten.

## 2.4 Urval av respondenten & Huvudmän

Respondenterna som valdes ut för intervju har varit 4 aktörer som har bred erfarenhet och expertis inom området. Då syftet med studien är att fastställa rådande praxis för huvudmännen som upprättar VA-fond samt hur väl deras redovisningsval avspeglar vattentjänstlagen och dess föreskrifter. Läsaren av denna studie bör ha i åtanke att resultatet av studien inte ska anses

som representativa för landets samtliga kommuner med VA-fond. Studiens kvantitativa del bygger på insamlad sekundärdata från avläsningen av finansiella rapporter hos utvalda huvudmän samt inträffade rättsprocess. Ursprungliga idén med studien var att undersöka enbart dem 10 kommuner i linje med Göteborg Stad, relaterat till storlek och organiserade som förvaltningar som har VA-fond. Vid närmare undersökning fastställde vi att det inte var möjligt, då det inte fanns många huvudmän som uppfyller vårt ursprungliga kriterium. Haraldsson (2017) och Qviström (2016) teori betonar att organisationsform inte har betydelse då man skall följa Vattentjänstlagen och dess föreskrifter vid förvaltning av VA-fond som är organiserad som förvaltning eller kommunalägda bolag. Det gjorde att vi valde att fastställa 4 kommunalägda bolag som har VA -fond där huvudmannen är ensam ägare samt 6 kommunala förvaltningar som har VA-fond.

## 2.5 Forskningsetik & ansats

Vid genomförande av vetenskaplig uppsats kan man använda sig av olika forskningsansatser vilket är: deduktion, induktion och abduktion. Där deduktion innefattar att man i sin studie har använt sig utav en eller flera källor, därefter gått ut i praktiken och undersökt om dessa teorier samtycker med insamlade empirin. Induktion innebär att författare först går ut och samlar in empirin från verkligheten för att sedan bygga upp nya teorier om det. Abduktion innebär att man tillväga går med kombination av ovan nämnda teorier, det vill säga, man utgår från en eller fler teorier samt från empirin för att sedan bygga teori av empirin. (Olsson & Sörensen 2007).

I vår studie har vi använt oss av deduktiv som metod, då vi har första tagit till oss tidigare vetenskapliga studier av området för att sedan göra en insamling av empirin och subjektiva resonemangen från branschorganisationen, förespråkare och forskare inom ämnet.

Huvudfokusen med att undersöka studieområdet är att kunna bidra med ökad kunskap till området samt i linje med att skydda våra respondenternas integritet. Vid studie genomförande ska man enligt Patel och Davidsson (2011) uppfylla 4 etiska krav.

De fyra etiska kraven är:

1. Information: under intervjuobjektens deltagande i studien skall man ständigt informera om hur deras informationsutgivning kommer brukas samt bakomliggande faktor till det.

2. Samtycke: Att respondenterna har tillfrågats om de vill ställa upp som respondenter samt fått deras samtycke om att få spela in intervjun.
3. Konfidentialitet: Att dessa har blivit informerade om hur deras information kommer skyddas samt att eliminera eventuell orolighet hos objekten, erbjuda anonymitet.
4. Nyttjande: Att förtydliggöra för studieobjekten att genomförande av dessa intervjuer och insamling av information är enbart utbildningssyfte.

## 2.6 Validitet & Reliabilitet

Validitet klargör för oss om det som ska studeras faktiskt studeras. Vid kvalitativ datainsamling i form av intervjuer så skall man ha i åtanke att respondenterna har beskrivit egna subjektiva uppfattningar kring upprättande och förvaltning av VA-fond, skulle intervjuerna genomförts vid ett senare tillfälle, kan individen fått utökad kunskap kring ämnet därmed utvecklat sin subjektiva uppfattning och således inte gett liknande respons. Intervjudeltagarna i detta arbete sitter på praktisk erfarenhet och är expert förespråkare inom ämnet vilket författarna av studien inte besitter. Vid genomförande av kvalitativ datainsamling analyserar man tolkning och förståelse av respondenternas subjektiva uppfattning (Patel & Davidsson, 2011). För att förebygga och minimera misstolkningar vid transkriberingen, har intervjuerna spelats in, där man spelat upp flertal gånger vid svårtolkade delarna av intervjun i transkribering process i syfte att förebygga misstolkningar eller felaktig beskrivning av respondentens subjektiva bedömning.

Reliabilitet syftar i studien är till att skapa korrekt förståelse av verkligheten. Reliabilitet uppstår när studiens resultat är detsamma oavsett vem som utför studien (Ejvegård, 2009). I denna studie har data samlingsinhämtas via intervjuer, tidigare studier samt avläsning av utvalda kommunernas finansiella rapporter. Reliabiliteten hos den kvalitativa delen av studien, vilket är genomförda intervjuer baseras reliabiliteten till stor del på respondenternas förmåga (Patel & Davidsson 2011). Det kan uppstå risk för otillförlitlighet vid insamling av kvalitativa data från intervjuerna. Riskerna som kan uppstå är att respondenterna misstolkar ställda frågor därmed ge respons som är misstolkade eller att observatören ta till sig respondenternas svar på ett felaktigt sätt. Förebyggande åtgärder för att minska risken att det uppstår, är med hjälp av inspelning av intervjuerna utförs, på så sätt uppstår möjligheten att kunna i efterhand

säkerställa svaren och tolkningen hos respondenterna och observatören är korrekta och inga svar eller frågor misstolkas (Patel & Davidsson, 2011). Att båda författarna var närvarande i alla intervjuer som genomfördes har förstärkt studiens och insamlade materialets reliabilitet.

## 2.7 Trovärdighet & Äkthet

Trovärdighet och äkthet är två kriterier som Bryman och Bell (2017) menar på att man bör ta i beaktning vid bedömning av kvalitativa undersökningar. För att studien skulle avspeglas av trovärdighet har vi på ett detaljerat sätt beskrivit hur studiens genomförande process gick till samt hur insamlade primära och sekundära data använts till att komma fram till slutsats i arbetet. Vi är medvetna om att det finns risken för subjektiv bedömning som kan påverka studiens äkthet, då en av författarna har sen tidigare arbetat hos en huvudman inom VA-verksamheten. Potentiella risken har vi försökt minimera genom användning av deduktiv metod, det vill säga, att man i tidigt skede av arbetet fastställde förslag på teoretisk struktur som förstärker deduktiva delen av insamlade subjektiva bedömningarna från respondenterna som säkerställer objektiviteten i arbetet ( Patel & Davidsson, 2017).

Frågor som bör ställas vid fastställande av äkthet enligt Bryman och Bell (2017) är: Speglar undersökningen rättvisande bild? Hjälper undersökningen författarna, respondenterna och andra läsare av arbetet att få ökad förståelse samt kunskap inom studieområdet? Författarna av arbetet anser att dem har kunnat uppnå vad ovan frågorna avspeglar, då man har intervjuat expert förespråkare, forskare, branschorganisationer och undersökt auktoritära rättsprocesser.

## 2.8 Metod & Källkritik

Alla författare har subjektiva bedömningar baserade på olika faktorer såsom erfarenhet, brist på erfarenhet och åsikter med sig in vid forskningsstudie. Med författare 1 som har tidigare arbetat hos en huvudman och författare 2 som saknar arbetserfarenhet inom branschen och bidrar med ett externt perspektiv i jämförelse med det interna perspektivet som författare 1, så förekommer det kombination mellan intern och extern subjektiv bild i vår studie.

Författare 1 subjektiv bedömning från VA-branschen kan ha gjort vår tillvägagångssätt och vår metodval för utförande av arbetet, både trovärdigt och äkta men samtidigt påverkat den i negativ riktning.

Då Författare 1 erfarenhet kan ha färgat intervjufrågorna och genomförandet av arbetet. Författare 2 hade inte tidigare subjektivt resonemang om ämnet vilket gör att han kommer in med extern inblick i författarskapet trots att risken för att påverkan av författare 1 kan förekomma. Däremot för att uppfylla syftet att bidra till ökad förståelse för ämnet, är det en styrka att kombinera ett internt perspektiv med externt perspektiv. Som kommer ligga till grund för utformningen av analys över insamlade materialet och fastställande av slutsats som avspeglar resultatet som studien kommer fram till. Även om författare 1 har tidigare erfarenhet av branschen, har vi valt att använda oss av primära och sekundära insamlade data från huvudmän och förespråkare i bransch, trots att det förekommer samarbeten mellan intervjudeltagarna på grund av fördelen och bredda förståelsen av ämnet som författare 1 tillför med, vilket har gjort att vi har kunnat forma djupgående, specificerade frågeformulär. Detta kan ha resulterat till bättre analys och slutsats av studiens resultat. Vid granskning av de utvalda VA-huvudmän har utgångspunkten varit att hitta finansiella rapporter i form av redovisningar, då LAV 50 §, kräver att den tillgängliggörs för allmänheten. Det har inte varit möjligt att hitta sårredovisning för alla de utvalda huvudmännen, delvis på grund av att vissa kommuner har inte kunnat svara oss via mail. Istället har studien arbetat med utfall i form av hela kommunens årsredovisningar där VA-verksamheterna redovisas överskådligt och där information därmed blir begränsat. Å andra sidan har ytterligare dokument hittas vid vissa huvudmän i form av beslutsunderlag som har gett mer information som har varit bidragande till studiens syfte.



### 3. Teoretisk Referensram

---

*I detta avsnitt redogörs de relevanta referensramen som kommer användas vid analys av det empiriska materialet. Inledningsvis presenteras de teorier som har relevans till studieområdet därefter följer presentation av relevanta reglerings principer ur redovisningsperspektiv av området och sist presenteras tidigare forskning på området.*

---

#### 3.1 Ram teorier

*Studiens intresse ligger i att ta reda på hur kommuner hanterar investeringsfond. För att ge svar på forskningsfrågan och även vilka bakomliggande faktorer som gör att de agerar på ett visst sätt kommer nedan nämnda teorier med empiriska insamlade data till användning vid analysen vilket kommer resultera till arbetets slutsats*

##### 3.1.1 Intressenter

Civilministern Ardalans uttalande om nya lagändringen om kommunal redovisning förespråkade om att göra redovisningen mer rättvis, transparent och jämförbar. Vidare konstaterade ministern att kommunala redovisningen är beslutsunderlag för ekonomin och politiken.. Han lyfte även att detta är en demokratisk fråga, då den informationen ska vara tillgänglig för medborgarna, journalister och förtroendevalda. Dessa är intressenterna som tar del av kommunala redovisningen. Knutsson et al (2006) menar att det inom offentliga sektorn är inte värdeskapande likt företagsvärlden där prestation mäts i monetära termer, utan inom offentliga sektorn mäts prestationer i service som är prestationer baserade på att tillgodose medborgarnas behov i form av samhällsservice, då resurserna som kommunen får in är genom skatten, eller avgiften som medborgarna står för.

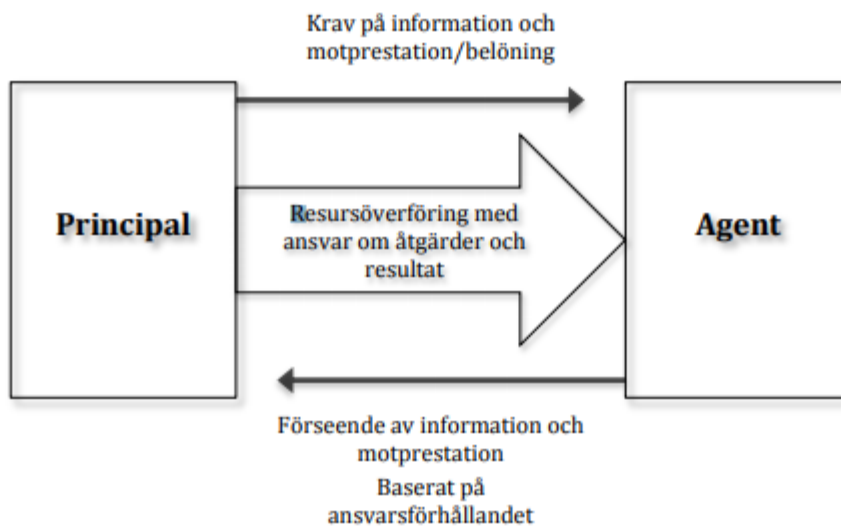
Jones (1985) har sedan länge menat på att de primära användarna av externa kommunala redovisningen är medborgarna, lagstiftarna och tjänstemän. Tagesson (2003) har även diskuterat användarna av kommunal redovisning samt hänvisar till Chan (2003) och menar på att medborgarna har rätt att utkräva ansvar och eftersom medborgarna inte har tid att granska

ekonomin mellan år faller ansvaret på kommunen att tillgängliggöra nödvändig information i de finansiella rapporterna.

