

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning FH1504, VT 2015

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

David Borgström

Examinator: Gustaf Kastberg

Handledare: Pierre Donatella

KOMPONENTAVSKRIVNING

Varför tillämpar kommuner det på olika sätt?



**GÖTEBORGS UNIVERSITET
FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN**

Abstract

Accounting for Swedish municipalities has gone through extensive changes over the past 15-20 years. At first accounting for Swedish municipalities was voluntary but that changed when the new legislation regarding accounting came in 1998. At the same time the Council for Municipal Accounting was established to guide the accounting units to reach good accepted accounting principles. Recommendation 11.4 is one of many regulations that the council has produced. 11.4 proclaims that municipalities are going to implement component depreciation instead of nominal linear depreciation. Recent data from the council shows that many municipalities has failed to implement this with noncompliance. The purpose of this study is to explain why this regulation is applied with differences between municipalities. I am going to do so with the help of positive accounting theory and institutional theory combined with recent studies in the same field. In contrast with these studies this one is going to rely on fieldstudies instead of statistic methods. To collect data I have chosen to investigate ten municipalities and perform an interview with a member of the projectgroup that works with the transition. By doing so I'm going to approach the problem from a different perspective and this generates my contribution to the ongoing learning about accounting choice in Swedish municipalities. I have converted previously empirical studies to eight different assumptions that can explain why recommendation 11.4 is implemented with variety. The result reveals that the differences depend on the officials ability to adapt to the new legislation. Another explanation is that Swedish municipalities depends on how others implement the transition. Also that the lack of sancions in public accounting may result in a slow adoption.

Förord

Jag vill rikta ett varm tack till de kommuner och respondenter som har deltagit i undersökningen. Jag vill även rikta en stor tacksamhet till min handledare Pierre Donatella.

Innehållsförteckning

	Abstract	2
	Förord	3
	Innehållsförteckning	4
1	Inledning	5
1.1	KRL & RKR	5
2	Problemformulering	6
2.1	Resultat från liknande studier	8
2.2	Syfte & Forskningsfråga	9
3	Teoretisk referensram	10
3.1	Positiv redovisningsteori	10
3.2	Institutionell redovisningsteori	11
3.3	Kommunens strategiska reaktioner	12
3.4	Sammanfattning teoretisk referensram	13
4	Metod	16
4.1	Vetenskaplig metod	16
4.2	Val av kommuner & respondenter	16
4.3	Intervjuguide	17
4.4	Inledande datainsamling	17
5	Empiri	18
5.1	Borås kommun	18
5.2	Danderyd kommun	19
5.3	Falkenberg kommun	20
5.4	Göteborg kommun	21
5.5	Härryda kommun	22
5.6	Jönköping kommun	23
5.7	Kiruna kommun	25
5.8	Linköping kommun	26
5.9	Vänersborg kommun	27
5.10	Örebro kommun	28
6	Analys/Diskussion	30
6.1	Kommunernas reaktioner	30
6.2	Analys av studiens antaganden	31
7	Slutsats	37
8	Referenser	39

1 Inledning

Styrningen av kommunal redovisning har under de senaste årtiondena genomgått en relativt stor förändring, från att regleringen har varit frivillig till att den 1998 blev tvingande genom Kommunal redovisningslag (KRL). Lagen upprätthålls genom rekommendationer från normgivande organ så som Rådet för kommunal redovisning (RKR) (Haglund, Eriksson & Brorström, 2011). Genom resultatet av flertalet empiriska studier och praxisundersökningar har det framgått att Sveriges kommuner har svag följsamhet gentemot redovisningsreglering (RKR, 2013; Falkman & Tagesson, 2008; Haraldsson & Tagesson, 2014). Resultatet av detta blir att kommunernas redovisningar inte stämmer överens med innehållet i regleringarna (Haraldsson & Tagesson, 2014). RKR har vid flera tillfällen utfört undersökningar som visar på hur många kommuner som avviker från utgivna rekommendationer när det gäller årsredovisningar. Den senaste undersökningen utfördes 2013 och visade att av totalt de 247 kommuner och landsting som svarade på enkäten var det 121 stycken som angav att de avvek från någon av de aktuella rekommendationerna (RKR, 2013). Eftersom RKR är det organ som ska styra kommunernas redovisningsval mot att redovisningen ska genomsyras av god redovisningssed avviker således kommuner som ej tillämpar rådets rekommendationer sannolikt från god redovisningssed.

1.1 KRL & RKR

KRL trädde i kraft 1 januari 1998 och riktar sig mot kommuner, landsting och kommunalförbund. Lagen är en ramlag som reglerar den bokföring, årsredovisning och delårsrapporter de aktuella redovisningsenheterna är skyldiga att utföra.

Lagens utformning har påverkats av den privata sektorns lagar och föreskrifter, bland annat från Bokföringslagen och Årsredovisningslagen. Redovisningen är ett viktigt inslag i det kommunala arbetet då den dels fungerar som en bas för budgetering och andra framtidsbedömningar och dels som en grund för ansvarsutkrävande. För att kunna fullgöra uppgifterna ska redovisningen återge en rättvisande bild om hur den aktuella enheten har bedrivit sin verksamhet ur ett finansiellt perspektiv under en given tidsperiod. Viktiga utgångspunkter i den finansiella redovisningen är således att den ska vara framtids- och historiskt orienterade (Brorström, Eriksson & Haglund, 2011; Brorström, Haglund & Solli, 2012; RKR, 2015). För att bringa klarhet i hur kommuner och landsting ska arbeta utefter lagen upprättades RKR som är ett oberoende ideellt organ vars arbete kretsar runt kommunal redovisningslag (Haglund, Eriksson & Brorström, 2011; RKR, 2015).

