

9.3.2015

## UTLÅTANDE OM HUR ÄNDRINGARNA I LAGEN OM VATTENTJÄNSTER INVERKAR PÅ DE KOMMUNALA VATTENTJÄNSTVERKENS BOKFÖRING OCH BOKSLUT

### 1 Bakgrund

Lagen om vattentjänster har ändrats genom lagändringar som trädde i kraft 1.9.2014 (22.8.2014/681). Enligt lagen ska vattentjänsterna avskiljas från de övriga verksamheterna i kommunens eller företagens bokföring och för vattentjänsterna ska det för varje räkenskapsperiod upprättas en balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys samt uppges noter till dem.

Kommunsektionen har på eget initiativ beslutat ge ett utlåtande om tillämpningen av bokföringslagen i kommunala vattentjänstverk. I detta utlåtande avses med kommunalt vattentjänstverk sådana vattentjänstverk som kommunen eller samkommunen driver i egen regi (inte kommunala aktiebolag).

### 2 Kommunsektionens utlåtande med motiveringar

#### 2.1 Särredovisning av vattentjänsterna

Enligt 20 kap. 1 § i lagen om vattentjänster (9.2.2001/119) ska vattentjänsterna också i fortsättningen avskiljas från kommunens övriga verksamheter i bokföringen. Om ett vattentjänstverk sköter avloppshanteringen av dagvatten med stöd av ett beslut som kommunen fattat enligt 17 a § i lagen om vattentjänster, ska också bokföringen av denna avloppshantering avskiljas. Om vattentjänstverket utöver vattentjänster också sköter avloppshantering av dagvatten, ska båda verksamheterna alltså avskiljas. Syftet med särredovisningen är att bokföringen ska vara genomskinlig så att man utgående från bokslutet och nyckeltalen kan bedöma i vilken mån avgifterna för vattentjänster och avloppshantering av dagvatten täcker kostnaderna för att producera tjänsterna på lång sikt och om avgifterna är skäliga.

Enligt motiveringen till lagändringen avses med avskiljande att en balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys med noter upprättas för vattentjänsterna och avloppshanteringen av dagvatten. Enligt lagmotiveringen förutsätter avskiljandet av vattentjänsterna och avloppshanteringen av dagvatten inte separata bokföringsenheter. Enligt 20 § 1 mom. ska dock bokföringslagen iakttas när balans- och resultaträkningen upprättas. Avsikten är att säkerställa att värderings- och periodiseringsgrunderna i vattentjänstverkens bokslutskalkyler bygger på enhetliga principer och att de kommunala verkens resultat- och balansräkningar blir jämförbara med boksluten för aktiebolag.

Kommunens bokföringsskyldighet, bokföring och bokslut följer i tillämpliga delar bestämmelserna i bokföringslagen. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen. Kommunsektionen har bland annat gett en allmän anvisning om behandlingen av kommunala affärsverk i bokföringen

(2013) och en allmän anvisning om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner (2013).

Kommunsektionen anser att om vattentjänstverket och avloppshanteringen av dagvatten avskiljs från den övriga verksamheten i bokföringen och om bokföringslagen tillämpas och bokslutskalkylerna presenteras i enlighet med kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut blir vattentjänstverkets bokslut tillräckligt jämförbart med ett aktiebolags bokslut. Detta trots att intäkter som kommunen inkomstför från vattentjänstverksamheten (ersättning för grundkapital) inte presenteras i resultaträkningsschemat enligt kommunsektionens allmänna anvisning om behandlingen av kommunala affärsverk i bokföringen (2013, nedan affärsverksanvisningen) på ett sätt som är jämförbart med ett aktiebolags vinstutdelning. Intäkterna ska ändå presenteras på ett genomskådligt sätt på en egen rad i affärsverkets resultaträkning.

Hittills har verksamheterna vid kommunala vattentjänstverk enligt Kommunförbundets rekommendation om särredovisning av kommunal affärsverksamhet (2001) kunnat avskiljas kalkylmässigt, som en annan balansenhetsenhet eller som kommunalt affärsverk. De bokslutsscheman för kalkylmässigt åtskild affärsverksamhet som ingår i rekommendationen är inte jämförbara med bokslutskalkylerna för aktiebolag, särskilt inte i fråga om balanskontinuiteten. I bokslutsschemana enligt rekommendationen ingår inte heller stöd och bidrag från kommunen/samkommunen, lång- och kortfristiga fordringar eller lån från kommunen, kassa- och banktillgodohavanden eller grundkapital. Kommunens placeringar utvisas inte av grundkapitalet utan av restkapitalet, som saknar balanskontinuitet. Lagen om vattentjänster förutsätter särredovisning och därmed också att bokslutet kan härledas ur bokföringen.

Av ovan nämnda orsaker anser kommunsektionen att vattentjänstverkets affärsverksamhet som helhet (vattentjänsterna och avloppshanteringen av dagvatten) bör särredovisas antingen som kommunalt affärsverk eller som balansenhet. Avloppshanteringen av dagvatten kan däremot kalkylmässigt avskiljas från vattentjänstverkets övriga verksamhet. Särskilt på områden med blandavlopp finns det i praktiken inga möjligheter att upprätta en resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys för avloppshanteringen av dagvatten på något annat sätt än kalkylmässigt.