### 3.1.2 Agent och principal teorin

Collin et al(2009) menar på att agentteorin är bland dem teorier som beskriver de generella redovisningsvalen samt om dess efterlevande av redovisningslagen är, något som även (Bolívar et al, 2013: 559) menar på har blivit allt mer vanligare analysverktyg som används inom offentliga sektorn. Agentteorin baseras på att det råder informationsasymmetri mellan två parter, agenten och principalen. (Jensen & Meckling, 1976.) Agenten som kan vara en företagsledare (VD) som agerar utifrån principalens (ex aktieägare) intresse enligt kontrakt som skapar ett förhållande mellan dessa, där båda parterna vill maximera deras nytta. Principalen är behov av att övervaka agenten då principalen inte har full information, och agenten tenderar att utnyttja informations inflytandet. Eftersom agenten har kontroll över informationen leder det till att agenten vill ständigt maximera nyttan.

Zimmerman (1977) introducerade kopplingen som finns mellan finansiella rapporteringen och de politiska incitamenten i kommuner. Zimmerman (1977) menar på att denna agent/principal relationen kan förklaras med kommunledningen som agent och kommuninvånarna som principal, då kommunledningen är folkvalda tjänstemän som ska agera utifrån medborgarnas vilja. Symbol för denna teorin är att det tillkommer informationssystem och när det gäller kommunen är det inte något undantag. Bolívar et al (2013) menar på att redovisningsinformation således är viktigt att den är korrekt angiven då den utgör underlag för beslutsfattande vid bland annat resurslokalisering och ansvarsutkrävande. Informationsasymmetrin skapar intressekonflikter mellan dessa parter som behöver belysas och hanteras. (Jensen & Meckling, 1976)



*Illustration av principal – agent förhållandet baserat på Munro & Mouritsen (1996).*

### 3.1.3 Institutionell teori

En annan teori som kan förklara enligt (DiMaggio & Powell 1983:151f) organisationens redovisningsval är institutionell teori som kan definieras som: *”De processer genom vilka samhällsförväntningar om lämplig organisationsform och beteende får en regel lik status i tanke och handling”*. Covaleski & Dirsmith (1988, s. 562). Denna teori bygger på det perspektivet att organisationer inte fungerar som rationella verktyg utan de agerar och påverkas av omgivningsfaktorer som ram av lagar och normer. Ulla Eriksson-Zetterquist (2009). Carpenter & Feroz, (2001) menar på att institutionella kontexten frambringar att organisationer följer samma struktur, regler och normer som gör att organisationer blir likartade, ett fenomen som Carpenter & Feroz, 2001 kallar för isomorfism som delas upp i 3 delar, normativ, tvingande och mimetisk.

**Normativ** innebär att organisationer handlar utifrån förväntningar på professionalisering, vilket resulterar i att organisationer agerar på likartat sätt, med ambitionen av att inte sticka ut från mängden.

**Mimetisk** innebär att det inte finns andra alternativ och att det därför uppstår homogenitet i branschen, något som skapar osäkerhet då alternativet blir att imitera de mest framgångsrika organisationer.

**Tvingande** innebär att organisationer pressas till att agera, det kan vara dels staten med lagar och regelverk, dels intressenter i form av kunder.

Carpenter & Feroz, 2001 och Riberio & Scapens (2006) menar på att val och ändring av revisionsprinciper och standarder grundar sig i dessa utgångspunkter, bland annat om de är tvingande lag eller inte. Detta påverkar företaget och organisationens legitimitet där Riberio och Scapens (2006) betonar att en förutsättning för god redovisningssed är hur bra organisationen är på interna kontroller och processer.

## 3.2 Reglering

*I detta avsnitt presenteras rättskällor som lagtexten, förarbeten och sedvänjor. Tabell som presenteras nedan avspeglar de olika redovisningsreglerna som finns inom VA-verksamhet som ska öka läsarens förståelse över hur de är kopplade till varandra. Presenterade rättskällor har varit till hjälp vid tolkningsprocessen av de 10 utvalda kommunernas redovisning av investeringsfond samt fastställandet om huruvida de levde upp till lagkraven. Avsnittet inleds med redovisningsregler samt principer om vad god redovisningssed är för att ge läsaren ökad förståelse innan det förklaras i detalj bakgrund till redovisning inom Lagen om Vattentjänst, i rubriker som självkostnadsprincip, särredovisning och kapitalkostnader för att på slutet mynna ut till huvudområdet av vår undersökning om investeringsfond. Fokus ligger på att tydliggöra lagens krav och dess intentioner som nämns explicit i lagtexten, samt i förarbeten som visar lagens intentioner. Därefter följer ett avsnitt om vad det normgivande organen uttalar sig om vid hantering av överskott och hur det ska redovisas.*

### 3.2.1 Redovisningsregler och principer

Det som är unikt för VA-verksamheten är att den har speciell lag, så kallad LAV, som reglerar hur själva vattenproduktionen och försörjningen ska drivas men har även bestämmelser i hur intäkten ska redovisas. Det blir därmed väsentligt att klargöra skillnaden mellan lagarna för att bättre förstå problemområdet. Gemensamt med dessa lagar är kravet på rättvisande bild och god redovisningssed, något som utvecklas och förtydligas av de normgivande organen med

hjälp av information och rekommendationer (Falkman & Törning, 2010). Nedan redogörs de olika lagen och normgivande organ som finns inom denna verksamhet.

<b>VA-verksamheter som</b>	<b>Lagar</b>	<b>Normgivande organ</b>
Kommunal förvaltning	LKBR + LAV	RKR
Kommunalförbund	LKBR + LAV	RKR
Kommunalt Aktiebolag	ÅRL + BFL + LAV	BFN + RR

Denna tabell visar VA-verksamhetens olika organisationsform och dess olika lag samt norm sättningar som måste följas. VA-verksamhet som är styrd som kommunala förvaltningar och kommunala förbund har samma lagstiftningar att förhålla sig till. Dessa lagar är ”lagen om kommunal bokföring och redovisning” som förkortas som (LKBR) samt ”lagen om allmänna vattentjänst som förkortas som (LAV). De normgivande organen som ger ut tolkningar av dessa två lagar för organisationsformer nämnda ovan är ”Rådet för Kommunal Redovisning” (RKR). VA-verksamheter som är organiserade som kommunala aktiebolag följer lagstiftningar som årsredovisningslagen och bokföringslagen. Normsättande organen för dessa är Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Likheten mellan dessa olika organisationsform är att de skall förhålla sig till LAV, då kommunen som huvudman har ensamrätt om att förse VA-tjänster.

### 3.2.2 God redovisningssed

Redovisningsreglerna är ramlagar som är tvingande och som ska tolkas men den säger inte något om hur redovisningen ska utföras i detalj, utan den kompletteras av formgivaren (FAR). Smiciklas (1993) menar på att vid tolkning av lagen använder sig jurister rättskällor. Dessa källor består första hand av själva lagen därefter rättspraxis, förarbeten, doktrin och sedvänja. Smiciklas (1993) nämner även att lagen kan tolkas genom teoretisk metod som innebär att

undersökning utförs i förarbeten där man söker efter lagstiftarens vilja och intentioner. Sedvänjor förklaras av Smiciklas (1993) att det är redovisningspraxis som är en del av god redovisningssed, vidare definierar Smiciklas (1993) redovisningspraxis som följande:

*“Redovisningspraxis utgörs av hur en majoritetsgrupp i en bransch som väljer att redovisa på ett gemensamt sätt, vilket leder till att resterande branschorganisationer börjar praktisera rådande praxisen”.*

*Fortsättningsvis vidareutvecklar* Smiciklas (1993) att redovisningspraxis grundar sig i första hand på regelverk och rekommendation som har utgetts av normgivande organ som FAR, BFN. Smiciklas (1993) betonar även att domstolen vid prövning kan bestämma innehållet av god redovisningssed då de tolkar lagen på ett auktoritärt sätt som gör att fastställande rättsbeslut som uppstår i den allmänna och förvaltningsdomstol i landet ligger till grund för upprättande av rättspraxis. Smiciklas (1993) poängterar att redovisningspraxis kan komma i konflikt med lagen och således kan inte anses vara i enlighet med god redovisningssed, om sådan konflikt uppstår förväntas enligt Smiciklas att lagen ändras.

### 3.2.3 Vattentjänstlagen

Lagen om allmänna vattentjänster uppkom år 1 januari 2007 i syfte att dels vatten - och avloppsförsörjning tillhandahålls i större kontext samt skyddande för människors hälsa och miljö. Vattentjänstlagen avspeglar skyldigheter och rättigheter som finns mellan brukare, huvudman och abonnenten. Regleringar som lagen innefattar har högre auktoritet vilket innebär att vid oklarheter kring en fråga som finns i lagen så gäller lagens tolk före allmänna lagar som huvudmannen skall förhålla sig till såsom skadeståndslagen eller kommunallagen. Lagen är tvingande för huvudmannen att förhålla sig till vid upprättande och redovisande av VA-fond(Svenskt vatten, 2016). Vid vilket nedan nämnda paragraf avspeglar.

#### *Särredovisning paragraf § 50 i LAV*

Särredovisning avspeglar redovisning av VA-verksamheten. Enligt Svenskt Vattens tolkning av paragrafen § 50 i Vattentjänstlagen ska huvudman med upprättad VA-fond bokföra och särredovisa verksamheten. Den skall avspegla bokföringen och årliga redovisningen från verksamheten då det viktigt att den blir en del av uppföljningssystemet där den används som underlag för utvärdering, beslutsfattandet och kommunikationen kring VA-verksamhetens årliga prestationer och förutsättningar. Särredovisningen skall ge klarhet kring verksamhetens

överskott via taxbaserade avgifterna från abonnenterna samt hur denna uppkomna intäkt från tax baserade avgifterna samspelar med kostnaderna som uppstår med att tillhandahålla VA-tjänster. Av denna anledning är det lagkrav på att VA-verksamheten skall redovisas separat som återspeglar hur samexisterande kostnader med övriga verksamhet har belastat VA-verksamheten. Lagen betonar vikten av att det bör kompletteras i beskrivande text i det som presenteras i särredovisningen som berör årliga investeringar som har uppstått, planering för framtida investeringar samt redovisningsprinciper som har tillämpats. Lagen säger att den ska offentliggöras så fler kan ta del av den. Särredovisningen är inte tydliggörande om hur huvudmännen ska redovisa utan lagen hänvisar till god redovisningssed (Svenskt vatten, 2016).

#### *Självkostnadsprincip paragraf §30 i LAV*

Självkostnadsprincip avspeglar upprättande av VA-fond. Det nämns i Vattentjänstlagen paragraf 30 är att en VA-huvudman kan avsätta medel till en fond för framtida ny investeringar om följande villkor uppfylls:

- Det finns en fastställd investeringsplan.
- Avsättningen avser en bestämd åtgärd.
- Åtgärden och de beräknade kostnaderna för den redovisas i planen.
- Det av planen framgår när de avsatta medlen är avsedda att tas i anspråk.
- Planen innehåller de upplysningar som i övrigt behövs för att bedöma behovet av avsättningens storlek.

Rättskällan möjliggör skapande av större förståelse kring lagens intentioner samt att den agerar som förarbete och grund vid lagändring, vilket den gjorde vid lagändring i LAV om hur man fastställer syftet med investeringar som lyder på följande sätt:

*Syftet att säkerställa anläggning fortbestånd bör kunna tillgodoses genom utökade möjligheter att avsätta medel till framtida investeringar som kommer hela kollektivet till godo. (prop. 2005/06:78 s91 f).*

I förarbeten framgår det tydligt en ny modifikation som kan ställas emot självkostnadsprincipen såsom följande citat tyder på:

*Allmänt sett förefaller det dessutom vara ganska rimligt att dagens användare får ta ett något större ansvar för att anläggningen bibehålls och ersätt genom ny- investeringar än vad som följer av en helt proportionellt fördelning av kostnadsansvaret mellan användare generationerna. (prop. 2005/06:78 s91 f)*

Detta innebär att det har gjorts tillägg till självkostnadsprincipen, närmare bestämt om det vägs emot enligt Högsta domstolens uttalande.

*Ett principiellt förbud mot att dagens användare belastas med kostnader som egentligen bör betalas av framtida användare. (NJA 1994 s. 10 I)*

I investeringsplanen skall det ingå de beräknade kostnaderna, det vill säga, de medel som ska avsättas och all annan form av upplysning som underlag som kan avgöra relevansen av investeringen. Det nämns även i förarbeten att medel som avsätts för investering ska vara öronmärkta samt ska särredovisas i enskilt investeringsfond. Redovisningsmässigt beskrivs det i förarbeten att investeringar efter bokföring ska upplösas i efterhand “över investerings nyttjande period i takt med de avskrivningar som investeringen medför”. Det nämns att lagen inte ska sätta någon tidsgräns för investeringsplanen men poängterar samtidigt att det inte borde ligga för långt i tiden, för trovärdighet bör det ligga “normalt mindre än tio år”. Om investeringen skulle inte aktualiseras enligt vad som har planerats ska det återföras till den löpande redovisningen (Qviström 2016). Vidare utvecklar Qvistström (2016) att klassificeringen av nödvändiga kostnader, där han menar att det skall finnas stark koppling mellan kostnaden som uppstår och hur viktig den är för VA-verksamheten. Kostnader som kan klassificeras som nödvändiga och som får belasta VA-kollektivet är bland annat brandposter. I frågan om avloppshantering exempelvis där det kan uppstå kostnader för att sanera sjöar och vattendrag ska det finnas omprövning för kostnadskontroll för att se om kostnaderna har starkt samband med va-anläggningen. Vidare förklarar Qvistström i sin tolkning av vattentjänstlagen att det som ingår i kapitalkostnader är avskrivningar och ränta vilket faller under det som räknas som nödvändiga kostnader men han poängterar samtidigt att kapitalkostnader har inneburit svårigheter i rättstillämpningen där han refererar till bland annat olika rättsfall. Avskrivningar ska värderas på “anläggningstillgångens nuvärde eller återanskaffningsvärde” enligt rättspraxis, ska avskrivningarna baseras enligt plan på det historiska anskaffningsvärde, något som Qviström menar på har accepterats i senare redovisningspraxis som har utvecklats enligt bokföringslagen, årsredovisningslagen och kommunal redovisningslag. Andra sättet att hantera



återbetalningsskyldigheten som självkostnadsprincipen medför är genom finansiering av ny framtidsinvestering. Qviström (2016) påpekar även att utrymme för fondering bör ingå i prövning av kapitalkostnader. En fastställande ska ske vid hantering kring över - och underskott som uppstår som är av en sådana väsentlig omfattning.

### 3.2.4 Vid hantering av överskott och underskott enligt normgivare

Förutom det som står i LKBR och LAV av hur intäkten ska redovisas i VA-verksamhet förklaras det mer utförligt av vad som definieras som intäkt och hur det ska redovisas av det normgivande organen för kommuner RKR i deras Rekommendation 18. 1 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar september 2009" som illustreras i nedanför tabell.

Redovisning	I den mån en avgift eller ett bidrag är hänförligt till en investering, ska inkomsten intäktsföras på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning.
upplysningar	Avseende förutbetalda intäkter ska en beskrivning av väsentliga inkomstgrupper jämfört med föregående år redovisas. Grunderna för intäktsföring för olika poster ska anges över vilken tid och enligt vilket mönster som inkomsten kommer att intäktsföras.
Renhållnings- och VA-avgifter	I den mån verksamhetens avgiftsuttag uttryckligen regleras av självkostnadsprincipen och avgiftsuttaget överskrider självkostnaden, ska intäkten minskas och överuttaget bokföras som en förutbetald intäkt.

### 3.3 Tidigare studier på området

*Anledning till att vi väljer att presentera nedan nämnda studier, är för att de berör redovisning inom VA-verksamhet samt att området är outforskat som gör att det inte finns brett utbud av relevanta studier som kan ligga till grund för att besvara på studiens forskningsfråga och dess följdfrågor. Användningen av dessa tidigare studier kommer ske vid analysdelen av arbetet, för att se om teorin kan ge förklaringskraft till utmaningen eller klarheten som samlade empirin tillför till studien.*

Enligt genomförd studie av branschorganisationen Svenskt vatten(2001) konstaterades att VA verksamhetens driftkostnader till 99.9 procent täcks av VA-avgifter. Vattentjänstlagens syfte med självkostnadsprincipen är att förebygga maktmissbruk hos huvudmännen relaterat till fastställandet av VA-avgiften, då dessa har ensamrätt av att tillhandahålla allmänna vatten - och avloppstjänst samt incitament för att göra överskott. Prissättning bör regleras med noggrant hänsynstagande till självkostnadsprincipen som lyder enligt LAV 30 paragrafen “nödvändiga kostnader för utförande samt underhåll och drift av allmän vatten och avloppsanläggning”.

Haraldsson & Tagesson (2014) kommer fram till antagandet att ju mer befolkningen ökar, desto mer efterlevnad av lagar sker inom VA-verksamheten. Vilket konstaterades av Fjertorp (2010) att ökad brukning av VA-tjänst har koppling till befolkningstillväxten. Haraldsson & Tagesson (2014) refererar även till flera andra källor som bekräftar detta, bland annat Ingram (1984) och Cassel (2000) som fastställer att det finns ett direkt samband mellan befolkningstillväxt och ökade efterfrågan på kvalité av redovisningen. De har studerat 290 kommuner år 2010 och hur de lever upp till den nya LAV som införts 2006, De påpekar just att detta område inte är speciellt forskat i Sverige. De konstaterar i deras studie att revisionsbyråer har stor inflytande på normsättning av redovisningen för kommuner, eftersom 56 procent av huvudmännen i deras studie hade Pwc som deras revisorsbyåer. En av de slutsatser som Haraldsson & Tagesson (2014) belyser är att framtida studie skulle tjäna bättre på att studera närmare på införande av specifik redovisningsval och område.

Haraldssons studie på uppdrag av Kommunal-ekonomernas förening år 2017 där 34 huvudmän med VA-verksamhet varav 16 är kommunala förvaltningar och 18 kommunala bolag deltog.

Studien visar att det finns två sätt att finansiera nyinvesteringar vilket är, höja Va-taxan eller genom att ”bygga upp reserver i balansräkningen”. Haraldsson påpekar i sin studie år 2010 att kommuner med investeringsfond utgör 18 procent. Enligt en studie som Haraldsson publicerat 2015 kommer han fram till att det råder otydlighet med investeringsfond gällande följande aspekt:

*“Vattentjänstlagen och dess förarbeten är inte tydlig med vilken objekt som är möjliga att fondera till och denna studie visar att det finns ett flertal fonderingar som sannolikt är tveksamma i förhållande till lagens intentioner”* (Haraldsson 2017).

Haraldsson(2017) hänvisar till Carlson (et l 2017) som konstaterade i deras samlade bedömning baserad på deras utredning kring hantering av utmaningarna som uppkommer vad gäller finansieringsfrågan där det konstaterades att det krävs höjning av avgifterna 4 procent per år, något som även bekräftas av Haraldsson studie som förespråkar att 68 procent av huvudmännen man har studerat närmare på har ökat sina avgifter mellan åren 2015-2017 där bakomliggande förklaringen var den stora investeringsbehovet för framtiden som råder. Skillnaden mellan bolag och förvaltning som studien visade var att de kommunala förvaltningarna tenderar att höja Va-taxan medan bolagen tenderar att generera högre överskott och därmed enligt Haraldsson bedömning tenderar att avsätta medel till nyinvesteringar.

Vidare i sin studie menar Haraldsson(2017) vid genomförande av en investering behöver huvudmannen följande förutsättningar: finansiering, fastställd avgiftsnivå, politisk beslut samt tillgång till kompetens internt som externt och god samplanering med andra aktörer. Största utmaningen som 20 av 34 huvudmän som deltog i studien konstaterade kopplat till VA-investeringar var avsaknad kompetens internt i organisationen och hos externa aktörer rörande dessa investeringar. Annan utmaning som huvudmännen i studien lyfter fram är finansiering, där Haraldsson(2017) nämner att kompetensfrågan lyfts upp i större utsträckning hos kommunala förvaltningarna medan finansiering som utmaning lyfts mer tydligare hos kommunala bolagen.

Haraldsson(2017) fastställde i sin studie om att redovisning av överskott varierade, men att rådande redovisningspraxis i studien avspeglade överskott som redovisades under kortfristiga skulder alternativt långfristiga skulder i balansräkningen. Dock betonar han att det också förekom i större utsträckning redovisningsval där överskottet redovisades som vinst under eget

kapital i balansräkningen. Vidare förklarade han vid bedömning över finansiella ackumuleringen bör man beakta alla tre poster:

- Eget kapital
- Kortfristiga skuld
- Långfristiga skuld

I samma studie nämnde Haraldsson (2017) konsekvensen av att använda upplåning som finansieringsmedel då författaren menade på att räntekostnaden kopplat till upplåningen kan utgöra finansiell belastning och risk för VA-verksamheten. I en senare och större studie som Haraldsson har gjort 2019 på uppdrag av Svenskt Vatten som bestod av 244 st, varav 73 procent var av kommunala förvaltningar och 27 procent kommunala bolag. Haraldsson poängterade likt tidigare studie så möjliggör självkostnadsprincipen för huvudmannen att avsätta medel för nyinvestering dock inte re-investering och exploatering. Haraldsson (2019) konstaterade i sin studie att 32 procent av kommunerna hade investeringsfond, som tyder på att investeringsfond började bli alltmer vanligt till skillnad från 18 procent från tidigare studien från 2017.

Falkman & Törning (2010) belyser att det är svårt att bedöma vad som kan tolkas som överskott med anledning av att innebörden av vad som traditionellt redovisas som intäkt ändras i denna verksamhet, nedan klargörs överskott i följande punkt:

*“De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.”*

Falkman & Törning (2010) menar på att hur en intäkt redovisas samt klassificeras skiljer sig från övriga verksamheterna och kan förklaras med att va- avgiften baseras på budgeterade antagande som är redan förutbestämda, det blir därmed inte förvånande att dessa avgifter “överstiger vissa år” de kostnader som tillkommer för att utföra de tjänsterna. Detta bekräftas ytterligare av Stadsledningskontoret inom Göteborg kommun som påpekar just detta att det är “praktiskt sätt omöjligt att bedriva denna verksamhet utan att det sker underskott eller överskott enskilda år” (Göteborg 2020). En studie av Haraldsson 2017 pekar mot samma riktning, där han kommer fram till att 80 % av 34 kommuner har överskott i deras verksamhet.

Tagesson (2006) behandlar just denna problematik som uppstår vid självkostnadsprincipen i VA-verksamheten där han redogör kring två centrala frågor, det ena är hur intäkt redovisas, och den andra är hur uppkomna överskott ska hanteras. Tagesson påpekar framförallt att självkostnadsprincipen är motsägelsefull då det lämnar utrymme för tolkningar, just på grund

av att vattentjänstlagen inte definierar direkt kostnad i enlighet med de allmänna principerna inom redovisning. Han konstaterade bland annat att praxisen inte är enhetlig när det kommer till redovisning av avgifterna.