## 2.2 Bokslutet för ett kommunalt vattentjänstverk

Enligt 20 § 1 mom. i lagen om vattentjänster ska det för varje räkenskapsperiod upprättas en balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys för vattentjänsterna samt uppges noter till dem. Balansräkningen och resultaträkningen upprättas i enlighet med bokföringslagen (1336/1997). Det som i 20 § 1 mom. i lagen föreskrivs om avskiljande av vattentjänsterna tillämpas också på avloppshandling av dagvatten enligt 17 a §.

### *Kommunalt affärsverk och balansenhet*

Om vattentjänstverkets affärsverksamhet som helhet (t.ex. vattentjänster och avloppshandling av dagvatten) har avskilts som kommunalt affärsverk eller balansenhet, upprättas bokslutskalkyler för hela affärsverksamheten (resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys) i enlighet med affärsverksanvisningen.

Kommunsektionen anser att utöver detta bör bokslutskalkylerna för vattentjänsterna och avloppshandling av dagvatten presenteras separat i tillämpliga delar i överensstämmelse med schemana i affärsverksanvisningen.

Om avloppshanteringen av dagvatten kalkylmässigt avskiljts från vattentjänstverkets övriga verksamheter, presenteras bokslutskalkylerna (balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys) för den kalkylmässigt avskilda verksamheten i tillämpliga delar i enlighet med schemana i affärsverksanvisningen.

#### *Noter till bokslutet*

Med noter avses enligt motiveringen till lagen om vattentjänster (20 § 1 mom.) bland annat uppgifter om fördelningen av kostnader som är gemensamma för internt avskilda funktioner samt om debiteringsgrunderna för tjänster och de låneräntor som använts. När resultat- och balansräkningarna presenteras för första gången, till exempel när verksamhetsformen ändras eller vattentjänsterna avskiljs från de övriga verksamheterna, ska som tilläggsupplysningar också ges en redogörelse om de principer som tillämpats då de ingående balanserna har bildats. Uppgifterna ska presenteras åtskilda från vattentjänsterna och avloppshanteringen av dagvatten.

Kommunsektionen anser att de uppgifter som ska ges i noterna till sin natur är tilläggsupplysningar om det avskilda bokslutet och att de inte hör till de officiella noterna. Uppgifterna kan presenteras separat i bokslutet exempelvis under rubriken "Tilläggsupplysningar som krävs enligt lagen om vattentjänster".

Kommunsektionen anser att kravet på en rättvisande bild enligt 3 kap. 2 § 1 mom. i bokföringslagen förutsätter att de gemensamma inkomsterna och utgifterna och balansposterna bokförs så noggrant som möjligt på de olika verksamheterna enligt upphovsprincipen när bokslutet upprättas. Grunderna för fördelningen av gemensamma inkomster och utgifter och balansposter presenteras i bokslutet under rubriken "Tilläggsupplysningar som krävs enligt lagen om vattentjänster".

### 2.3 Verksamhetsberättelsen för ett kommunalt vattentjänstverk

Vattentjänstverket ska upprätta en sådan verksamhetsberättelse som avses i bokföringslagen. I verksamhetsberättelsen ska i begriplig form ges de bokslutsuppgifter som avses i 20 § i lagen om vattentjänster samt uppgifter om nyckeltal som beskriver vattentjänsternas prisnivå, effektivitet, kvalitet och lönsamhet. Enligt motiveringen till regeringspropositionen ska vattentjänstverkens nyckeltal sammanställas på lika grunder. Vid sammanställningen ska det informationssystem för vattentjänster som avses i 20 d § i lagen om vattentjänster användas.

Verksamhetsberättelsen ska innehålla uppgifter enligt 20 § 1 mom. också om avloppshantering av dagvatten enligt 17 a §. Det behövs alltså inte någon särskild verksamhetsberättelse över avloppshanteringen av dagvatten.

Kommunsektionen anser att verksamhetsberättelsen för ett vattentjänstverk som är ett affärsverk i tillämpliga delar bör följa den allmänna anvisningen om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner. I den har bokföringslagens krav på verksamhetsberättelsen beaktats i tillämpliga delar. De uppgifter enligt 20 § 1 mom. i lagen om vattentjänster som gäller avloppshantering av dagvatten presenteras separat i vattentjänstverkets verksamhetsberättelse.

I fråga om andra balansenheter ingår uppgifter om verksamhetsberättelsen och noter i kommunens respektive bokslutsuppgifter.

Kommunsektionen anser att ett vattentjänstverk som utgör en balans-enhet ska presentera de uppgifter som gäller verksamhetsberättelsen samt bokslutskalkylerna och noterna (inkl. de tilläggsupplysningar som lagen om vattentjänster förutsätter) också som en egen helhet, på motsvarande sätt som affärsverk.

Hittills har statsrådet inte utfärdat någon förordning med närmare anvisningar om beräkningen av nyckeltalen. Det informationssystem för vattentjänster som nämns i lagen är heller inte klart, så det kan ännu inte användas för att räkna ut nyckeltal.

Kommunsektionen anser därför att kommunala vattentjänstverk i sina bokslut, utöver de nyckeltal för affärsverk som anges i den allmänna anvisningen om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse i kommuner och samkommuner (2013), kan presentera de uppgifter om prisnivå, kvalitet och effektivitet som de anser att behövs, ända tills informationssystemet enligt lagen är färdigt eller nyckeltalen definierats närmare på något annat sätt. Nyckeltalen anges separat för vattentjänster och avloppshantering av dagvatten.