När det gäller hans andra fråga som berör hanteringen av överskotten så ger han inte fastställande praxis på hur man ska redovisa överskott utan han ger förslag och driver fram en tes där han menar på att det bör betraktas som en "extern skuld" som hamnar enbart i balansräkningen och bör betraktas på detta sätt baserad på redovisningsmässiga principer och vid otvetydiga domstolsbeslut som då skapar själva rättspraxisen.

Haraldsson och Tagesson (2014) påpekar bland annat med hänvisning till rad olika källor Da Costa Carvalho et al., (2007) att kommunal redovisning i europeiska länder brister när det kommer till följsamheten. Andra studier som Haraldsson och Tagesson (2014) även nämner är (Falkman and Tagesson, 2008) som visar att kommuner generellt brister i deras redovisning vid efterlevnad av redovisningsstandarder, något som även finns inom VA-verksamheten enligt (Tagesson, 2007). Tagesson & Eriksson (2011) påpekar att bakomliggande faktorn till att det uppstår brister i kommunal redovisning är det låga intresset som finns i att upprätta VA-fond bland huvudmännen. Tagesson & Eriksson (2011) menar på att regelverket är oklart vid den aspekten.

## 4. Empiri

---

*I detta kapitel följer en redogörelse av studerade material från finansiella rapporter och beslutsunderlag av de utvalda huvudmännen som sedan kategoriseras i tre tabeller. Därefter presenteras de insamlade empiriska data från intervjuerna, och sist redogörs de inträffade rättsfallen.*

---

### 4.1 Överblick av VA-fond redovisning inom de utvalda huvudmän

De finansiella rapporten av de utvalda huvudmännen visar att endast VA-huvudmannen Borås avsätter medel till re-investeringar, resterande huvudmän avsätter medel till ny-investeringar. En annan huvudman som även sticker ut är Knivsta som finansierar ny-investeringar genom upplåning, där det nämns att taxorna höjs 2021 med 7 procent för att täcka investeringskostnaderna. Beslutsunderlag avseende två huvudmän som kunde hittas, vilket är Uppsala och Mölndal som visar att de har tagit hjälp av redovisningsexperter för att tolka vattentjänstlagen vid upprättande av VA-fond. Uppsala kommun har fört samråd med revisionsbolaget E & Y och RKR, medan Mölndal hade samråd med revisionsbolaget E & Y och Svenskt Vatten. VA-huvudmännen Mölndal poängterar i beslutsunderlaget att det finns otydlig praxis kring tillämpning av vattentjänstlagen som tillåter upprättande av VA-fond.

#### 4.1.1 Den rådande praxisen hos utvalda huvudmän vid avsättning till VA-fond.

Tabell 1: Rådande avsättningspraxis

<b>Akkumulerade överskott som avsatts till investeringsfond: (Grupp 1)</b>
- Mölndal - Karlskrona - Uppsala
<b>Överskott från senaste år som direkt avsatts till investeringsfond: (Grupp 2)</b>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Borås</b></li> <li>- <b>Håbo</b></li> <li>- <b>Höör &amp; Hörby</b></li> <li>- <b>Hylte</b></li> <li>- <b>Lidköping</b></li> </ul>
<p><b>Framtida ny-investeringar som finansieras genom upplåning från kreditinstitut: (Grupp 3)</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Knivsta</li> </ul>

Tabell 1 avspeglar den rådande praxisen hos dem utvalda huvudmännen vid avsättning till investeringsfond avseende investeringar. I de finansiella rapporterna som har studerats har de sammanställs i följande kategoriseringar. Den första gruppen avsätter medel till investeringsfond genom att ta det från de ackumulerade överskotten som har samlats från tidigare år. Andra gruppen som sätter avsättnings praxisen, avsätter medel till investeringsfond genom att direkt överföra överskott till VA-fonden för att sedan återföra det inom 3 år som underskott. Den sista gruppen finansierar inte nyinvesteringar genom att avsätta medel utan istället genom upplåning från kreditinstitut.

Tabell 2: Rådande praxis vid upplösning av investeringsfond.

<p><b>Bestämd belopp som återförs i takt med avskrivning årligen: (Grupp 1)</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Borås</li> <li>- Uppsala</li> </ul>
<p><b>Avsättning från årligt överskott tills investeringsbeloppet är uppnått: (Grupp 2)</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mölndal</li> <li>- Lidköping</li> </ul>
<p><b>Otydlig hantering av investeringsfond. Tydligt med hantering av överskott/underskott som balanseras inom 3 år. (Grupp 3)</b></p>

- **Håbo**
- **Höör & Hörby**
- **Hylte**
- **Karlskrona**
- **Knivsta**

Tabell 2 visar hur dem utvalda huvudmännen hanterar redovisningsmässigt investeringsfonden. När investeringsfond upprättas enligt tabell 1, är nästa steg att se hur den ska återförs och Tabell 2 visar de kategorierna som finns enligt uppföljning och studie av de finansiella rapporterna. I den första gruppen återförs investeringsfonden genom att den bokförs i takt med de avskrivningar som uppkommer med investeringen årligen. Den andra gruppen har ett mål i att uppnå ett visst belopp till investeringen och då överförs medel från överskotten tills investeringsbeloppet har uppnåtts. Den sista gruppen där dem flesta huvudmän följer är det inte tydligt med hur upplösningen av investeringsfonden hanteras redovisningsmässigt, här är det tydligare med att överskotten och underskotten balanseras genom taxejustering inom 3 år för att jämna ut.



#### 4.1.2. Redovisningspraxis av de utvalda huvudmännen vid hantering av överskott och underskott.

Tabell 3: Rådande redovisningspraxis hos utvalda huvudmän vid överskott/underskott.

Grupp 1 – Redovisar överskott/underskott som årets resultat.
<ul style="list-style-type: none"><li>- Håbo kommun</li><li>- Karlskrona kommun</li><li>- Knivsta kommun</li></ul>
Grupp 2 – Redovisar överskott som kortfristig skuld
<ul style="list-style-type: none"><li>- Hylte kommun</li><li>- Höör &amp; Hörby kommun</li><li>- Uppsala kommun</li><li>- Mölndal kommun</li><li>- Linköping kommun</li><li>- Borås kommun</li></ul>
Grupp 3 – Redovisar underskott som eget kapital
<ul style="list-style-type: none"><li>- Håbo kommun</li><li>- Karlskrona kommun</li></ul>

Redovisningspraxis hos de utvalda huvudmännen sammanställs i Tabell 3 ovan. Den visar på övergripande sätt de redovisningsval som är förekommande hos de utvalda huvudmännen vid överskott och underskott kopplat till avsättning av medel till nyinvesteringar.

Redovisningsprincipen hos dem utvalda huvudmännen i tabell 3 visar att grupp 2 sätter redovisningspraxisen bland utvalda huvudmän där överskott och underskott redovisas som kortfristig skuld i balansräkningen endast 2 av dessa 7 i grupp 2 redovisar investeringsfonden som "långfristig skuld". Grupp 1 redovisar överskott som "årets resultat". De finansiella rapporterna som har studerats av dessa 3 huvudmän i grupp 2 har visat att både överskott och underskott behandlas som årets resultat och eget kapital, som bokförs mot varandra. Dessa 3 har ingen tydlig post för "VA-investeringsfond". Det sker ingen nollställning i resultaträkningen (RR) och inte i eget kapital (EK) bland dessa 3, förutom Knivsta som nollställer RR.

### 4.1.3 Tolkning av tabell 1 och tabell 2

Tolkningen av finansiella rapporter hos de utvalda huvudmännen kategoriseras i 3 grupper utifrån vad som presenterades i tabell 1. Första gruppen i tabell 1 använder sig av tidigare ackumulerade överskott. Grupp 2 direkt överför överskottet till investeringsfonden som sedan återförs inom 3 år som underskott. Grupp 3 är utstickande då huvudmannen finansierar nyinvesteringar med upplåning från kreditinstitut.

En annan aspekt att titta närmare på är vad tabell 2 avspeglar vilket är “återföring av investeringsfonden” och hur det redovisas. Detta delas in i tre grupper, med tydliga skillnader emellan sig som är noterbart. Tabell 2 visar att huvudmännen skiljer sig i hur återföringen av investeringsfonden sker ur redovisningsperspektiv. Trots att tidigare tabell 2 visade att Möndal och Uppsala var i samma grupp och avsatt investeringsfonden genom omvandla de ackumulerade överskott så skiljer de sig i återföringen. Borås likt Uppsala har hamnat i samma grupp, grupp 1 och de återför investeringsfonden i takt med avskrivning av investeringen årligen. I den andra gruppen är det ett bestämt belopp på investeringen som är målet och det ska tas från överskottet årligen samtidigt som det ska även upplösas i takt med årliga avskrivningen så fort investeringen aktiveras. Sista gruppen är det oklart med hur återföringen sker, sett till deras hantering av överskott visar flertal av de att de har investeringsfond. Det som är dock synligt i den sista gruppen är att de överskott och underskott som uppstår regleras inom 3 år.

Det förekommer tydlig avsättningspraxis vid avläsning av tabell 1 som är att de utvalda huvudmän direkt överför överskottet till investeringsfonden som sedan återförs inom 3 år som underskott. Qviström (2016) förtydligar denna utövade praxis genom att överskottet ska återföras inom 3 år med taxe justeringar. Enligt Smiciklas (1993) uppstår redovisnings praxis genom att en enhetlig grupp av branschaktörer ansluter sig till gemensam handling vilket tabell 3 avspeglar där majoriteten redovisar överskott och underskott som kortfristig skuld i balansräkningen. Tagesson (2016) menar på att man bör förstå och betrakta överskott som skuld till VA-kollektivet, då det kan uppstå orättvis fördelning mellan huvudmannen och abonnenten sätt till investeringskostnaden. Tagesson (2016) menar på att huvudmannen som är en kommunal aktör bör istället låna investeringskostnaden av kreditgivare då de med större sannolikhet kommer få bättre lånevillkor än vad abonnenten skulle få. I vår studie använder Knivsta sig av denna metod, enligt tabell 1. Denna huvudman vid avläsning av tabell 1 gör

upplåning från kreditinstitut och finansierar det till ny-investeringar enligt vad som framgick i deras årsredovisning 2019. Det nämns dock att taxorna kommer höjas i och med 2021 som allmän information till VA-kollektivet Roslagsvatten AB (2020). Det som är framstående enligt vår tolkning är att det nämns specifikt hur mycket taxorna kommer att höjas samt att det ska täcka kostnaderna för ny-investeringar som avser “*utbyggnad av Va-anläggningen*” samtidigt som det nämns i årsredovisningen 2019 att det ny-investeringarna finansieras av upplåning. Vi tolkar det som att förklaringen möjligen ligger i att kommunen år 2020 fattat beslut om att avsätta medel till ny-investeringar genom att höja taxan för att få högre överskott och därmed finansiera det till investeringen.

Göteborg stad står inför valet kring vilken praxis som dem ska följa vid upprättande samt redovisande av VA-fond då de anser att VA-fond är nödvändig för att uppnå en jämn taxerings utveckling. Det som kan bli enligt Göteborg Stad (2020) problematiskt är självkostnadsprincipen betonar enbart om att taxerings avgift inte får överstiga vad som egentligen behövs för att täcka nödvändiga kostnader för att erbjuda vatten och avlopp tjänster, men inte hur överskott ska redovisas i detalj utan LAV hänvisar till god redovisningssed, vilket kan tolkas som brist på tydlighet därmed ger lagen stor tolkningsutrymme som Haraldsson (2017) kommit fram i hans studie. Mölndal kommun som har infört VA-fond har uttryckt liknande problematik och påpekat att det råder oklarhet kring rättstillämpning av VA-fond men gjort tolkning i LAV, dess förarbeten i samråd med RKR och revisionsbyrån E & Y. Uppsala kommun som har infört VA-fond ett år efter nya LAV implementerades år 2008 har även gjort tolkning i samråd med RKR och revisionsbyrån E & Y. Trots att båda dessa huvudmän Mölndal kommun och Uppsala kommun har gjort liknande ansträngning i att tolka lagen med samma experter så har de inte gjort liknande redovisningsval. Både dessa huvudmän är i grupp 1 i tabell 1 där de avsätter till VA-fond genom att ta från ackumulerade överskott, men skiljer sig i upplösningen enligt tabell 2. Uppsala kommun tar ett bestämt belopp och fördela det över nyttjandeperioden för avskrivningen av investeringen, medan Mölndal tar ut ett kalkylerat överskott årligen tills målet på bestämda beloppet är uppnått. Att höja avgiften för att få ett kalkylerat överskott är något som Tagesson (2006) motsätter sig om men det är möjligen korrekt upprättad enligt vår tolkning då rättsfallen i domstolsbeslut bekräftar detta. I rättsfall 2 höjer Orust kommun va-taxan trots att de på liknande sätt som Mölndals Kommun gjort, tagit det först från de ackumulerade överskott och det har accepterats som god redovisningssed av förvaltningsdomstolen.

#### 4.1.4 Tolkning av tabell 3

Praxisen som avspeglas i tabell 3 som är att bokföra överskott och underskott som kortfristig skuld hamnar linje med den tidigare studien på området av Haraldsson (2017) som påpekade att denna praxis rådde i hans studie också samt kommer öka i takt med att fler huvudmän väljer att göra överskott. Att vissa huvudmän redovisar överskott på annat sätt än förutbetalad intäkt i skuld post är felaktigt då det strider mot LAV, mer specifikt RRKs rekommendation 18.1 som tydliggör att överskott ska bokföras som kortfristig skuld, detta bekräftas även av M. Haraldsson (personlig kommunikation, 15 december 2020). Han ställer sig tveksam till att de investeringsfond som finns inte lever upp till lagkraven, sätt till redovisningspraxis som tabell 3 avspeglar är linje med Haraldsson teori då det framgår tydlig att redovisningspraxisen som Haraldsson menar på råder, praktiseras bland våra utvalda huvudmän.

Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) påpekar att otydlighet som lagen avspeglar gör att färre väljer att upprätta VA-fond. Eftersom redovisningen relaterat till VA-fond upplevs vara komplicerad då det inte finns detaljerade redovisnings riktlinjer i lagen och dess föreskrifter. Haraldsson & Tagesson (2014) nämner i deras studie att potentiella lösningen på detta ligger hos dem olika revisionsbyråerna som kommer spela nyckelrollen vid form-sättningen av detaljerad redovisnings riktlinjer som efterfrågas, för att få mer tydlighet. Revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) och Tagesson (2016) teorin är enade om att det finns avsaknad riktlinje för redovisningsval i lagen som dessa huvudmän kan följa, som gör att kommunerna får förlita sig på bedömningsprocess, vilket kan skilja sig åt bland huvudmännen. Vår studie konstaterar att det råder redovisningspraxis bland dem utvalda huvudmän, där överskott redovisas som kortfristig skuld i balansräkningen.

Som förklarat tidigare står huvudmännen inför stora investeringsbehov relaterat till vatten och avloppstjänster, vilket orsakar utmaningar i det som revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) benämner gruppen som inte lever upp till lagkraven vid upprättning av VA-fond som "falsk fond" då man strider mot självkostnadsprincipen som förespråkar om att vid överskott skall det återföras inom 3 år till VA-kollektivet, då det anses som skuld till abonnenten. Tälje energi AB klassificeras som falsk fond enligt revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) definition av vad "falsk VA-fond" är. Huvudmannen har avsatt medel till re-investering vilket lagen och dess föreskrifter motsäger sig för, då det betyder att huvudmannen tillåter sig att göra överskott utan återförings möjlighet

till VA-kollektivet samt ingen specifikt investeringsprojekt och fastställande av investeringsplan, vilket vattentjänstlagen förespråkar vid upprättande av VA-fond. Rättsfallen ger teorin förklaringskraft, där huvudmannen visade sig inte ha upprättat specifik investeringsplan vid samråd med kollektivet, något som gjorde att huvudmannen blev skyldig till lagbrott. En annan VA-huvudman likt Tälje energi är Borås som sticker ut enligt tabell 3. Denna huvudmän har även använt medel till re-investeringar som strider mot LAV 30 §.

## 4.2 Insamlade empirin från intervjuerna

*Nedan kommer det presenteras utfallen från intervjuerna med kunniga bransch representanter om deras kvalitativa synpunkter kring investeringsfond. Syftet är att få större förståelse om undersökningsområdet samt om lagen och dess föreskrifter försvårar eller underlättar vid förvaltning av VA-fond i praktiken.*

### 4.2.1 Respondent 1

Första intervju respondenten är Mattias Haraldsson som är forskare på Lund universitet inom kommunal redovisning avseende investeringsfrågor. I frågan om investeringsfond har Haraldsson påpekat att det råder, dels kunskapsbrist generellt av vattentjänstlagen bland många aktörer, samt att området är komplext. Han betonar att det finns ett lågt intresse för denna verksamhet generellt och att därmed ingen har kartlagt det på ett grundläggande sätt av den utövade praxisen bland VA-verksamheter när det kommer till redovisning av investeringsfond (M. Haraldsson, personlig kommunikation, 15 december 2020).

Redovisningsmässigt bedömer Haraldsson att det är fel att resultatet inte nollställs som redovisningsprincip, och att årets resultat redovisas som en del av eget kapital, utan att överskott ska betraktas som en skuld och redovisas som "förutbetalad intäkt". De ackumulerade överskotten ska återföras till abonnenten och därmed utjämnas över 3 år enligt utövat praxis. Vid tillgodo av ackumulerad överskott som överstiger 3 årsperiod, så bemöter man problematik om abonnenten överklagar. Men att ackumulerad överskott är annan underliggande motiv till införingen av investeringsfond enligt Haraldsson (personlig kommunikation, 15 december 2020). Detta kan bland annat vara orsaken till att användning av investeringsfond har ökat i landet, men uttrycker samtidigt följande:

*"Jag ställer mig tveksam verkligen till om dessa investeringsfonder lever upp till lagens krav, jag är ingen jurist, har enbart studerat årsredovisning och liknande dokument, där informationen är begränsat. Jag tror att man skulle få problem om man nagelfar exakt vad som görs"* (M. Haraldsson, personlig kommunikation, 15 december 2020).

## 4.2.2 Respondent 2

PwC är ett av Sveriges största revisionsbyrå, som granskar majoriteten av Sveriges kommuners redovisning inom VA-verksamheten. Nedan presenteras intervjun med PwC, där respondenten nämner sin synpunkt och inblick i hur kommunalt styrda VA-verksamheter bedriver sina verksamheter, redovisar samt orsaker till att fåtal kommuner väljer att upprätta VA-fond för nyinvesteringar och bakomliggande faktorerna till det.

Revisorn på PwC (personlig kommunikation, 17 december 2020) menar på att det inte funnits intresse för VA-fond hos kommunerna tidigare, men med anledningen av ökade framtida investeringsbehovet så har det lett till att intresset hos huvudmännen att upprätta samt använda VA-fond ökat och kommer ha fortsatt ökning. VA-kollektivets samarbetsvillighet om att åstadkomma jämn fördelning av den ökade kostnaden för nyinvesteringar för vatten och avlopp har varit hjälpsam för det ökade intresset hos kommunerna för VA-fond (Revisorn på PwC, personlig kommunikation, 17 december 2020).

Huvudmannen motivera sina val till uppställande av VA-fond genom att dem tar hänsyn till att investeringen skall komma tillgodo för hela kollektivet. Detta trots att vissa huvudmän inte följer lagkravet, det uttrycks av revisorn på PwC (personlig kommunikation, 17 december 2020) på följande sätt;

*“Huvudmannen menar alltid väl, när dem ska göra avsättning för VA-fond”*

Vidare utvecklar revisorn på PwC (personlig kommunikation, 17 december 2020) att kommunerna oftast har öppen dialog med VA-kollektivet vid höjning av va-taxa och där abonnenterna oftast går med på att dela på investeringskostnaden så länge man följer och uppfyller dem villkoren som lagen förespråkar för att upprätta VA-fond. Däremot har det förekommit tillfällen där huvudmännen inte uppfyllt villkoren som lagen kräver vid upprättande av VA-fond och som lett till att abonnenterna motsagts sig att betala ny taxa avgift som fastställdes av huvudmannen för ny-investering (Revisor på PwC, personlig kommunikation, 17 december 2020).

Lagen betonar om man ska upprätthålla VA-fond skall man uttrycka specifik investeringsplan och på vilket sätt det kommer hela kollektivet tillgodo. PwC rekommenderar att man skall avsätta jämn belopp årligen oavsett hur verksamheten går, exempelvis om investeringen är 1



miljon kronor, skall man planera så man kan avsätta 100 000 kr över 10 år, om investering är 10 år.

*“En jämn avsättningsnivå upplevs hos abonnenten som tryggande, eftersom avsättningen är skuld till VA-kollektivet som skall betalas vid avskrivning vid investering inom 3 år som självkostnadsprincipen förespråkar”* (Revisor på Pwc, personlig kommunikation, 17 december 2020).

PwC har konstaterat att det finns två olika sorters VA-fond som huvudmännen upprättar, vilket respondenterna från PwC kategoriserar som falsk och äkta fond. Där falsk fond är när huvudmannen inte uppfyller de formella kraven för en VA-fond men ändå avsätter överskott utan specifik investeringsplan, därmed sker ingen återföring till VA-kollektivet vilket lagen kräver vid avsättning av överskott. Äkta VA-fond är när huvudmannen har en specifik investeringsplan, där det förekommer exakt vad för typ av investering det är, tidsperioden samt hur det kommer hela kollektivet till godo. Syftet är att det ska kunna resoneras kring om investering är nödvändig eller inte.

Svårigheter uppstår oftast vid värdering av investeringens nödvändiga och mindre nödvändiga kostnader, där lagen tillåter avgift för informationsutgivning vid genomförande av en investering men som kan anses mindre nödvändig i jämförelse med andra kostnader vid investeringen, vilket gör det till bedömningsfråga som kan fastställas olika beroende på organisation och investeringsobjekt (Revisor på Pwc, personlig kommunikation, 17 december 2020).

Vid de tillfällen som det har uppmärksammats att det förekommer falskt VA-fond har Pwc respondenten konstaterat att de försöker lösa det genom att ha dialog med huvudmannen. Dialogen slutar oftast i att huvudmannen vill “väl” när de reserverar medel till VA-fond som eventuellt ska komma hela kollektivet tillgodo. Frågan om de rättsfallen som uppkommer i samband med de falska VA-fonden uttrycker revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020):

*“Det är tråkigt att koncepten för VA-huvudmannen lyder, allting är tillåtet tills det fälls i domstolsbeslut”*

Vidare belyser revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) att det är viktigt att betrakta överskott som skuld som ska återföras, och uttrycker följande:

*“Det är inte heller "gratis" att belåna från abonnenterna, då det kan bli dyrbart också för huvudmannen i längden”* (Revisorn på Pwc, personlig kommunikation, 17 december 2020).

### 4.2.3 Respondent 3

*Hos denna respondent förekommer det två intervjuobjekt som benämns jurist 1 och jurist 2 på Svenskt Vatten.*

Svenskt vatten är en branschorganisation som företräder kommunala VA-verksamheter. I genomförda intervjun med Svenskt vatten framställdes klarhet kring bakomliggande faktorerna till rådande otydligheten och osäkerheten kring upprättningen och styrningen av VA-fond samt sannolikheten av att lagen kommer tillåta användning av VA-fond till reinvestering.

Otydligheten i lagen gör att färre huvudmän väljer att upprätta VA-fond för nyinvesteringar. Jurist 2 på svenskt vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) menar att fler rättsfall behöver uppstå då domstolen agerar utifrån auktoritärt position vilket kommer bidra till förstärkning av kunskap samt ökad tydlighet i lagen om VA-fond vilket kommer förstärka tolkningsprocessen om lagen. Det blir en typ av trygghetsfaktor i sig menar hon på, eftersom då kan fler och fler kommuner bli mer trygga kring hur man ska tolka vattentjänstlagen och användningen av VA-fond som finansiell lösning för framtida ny-investeringar inom vatten och avlopp samt förebygga övertramp i regelverket och därmed hamna i fallgröpar som nämnda rättsfallen exemplifierar (Jurist 2 på Svenskt Vatten, personlig kommunikation, 17 december 2020).

Svenskt vatten menar på att paragraf § 30 i vattentjänstlagen, orsakar viss osäkerhet kring upprättande av VA-fond hos huvudmännen, då dessa har uttryckt önskan om att nyttja VA-fonden för re-investeringar och inte enbart till ny-investeringar som § 30 paragrafen endast tillåter. (Jurist 1 på Svenskt Vatten, personlig kommunikation, 17 december 2020)

*“Det hade varit möjligt att införa att nyttja VA-fond till re-investering, vilket hade underlättat för huvudmännen. “* (Jurist 1 på Svenskt Vatten, personlig kommunikation, 17 december 2020)

Men problematiken ligger i att dessa kommuner borde ha tänkt på dessa re-investeringsplaner tidigare, i dagsläget blir det vagt agerande om man fastställer sådant beslut. Detta blir fel regelmässigt eftersom det skulle göra att VA-kollektivet blir stressade att betala stora summor för att täcka dessa stora investeringsbehov, vilket är fel, kollektivet ska inte stå för hela investeringen menar Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020). Det är viktigt att jämn fördelning av kostnaderna över tid skall upprättas därmed förebygga att det uppstår orättvis fördelning av kostnad mellan abonnenten och huvudmannen. (Intervju, Svenskt vatten 2020).

## 4.3 Rättspraxis

*Det har uppstått ett par rättsfall som har berört VA-fond och dess praxis, vilket kan ligga till grund för utformning av redovisningspraxis inom studieområdet som frambringat utökad förståelse kring VA-fond och dess tillvägagångssätt. Nedan nämns kort flertal rättsfall som har ägt rum sen LAV stiftades 2007. Utfallen kommer ligga till grund för att reda ut hur väl LAV och dess föreskrifter följs vid upprättning av VA-fond hos de utvalda huvudmännen.*

### 4.3.1 Rättsfall 1 - Tälje energi AB

Tälje energi fälldes av LN fastighetsägare, på grund av bristande investeringsplan som skulle tydliggöra för VA-kollektivet kring investeringen som skulle innebära höjd taxa avgift för VA-kollektivet och dess nytta för dem. Huvudmannen införde höjning av VA-avgiften utan hållbar och laglydig investeringsplan vilket VA-kollektivet motsagt sig om att inte betala nya avgiften som huvudmannen har infört. Det slutade med att huvudmannen fälldes i domstolen för bristfällig fastställande investeringsplan och konsultering med VA-kollektivet om nyttan med investering som krävde höjd taxa avgift. (Rättsfall 1, 2013).

### 4.3.2 Rättsfall 2 - Orust Kommun

Orust Kommun beslutade 10 december år 2015 att det upparbetade VA-överskottet från 2014 ska överföras till en investeringsfond som ska användas till VA-investering avseende kapacitetsökning för kommunalt avlopp. Man beslutade också för att införa ny taxa avgift som träder kraft 1 januari 2016.

Klagande förespråkar att detta beslut ska upphävas, man menar på att den strider mot vattentjänst lagens paragraf §30 som förespråkar om fastställd investeringsplan och att huvudmannen beslutar om att införa ny taxa avgift när det finns inestående kapital, är inte förenligt med lagen heller. Förvaltningsrättens bedömning avspeglar vad abonnenten anfört inte tyder på att huvudmannens beslut inte strider mot lagen, därmed valt att avslå abonnentens överklagande. (Rättsfall 2, 2017).

#### *4.3.3 Rättsfallen 3 - Västerviks kommun*

Västerviks kommun fastställde 2017 beslut om höjning av bruksavgift med 4% för att de ansåg att kostnaderna för framtagning av ny huvudvattentäkt var för höga och därmed beslutade huvudmannen att finansiera det med ökad avgift. Abonnten bestred att huvudmannen inte har uppvisat investeringsplan i linje med lagens krav i §30 samt att kraven för särredovisning inte har uppfyllts av huvudmannen. Va-kollektivet menar på att det har sen tidigare funnits överskott som har avsatts i en investeringsfond med välgjord investeringsplan som motsäger om behovet för taxehöjning. Klagande antyder att huvudmannen hänvisar till generell redovisning som inte skiljer VA-verksamheten från övriga verksamheter vilket bryter mot vattentjänst lagens krav om att upprätta särredovisning för VA-verksamheten. Särredovisningskravet §50 vattentjänstlagen förespråkar reglering av endast utfall såsom bokföring och årlig redovisning av VA-verksamheten och inte budgetering. Förvaltningsrätten beslutade att avslå överklagandet för att abonnenten inte har lyckats visa på att beslutet som huvudmannen fastställt strider mot någon prövningsgrund i kommunallagen. (Rättsfall 3, 2018)

#### *4.3.4 Rättsfallen 4 - Svalövs kommun*

Svalövs kommun beslöt om att höja anläggningsavgiften vilket antas som VA-taxa. Abonnten överklagade huvudmannens beslut, då va-taxans prishöjning avseende procentuella höjning är oskälig och det inte stämmer överens med tidigare va-taxan. Procentuella höjningen av VA-taxa i beslutet från huvudmannen, gör att totalsumman för investerings projektet överskrider investeringsbeloppet som behövs för den aktuella VA-investeringen. Abonnenterna menar på att överskridningen av totalsumman kommer leda till att kommunen kommer gå med vinst, vilket strider mot lagen. I samband med klagandenas argumentation om överskott menar klaganden på att eftersom tilltänkta VA-investering avser en 10 årsperiod vilket huvudmannen har presenterat i sin investeringsplan och därmed inga framtida investeringar framkom i planen så bör inte överskott av avgifter planeras.

VA-kollektivet menade på att huvudmannen har presenterat bristfällig information kring VA-investeringen, det vill säga överskott som strider mot självkostnadsprincipen samt höjda avgiften regleras i förhållande till tomternas storlek vilket gör kostnaden orimlig för vissa abonnenter om den regleras efter tomtarean.

Huvudmannen säger emot VA-kollektivets överklagande, där kommunen menar på höjda taxan är reglerat till storleken på investeringen som rörde sig om 22 områden, 718 fastigheter. Kommunens ambition var att dessa VA-kollektiv skulle svara för sina kostnader och investeringen inte skulle finansieras med skatteintäkt. Den del av nya taxa avgiften som överstiger kostnaderna för investeringen kommer avsättas för framtida investering och kommer inte utgöra vinst för kommunen vilket lagen tillåter och vilket abonnenterna påstår är vinst.

Förvaltningsrätten fastslog att upphäva beslutet om höjd taxa avgiften som huvudmannen upprättad, då man fann att det som den klagande hade framfört kring att överskottet strider mot vattentjänstlagen paragraf §30 om att vara specificerad kring syftet med att avsätta medel för planerad framtidsinvestering.

Huvudmannen kunde inte motbevisa detta på ett övertygande sätt, då den menar att vinsten som uppstår av höjda taxan inte kommer tas som vinst utan sparas till framtida investering som inte ingår i presenterad och specificerad va-plan, vilket har gjort att abonnenten tolkat det som generering av vinst för huvudmannen snarare än medel som ska avsättas för planerad framtida investering (Rättsfall 5, 2015)

## 5. Analys

---

*“I detta avsnitt diskuteras det både den utmaningen som empirin ställer på teorin samt förklaringskraften som teorin i sin tur har gentemot empirin”.(Widerberg, 1994).*

---

### *5.1 Råder det avsättnings - och redovisningspraxis bland utvalda VA-huvudmän samt uppfyller den lagkraven?*

Haraldsson (2017), menar på att vattentjänstlagen och dess föreskrifter brister i specificering om vilken investeringsobjekt som är tillåtet att avsätta till VA-fond som gör att man hamnar i linje med lagens intentioner, då lagen enbart benämner att man inte får fondera för generell investering utan specifik investering. Vidare nämner Haraldsson (2017) att det skapar tveksamheter och gör att man börjar ifrågasätta flertal investeringsprojekt om dem är i linje med föreskrifter eller inte, vilket har gjort att fler rättsprocesser har börjat inträffa och kommer inträffa framöver, något som Jurist 2 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020), menar på kommer tillför tydlighet vid tolkning av lagen samt förebygga dessa tveksamheter kring fondering och redovisning som dessa rättsfall exemplifierar.

Enligt studie genomförd av Haraldsson (2017), har det konstateras att det förekommer ökad brist inom kommunal redovisning vad gäller VA-verksamheten, vilket rättsfallen har motsagts sig, då rättsprocesserna i mindre utsträckning berörde bristfällighet inom kommunal redovisning och enda rättsfallet som behandlade redovisnings brist fick avslag. Rättsfallen avspeglar att bristen inte ligger i särredovisningen hos dessa huvudmän utan har mer handlat om huvudmännens brist i upprättning av specifik investeringsplan samt tolkning av investerings objektet och investeringsbeloppet. Dock bör man notera att Haraldsson (2017) bedömning om ökad brist kommunal redovisning kan ha koppling till det ökade tolkningsutrymmet som självkostnadsprincipen ger, där Tagesson (2006) samt Falkman & Törning (2010) belyser i deras teorier. Vi tolkar att huvudmännen redovisar enligt kommunala redovisningslagen och dess föreskrifter men brister i LAV paragraf 30 om självkostnadsprincip

som har tydliga krav som skall uppfyllas vid upprättning av VA-fond. I vår tolkning kan kompetensbrist också vara orsaken till att dessa huvudmän brister hos självkostnadsprincipen vilket Haraldsson (2017) belyser i sin studie också. Qvistström(2016) menar på att det föreligger återbetalningsskyldighet vid överskott och att denna återbetalning till VA-kollektivet kan ske på två sätt, via sänkning av taxan i syfte att införa utjämning för överskott man har gjort inom 3 år, eller genom att finansiera framtida investeringsbehov. Falkman & Törning (2010) lyfter i sin studie att det förekommer problematik vid tolkning av överskott, då intäkt som uppstår hos VA-verksamhet inte behandlas på samma sätt som icke-kommunal verksamhet. Falkman & Törning (2010) menar på att inom VA-verksamhet så fastställs avgifterna genom antaganden som baseras på budgeteringen vilket strider mot bokföringslagens definition av intäkt som betonar att utgiften som föreligger till en transaktion ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Självkostnadsprincip enligt Tagesson (2016) lämnar utrymme för tolkning på grund av att den inte nämner direkt kostnad i linje med de allmänna principerna inom redovisning, vilket orsakar att dessa principer inte är enade om hur redovisningen av intäkt ska framhävas. Vid hantering av överskott så betonar Tagesson (2016) att man bör klassificera det som extern skuld enbart under balansräkningen enligt med redovisningsprinciperna och att låta inträffade rättsprocesser så småningom fastställa riktlinjer för redovisningspraxis vid hantering av överskottet vara vägledande. Smiciklas (1993) och Tagesson (2016) teorier har synsättet om att rättsfall och domstolsprövningar kan forma tydlig redovisningspraxis vid överskott då dessa agerar på ett auktoritärt sätt därmed framhäva lagändring. Rättsfall 3 som involverar Västerviks kommun, där klagande betonar att kommunen sen tidigare ackumulerade överskott har avsatt till ny-investering och att det inte finns förklarande orsak till höjda taxan som har införts samt att huvudmannen gjort sig skyldig till lagbrott vid redovisningen, vilket fick avslag. Grunden till beslutet var att LAV paragraf § 50 som belyser vad särredovisning ska avspegla, vilket är bokföringen och årliga redovisningen över Va-verksamheten och inte budgeteringen som ligger till grund för fastställande av va-avgiften inom VA-verksamheten. (Rättsfall 3, 2017).

Falkman & Törning (2010) och Tagesson (2016) har olika synsätt på redovisning av intäkt där Falkman och Törning (2010) menar på att det uppstår svårighet vid bedömningsprocessen på grund av vad som egentligen räknas som överskott inte kan tolkas eller redovisas som intäkt eftersom det skiljer sig från intäkterna av vinstdrivande verksamheter. Vid förvaltning av VA-verksamheten är avgifterna antagande som är baserade på budgetering, vilket gör att dessa

avgifter är förutbestämda, vilket Tälje AB redovisningsval medger, där de har höjt bruksavgifter som har lett till att dem har fått in förutbetalda intäkter från abonnenten som redovisats i balansräkningen under skuldposter som återförs i samband med avskrivningen och användningen av investeringen. Dock fälldes Tälje AB (rättsfall 1) på grund av att deras investeringsplan inte var i linje med vattentjänstlagens paragraf § 30 självkostnadsprincip och dess krav, då de inte hade upprättat specifik investeringsplan för höjda taxan.

Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) likt Haraldssons studier (2017, 2019) samt M. Haraldsson (personlig kommunikation, 15 december 2020), konstaterar att VA-fond är till för ny-investeringar och inte andra typer av investeringar, som exploatering och re-investeringar något som kan tolkas utifrån förarbeten till LAV. Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) bekräftar att det finns önskemål från huvudmannen att använda medel till re-investeringar som har att göra med de ökade investeringsbehoven enligt Carlsson et al (2017). Revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) menar på att kommuner vill alltid väl, men enligt vår tolkning har praktiken visat annorlunda. Överskott hanteras olika, även om det mest förekommande sättet är 3-års principen som har utvecklats genom domstolsbeslut enligt Qviström (2016). Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) påpekar att dessa investeringsbehov som ställer finansiella utmaningar i form av upplåning inte bör läggas på abonnenten helt. Tagesson (2012) instämmer med detta och menar på att skuld till kollektivet inte är ultimata sättet då det kan skapa orättvis fördelning av kostnader mellan VA -kollektivet och kommunen, han menar på att istället vore det bättre att belåna via kreditgivare, då man som kommunal verksamhet kan få till bättre lånevillkor jämfört med VA-kollektivet. Revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) betonar även vikten på hur man ser på belåningen och att det ska betraktas som en skuld, som ska återföras, det är därmed inte som PWC uttrycker "gratis" att belåna från abonnenterna då det kan bli kostsamt för huvudmannen i längden. Haraldsson (2017) menar på räntekostnaden kopplat till upplåningen kan utgöra finansiell belastning och risk för VA-verksamheten. En fråga som uppstår enligt vår mening är, att betrakta detta utifrån abonnentens perspektiv och frågan om upplåningen via abonnenterna är mest optimala vägen att gå. Tagesson (2012) menar på att det finns andra möjligheter att lösa finansieringsfrågan och det är genom lån från banken som blir en alternativ kostnad. Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) betonar att abonnenterna inte bör belastas helt, samtidigt som LAV tillåter möjligheten att kunna göra det, detta blir då attraktivt för huvudmännen enligt agentteorin som utnyttjar till sin fördel sett till hanteringen



av överskott. Mer rättsfall kommer leda till enligt Smiciklas (1993) och Jurist 1 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) utveckling av redovisningspraxis och vägledande, men som PWC uttrycker så verkar det tyda på enligt vår tolkning, ett koncept för VA-huvudmannen som förblir “allting är tillåtet tills det fälls i domstolsbelsut”.

## *5.2 Bakomliggande faktorer med dem redovisningsvalen?*

För att kunna bättre få förståelse av kommuner och deras tjänster kan det förklaras närmare med analysverktyget intressentmodellen. Jones (1985) menar på att värdeskapande inom offentliga sektorn sker genom att tillgodose medborgarnas behov i form av samhällsservice, då resurserna är finansierad genom skatt och avgifter som medborgaren står för. VA-verksamheter är inte skattefinansierat som i övriga verksamheter i kommunen. Jones (1985) menar på att kommunernas intressenter och de som blir primära användare av externa kommunala redovisningen är medborgarna, lagstiftarna, och tjänstemän. Enligt Knutsson et al (2006) förtydligas detta genom “kommunal resursomvandlings modellen” där intressenterna skapar resurserna och det ska sedan resultera till service och demokrati till medborgarna. Chan (2003) menar på att medborgarna har rätt att utkräva ansvar eftersom de inte har tid att granska ekonomin, skall den göras korrekt och tillgängligt. Av de rättsfall som har studerats samt granskning av de utvalda huvudmännen finansiella rapportering visar att tillgängliggörande av nödvändig information i finansiella rapporten inte fångas upp hos flertal av de utvalda VA-verksamheter. I de rättsfallen (Rättsfall 1 - 4) har abonnenter använt sig av demokratiaspekten i att utkräva ansvar, mot bakgrund av att VA-verksamheten inte fångat nödvändig information som bland annat investeringsplan. Vid studiens granskning av de utvalda huvudmännen visar det sig att flertal av deras särredovisning inte kunde hittas på deras hemsida, vilket är lagkrav enligt 50 § i LAV att både upprätta en separat redovisning för VA-verksamheten samt göra den tillgänglig för allmänheten.

VA-verksamhetens tillgängliggörande av information kan i sin tur kopplas till informationsasymmetrin som agentteorin fokuserar på. Zimmerman (1977) menar på att agent/principal relationen kan förklaras i kommunala sektorn genom förhållande mellan medborgaren och kommunen. Bolívar et al, (2013) menar på att eftersom redovisningsinformation är viktig för beslutsfattningen för resurslokaliseringen ska den vara korrekt angiven. I alla de rättsfall som studien har granskat förekommer bland annat att

abonnenten som är principalen i detta fall, misstänker att huvudmannen inte tillhandahåller information som bör fångas i finansiella rapporten och därmed gör sig till lagbrott. Jensen & Meckling, (1976) förklarar att informationsasymmetrin skapar intressekonflikter mellan parter, vilket rättsfallen visar att det förekommer inom VA-verksamheten. Jensen & Meckling, (1976) menar på att dessa konflikter behöver hanteras, och för VA-verksamhetens del är det genom att belysa nödvändig information till medborgare, vilket bekräftas av revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) vilket vissa VA-huvudmän gör idag i form av att dem lägger mycket kostnad i att framhäva informations-spridning till allmänheten.

Det tredje analysverktyget som kan kopplas till VA-verksamheten är institutionella teorin. Carpenter & Feroz (2001) och Riberio & Scapens (2006) menar på att ändringar av redovisningsprinciper inom företag och organisationer grundar sig i, huruvida de är tvingande lag eller inte. För VA-verksamheten är Va-fond är en möjlighet att kunna använda för att kunna generera överskott och därmed inte tvingade. Tvingande lagstiftning leder till allmänt förbättrad förutsättning för god redovisningssed menar Riberio och Scapens (2006) på, som också beror på hur bra företaget/organisationen är på interna kontroller och processer.

VA-verksamhet som nämnt tidigare står inför stora investeringsbehov som kan kopplas som en del av de tvingande tryck som kommer från omgivningen, och detta enligt vår tolkning leder till att VA-verksamhet agera på ett visst sätt. Vi tolkar att detta sätt är genom att VA-verksamheten försöker att upprätta VA-fond som vattentjänstlagen tillåter, för att lösa de finansiella utmaningar som uppkommer med investeringsbehoven, detta kan bekräftas av tidigare studier på området av Haraldsson (2019) och PWC (2020) som fastställer att alltmer VA-huvudmän börjat avsätta medel till VA-fond. Fenomet att organisationer blir likartade kallas för isomorfism enligt Carpenter & Feroz (2001), där en av dessa delar är "tvingande" isomorfismen i vår vi tolkning är att det enbart inte gäller i egenskap av "tvingande lagar" vad gäller VA-verksamheter, utan det tvingade isomorfismen enligt Carpenter & Feroz (2001) kan vara från intressenter. Eftersom VA-verksamhetens största intressenter är abonnenterna, förekommer alltmer krav på information och misstänksamhet från abonnenter i VA-verksamhetens redovisning, vilket bekräftas av de rättsfall och Jurist 2 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020) menar på att allt fler rättsfall kommer bli vägledande framöver. En av bakomliggande faktor av redovisningsval som Haraldsson (2017) fastställer i sin studie är kunskapsbrist internt i organisationen och hos externa aktörer.

Förutom att kommunala redovisningar brister generellt i Europa enligt Costa Carvalho et al., (2007) så är den även förekommande bland svenska kommuner enligt (Falkman and Tagesson, 2008), inte minst inom VA-verksamheten som (Tagesson, 2007) konstaterat. Granskning av de utvalda huvudmännen samt rättsfallen påpekar att det finns brister i redovisningen vad gäller hanteringen av överskott, något som även tidigare studie av Haraldsson (2017) kunnat visa att det förekommer olika variation vid den aspekten. Pwc (2020) har även bekräftat att det förekommer så kallad "falsk VA-fond" som inte lever upp till lagkravet, något som även M. Haraldsson (personlig kommunikation, 15 december 2020) står bakom. Tagesson & Eriksson (2011) påpekar att en av de bakomliggande faktorerna till att det uppstår brister i kommunal redovisning i VA-verksamheten är det låga intresset som finns i att upprätta VA-fond bland huvudmännen. Haraldssons studier (2017, 2019) och M. Haraldsson (personlig kommunikation, 15 december 2020) har visat att det på senare tid varit ökad intresse till att fondera medel till investeringsfond, men revisorn på Pwc (personlig kommunikation, 17 december 2020) har bekräftat även detta, att det fanns lågt intresse till VA-fond innan, men att den har ökat på senare tid. Tagesson & Eriksson (2011) påpekar brister i redovisningen av VA-verksamheten men vår tolkning så bör bristen minska, då intresset har ökat. Dock tyder på fortsatt brist i redovisning av VA-verksamheten sett till hanteringen av överskott. Att det fanns lågt intresse att upprätta VA-fond i VA-verksamheter och att det har på senare tid vittnats om ökad intresse kan kopplas med institutionella teorin där Carpenter & Feroz, 2001 menar på att organisationer blir alltmer likartade för att inte stick ut, så kallade normativa. Det blir därmed att det uppstår homogenitet i branschen vilket vi ser i VA-verksamheten vid denna aspekt som institutionella teorin enligt Carpenter & Feroz, 2001 kallar för "mimetisk".

## 6. Avslutning

Sammanfattningsvis utifrån insamlade empiriska datan kopplat till teorin kan det konstateras att förekommer ett tydligt avsättningssval. Avsättningspraxis är att överskott direkt överförs till VA-fond för att sedan återföras inom 3 år med underskott. Men redovisning vid återföring av investeringsfond förekommer det en variation där en del huvudmän tar bestämt belopp från överskott årligen bland annat VA-Lidköping och andra huvudmän som tar stort bestämt belopp (VA-Uppsala) enbart från de ackumulerade överskotten. Det finns huvudmän som har kombinerat både och det är bland annat VA-huvudman Mölndal.

De 4 inträffade rättsfallen som involverar VA-huvudmännen, Tälje Energi AB (rättsfall 1), Orust kommun (rättsfall 2), Västerviks kommun (rättsfall 3) och Svalövs kommun (rättsfall 4), där fastställer domstolen att Tälje Energi AB samt Svalövs kommun inte uppfyller lagkraven i självkostnadsprincipen då överskott användas till investeringar utan någon specifik investeringsplan, och däremot konstateras det att Västerviks kommun och Orust kommun uppfyller lagkraven i självkostnadsprincipen då har höjt avgiften på grund av ny-investeringar, där de kunde redogöra avsättningen i en specifik investeringsplan. Tagesson (2016) och Smiclikes (1992) teorier förespråkar om att domstolen och rättsprocesser vid rättsfall har auktoritet att besluta om lagkraven uppfylls eller inte och därmed vägledande framöver, något som även bekräftas av Jurist 2 på Svenskt Vatten (personlig kommunikation, 17 december 2020).

Vidare kan vi konstatera utifrån empiriska data från de utvalda huvudmännen i större utsträckning uppfyller lagkraven i LAV om självkostnadsprincipen i upprättande. Empiriska datan i studien visar även att det förekommer huvudmän som bokför överskott som vinst, något som strikt strider mot lagen och mer specifik RKR rekommendationer 18.1, att det ska bokföras som förutbetalad skuld. Avseende redovisning av investeringsfond har empirin kunnat visa att endast en huvudman som väljer att fonderar medel till re-investeringar, detta strider klart mot vattentjänstlagen. Det tyder på enligt det som nämndes i analysavsnittet så rådet det praxis vid upprättning av VA-fond som är att avsätta hela överskottet direkt till fonden som inom 3 år återförs som underskott samt ha specifik investeringsplan vilket är lagkrav och vilket vi kan fastställa att de utvalda huvudmän som praktiserar denna praxis uppfyller lagkraven. Det förekommer även redovisningspraxis vid, redovisande av VA-fond där 70% av utvalda

huvudmän redovisar överskott och underskott som kortfristiga/långfristiga skulder i balansräkningen.

## 6.1 Förslag till fortsatta studier

Ett förslag till vidare studier är att granska fler VA-huvudmän djupgående i form av intervjuer med fler redovisningsansvarig som har infört investeringsfond och hur de har hanterat tolkning av vattentjänst lagens 30 § och dess förarbeten. Detta skulle kunna ge ökad kunskap till hur VA-huvudmän tolkar lagens otydlighet i relation till de ökade investerings och finansieringsbehov och klargöra om det behövs göras lagändring, eller om det råder utbrett kunskapsbrist bland redovisningsansvarig i VA-huvudmän.

# Källförteckning

## Vetenskaplig artikeln:

Haraldsson, M. and Tagesson, T. "Compromise and Avoidance: The Response to New Legislation." *Journal of Accounting & Organizational Change* 10.3 (2014): 288-313. Web.

<https://www-emerald-com.ezproxy.ub.gu.se/insight/content/doi/10.1108/JAOC-10-2012-0096/full/pdf?title=compromise-and-avoidance-the-response-to-new-legislation> (hämtad 2020-11-18).

<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1311389/FULLTEXT01.pdf> (Hämtad 2020-12-05)

[https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1328940/FULLTEXT01.pdf?fbclid=IwAR2dMvwqum4ywwO3e5hor29IE3gIQAz0jBRghT9LAKk\\_pnsqcHkzOaMQt8](https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1328940/FULLTEXT01.pdf?fbclid=IwAR2dMvwqum4ywwO3e5hor29IE3gIQAz0jBRghT9LAKk_pnsqcHkzOaMQt8) (hämtad 2020-12-05)

Tagesson, T. (2006-02-20) - Redovisning av affärsverksamhet, [http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/radet\\_inlaga\\_13mars1.pdf](http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/radet_inlaga_13mars1.pdf)

Haraldsson, M. (2018-12) - Investeringar inom kommunal Vatten - och avloppsverksamhet. Praxis avseende ekonomisk planering, fondering och redovisning. <https://www.kef.se/wp-content/uploads/2019/02/Investeringar-inom-kommunal-vatten-och-avloppsverksamhet.pdf>

Carlsson, H., Haraldsson, M., Kärrman, E., Lidström, V., Lundh, M., Malm, A., Malmström, H., Pendrill, L., Rönnbäck, M., Sjögren, L., Svensson, G. (2017), Investeringsbehov och framtida kostnader för kommunalt vatten och avlopp, *Svenskt Vatten* 2017

Collin, S., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2009). "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories." *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 141-174.

Chan, J. L. (2003). "Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards." *Public Money & Management*, 23(1), 13.

Smiciklas, M. (1993) - [https://www.faronline.se/dokument/balans/1993/balans\\_nr\\_06-07\\_1993/balans\\_1993\\_n06-07\\_a0018/](https://www.faronline.se/dokument/balans/1993/balans_nr_06-07_1993/balans_1993_n06-07_a0018/) (Hämtad 2021-01-10)

Tagesson, T. Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting. *Financial Accountability and management*, 27 (3), ss. 272-285. Doi: 10.1111/j.1468-0408.2011.00525.x.

Mack, J. & Ryan, C. (2006). "Reflections on the theoretical underpinnings of the general-

purpose financial reports of Australian government departments.” Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(4).

### **Böcker:**

Bryman, A. & Bell, E (2017, s.400) - Företagsekonomiska forskningsmetoder. 3 uppl. Stockholm:Liber

Ejvegård R. (2009) Vetenskaplig metod

Filosofilexikonet(1988,s.3) 2 uppl. Stockholm: Bokförlaget Forum AB

Johannes, Asbjörn: Tufte, Per Arne(2007,s.23) - Introduktion till samhällsvetenskaplig metod,Malmö: Liber AB.

Olsson, Henny, Sörensen, Stefan(2007,s.32-33) - Forskningsprocessen - kvalitativa och kvantitativa perspektiv, 2 uppl.Stockholm: Liber AB

Qviström, J. (2016). Vattentjänstlagen : en handbok. Stockholm : Wolters Kluwer

*Patel & Davidsson(2011) - Forskningsmetodikens grunder: att planera genomföra och rapportera en undersökning. 4. uppl. Lund: Studentlitteratur.*

Widerberg, K.(1994) - Att skriva vetenskapliga uppsatser .Lund: Studentlitteratur.

Watts, R., & Zimmerman, J. L. (1978). ”Towards a positive theory of the determination of accounting standards.” The Accounting Review: A Journal of the American Accounting Association, 53(1), 112-134.

Zimmerman, J. (1977). ”The municipal accounting maze. An analysis of political incentive.” Journal of accounting research, 15, 107-144.

### **Årsredovisningar:**

Borås Kommun - Särredovisning speglar 2017,2018,

<https://www.borasem.se/download/18.517e5f6a172be0f7697588f8/1593003847838/S%C3%A4rredovisning%20VA%202018.pdf>

Borås kommun - Särredovisning 2019 -



Knivsta kommun - Särredovisning som speglar 2017- 2019,  
<https://knivsta.se/download/18.737d400e171ac5296c8ee9f/1588076846002/%C3%85rsredovisning%20Knivsta%20kommun%20och%20kommunkoncern%202019.pdf>

Höör & Hörby kommun(Mittskåne vatten) - Särredovisning som speglar 2014- 2019  
<https://www.mittskanevatten.se/wp-content/uploads/Mittsk%C3%A5ne-Vatten-%C3%85rsrapport-2018.pdf>

Karlskrona kommun - Särredovisning som speglar 2018 - 2019  
[https://www.affarsverken.se/globalassets/affarsverken/om-affarsverken/arsredovisning-2019/arsredovisning-2019-karlskrona-ab\\_tga.pdf](https://www.affarsverken.se/globalassets/affarsverken/om-affarsverken/arsredovisning-2019/arsredovisning-2019-karlskrona-ab_tga.pdf)

Karlskrona kommun - Särredovisning 2017 -

Håbo Kommun - Särredovisning som speglar 2018-2019  
<https://www.habo.se/download/18.6dda37a61730a01ba6b15780/1593764822030/%C3%85rsredovisning%202019.pdf>

Håbo kommun - Särredovisning 2017 -

Uppsala Avfall och Vatten AB - Särredovisning som speglar 2017 - 2019  
[https://www.uppsalavatten.se/globalassets/dokument/om-oss/arsredovisning/uv\\_arsredovisning\\_2019\\_final.pdf](https://www.uppsalavatten.se/globalassets/dokument/om-oss/arsredovisning/uv_arsredovisning_2019_final.pdf)

Lidköping kommun - Särredovisning som speglar 2018- 2019  
<https://lidkopring.se/innehall/2013/09/VArssrapport2019.pdf>

Lidköping kommun - Särredovisning 2017 -

Marks kommun årsrapport(2020-02-20) - <https://www.mark.se/globalassets/e-politik-och-organisation/resurser-och-resultat/namdernas-arsrapporter/2019/arsrapport-va-2019.pdf?r=20200415121610>

### **Rättsfall:**

Rättsfall 1 - Tälje Nät Aktiebolag(motpart) - LN(sökande), 2017(BVa 84, Va 8/12)

Rättsfall 2 - Orust Kommun(motpart) - Fredrik Stengafvel(sökande), 2017(Mål nr: 13203-15)

Rättsfall 3 - Västerviks kommun(motpart) - Kenneth Lind(klagande), 2018(Målnr: 9199-17)

Rättsfall 4 - Svalövs kommun(motpart) - Flertal(klagande), 2016(Målnr: 2466-15)

### **Hemsidor:**

Kommuninvest (2017), Den kommunala låneskulden 2017, [www.kommuninvest.se](http://www.kommuninvest.se)

Göteborg stad (2020).Tjänsteutlåtande.

[https://www4.goteborg.se/prod/Intraservice/Namndhandlingar/SamrumPortal.nsf/0B405FCD D5C028EEC125854A00423025/\\$File/2.1.5\\_20200422.pdf?OpenElement](https://www4.goteborg.se/prod/Intraservice/Namndhandlingar/SamrumPortal.nsf/0B405FCD D5C028EEC125854A00423025/$File/2.1.5_20200422.pdf?OpenElement) (Hämtad 2020-10-29)

Svenskt Vatten(hemsida,2020) - Tolkning av Vattentjänstlagen(paragraf 50 - särredovisning)

<https://www.svensktvatten.se/va-chefens-verktygslada/ekonomi--taxa/redovisning--uppfoljning/sarredovisning-vatten---avloppsverksamhetens-arsredovisning/> (Hämtad 2021-01-09).

Svenskt vatten(hemsida,2020) - Redogörelse kring krav på särredovisning.

<https://www.svensktvatten.se/arkiv/avgifternas-storlek/fordjupning/sarredovisning/> (Hämtad 2021-01-09)

Pär Falkman & Eva Törning(2010) - Tolkning om vilka regler som gäller inom verksamhetens som styrs av självkostnadsprincipen?(hämtad 2020-01-09). [https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2010/balans\\_nr\\_01\\_2010/balans\\_2010\\_n01\\_a0028/?q=sj%C3%A4lvkostnadsprincip](https://www.faronline-se.ezproxy.ub.gu.se/dokument/balans/2010/balans_nr_01_2010/balans_2010_n01_a0028/?q=sj%C3%A4lvkostnadsprincip)

Svenskt Vatten(2020) - Tolkning kring syftet med Vattentjänstlagen

<https://www.svensktvatten.se/va-chefens-verktygslada/juridik/oversikt-regelverk/vattentjanster-regler-fragor-och-praxis/> (Hämtad 2021-01-10)

Roslagsvatten AB (2020) <https://roslagsvatten.se/knivsta/hojd-va-taxa-fran-den-1-januari-2021/3899> (Hämtad 2021-01-05)

# Bilagor

Intervjufrågor.

Vad är er perspektiv och förståelse av investeringsfond?

Vet ni något om den rådande praxis bland kommuner vid redovisning av investeringsfond?

Vad är kopplingen mellan vattentjänstlagen och kommunal redovisningslagen?

Vilka bakomliggande faktorer finns för otydligheten i tolkning samt praktiskt utförande av vattentjänstlagen och kommunal redovisningslagen?.

Skulle det vara möjligt att kommuner får igenom sitt önskemål om att få använda VA-fonden för reinvestering och inte enbart investeringar?.

Vad orsakar otydligheten vid vad som är reinvestering och investering hos dessa kommuner som använder sig av VA-fond?.

Varför är det få kommuner som väljer att driva kommunalstyrd VA-fond?

Finns det skillnad mellan kommunalstyrd VA-fond och privatiserad VA-fond redovisningsmässigt?.

Varför argumenteras det för att belåning till VA nyinvestering är bättre än VA-fond finansiering för nyinvestering?.

Finns det potentiell lösning på otydligheten och osäkerheten kring VA-fond?