2 Problemformulering

Ett exempel på redovisningsreglering som har haft svag följsamhet är komponentavskrivning som ingår i rekommendation 11.4. Rekommendationen gavs ut av RKR så sent som i december 2013. Det vanligaste sättet för kommuner att utföra avskrivningar är genom nominell linjär avskrivningsmetod. I denna metod delade man inte upp tillgången i komponenter utan man skrev av hela enheten som en tillgång där livslängden ofta fastställdes på ett schablonmässigt sätt. Motivet till att frånga denna metod var helt enkelt att man, från RKR:s sida, inte ansåg att den förmedlade en rättvis bild av tillgångens värde. Rådet ansåg att en rättvis bild inte kan avläsas utan komponentavskrivning. I rekommendationen skriver man att:

Viktiga delar, komponenter, i anläggningstillgångar kan behöva ersättas regelbundet men med olika tidsintervall. Det kan exempelvis gälla pumpar, styrutrustning, doseringsutrustning mm i reningsverk, idrottsplatser, gator och vägar. Ett annat exempel på materiell anläggningstillgångar där viktiga komponenter kan behöva särskiljas är byggnader. Byggnaden har normalt ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak, hissar, ventilationsutrustning och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Eftersom avskrivningarna ska spegla hur tillgångars värde och/ eller servicepotential successivt förbrukas, måste skillnader, i förbrukning och nyttjandeperioder av betydande komponenter i en materiell anläggningstillgångs, beaktas. Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat. Återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs (RKR 11.4).

RKR menar alltså att det finns komponenter i anläggningstillgången som har olika lång livslängd och därigenom bör skrivas av på olika lång tid för att skapa en så verklighetstrogen avskrivning som möjligt.

Omställningen till komponentavskrivning innebär förutom ovan nämnda praktiska skillnader även distinktioner i effekterna de olika redovisningsmetoderna genererar. I båda fallen redovisas anskaffandet av tillgången som en investering. Den redovisade kapitalkostnaderna faller dock ut olika eftersom i fallet med komponentavskrivning är det inte samma belopp

som skrivs av varje år. Detta eftersom man delar upp tillgången i flera komponenter med olika lång livslängd. När det kommer till kostnader som spenderas på tillgången, för att bibehålla standard och funktion, redovisas detta i linjär avskrivning som underhållskostnader och ligger som en driftkostnad. Identiska kostnader redovisas i komponentavskrivningen som investeringar eftersom det förändrar en viss komponents livslängd. Införandet av rekommendationen bör således även leda till budgetförändringar då pengar från driften placeras i investeringsposten (RKR 11.4; Brorström, Eriksson & Haglund, 2011).

Åtgärd	Komponentavskrivning	Nominell linjär avskrivning
Inköp av tillgång	Investering	Investering
Kostnader för att bibehålla standard och funktion	Investering	Underhåll
Standardhöjande kostnader	Investering	Investering
Antal komponenter	Obestämt	En totalkomponent
Avskrivningstid	Komponentuppdelad	En total

För att underlätta övergången har rådet låtit göra förtydligande där man även lyfter fram praktiska räkneexempel på hur övergången från nominell linjär avskrivningsmetod till komponentavskrivning ska gå till (RKR, 2014). Trots detta visar praxisundersökningar att många kommuner frångår rekommendation 11.4. I den senaste undersökningen som visade att 121 kommuner och landsting, av totalt 247 svarande, frångick någon av RKR:s rekommendationer. Av de 121 kommunerna var det 37 som angav att de inte följer rekommendation 11.4. 13 procent av de svarande, 22 procent totalt, angav att man använder sig av komponentavskrivning (RKR, 2013). Detta bekräftas även av Falkman och Tagesson (2008) som i sin studie konstaterade att det är färre än 70 procent av kommunerna som tillämpar olika typer av redovisningsreglering på fel sätt. Övergången har kännetecknats av vad forskningen beskriver som ett principbaserat regelverk som i sin tur genererar utrymme för olika tolkningar (Bradbury & Schröder, 2011). Forskningslitteraturen påvisar även att kommunerna kan införa komponentavskrivning på olika sätt (Lind & Hellström, 2011).

2.1 Resultat från liknande studier

Även den tidigare forskningen har sökt att ta reda på vilka bakomliggande faktorer som styr en organisations redovisningsval i tillämpningen av olika regleringar. Antagandena vars förklaringsvärde man har undersökt är bland annat redovisningsenhetens storlek.

Motiveringen är att större organisationer granskas mer frekvent och en ökad storlek erfordrar att ekonomisystemet har större kvalitet och bättre övervakningskapacitet. Även att storlek genererar en större personalbudget vilket i sin tur medför att möjligheten till att anställa fler redovisningsskickliga tjänstemän ökar (Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008). En annan faktor som lyfts fram är avsaknaden av sanktioner mot att en redovisningsenhet frångår gällande reglering. Kommuner ska förvisso ange om och varför man avviker från, genom RKR:s rekommendationer, den korrekta tillämpningen. Men detta innebär inga, för kommunen, negativa konsekvenser. Den politiska tävlan lyfts även den fram som en tänkbar faktor. Det handlar framför allt om att redovisningsvalen styrs av politikernas vilja att bli omvalda. Man har även valt att titta närmare på om kommunens finansiella styrka har betydelse. Förklaringen till det ligger i att man anser att organisationer med god finansiell styrka har råd med de eventuella kostnader en anpassning till ny standard leder till (Haraldsson & Tagesson, 2014).

Falkman och Tagessons (2008) studie, där man testade några av dessa hypoteser, visade att kommunernas oförmåga i att tillämpa rekommendationer från RKR härleds till fyra faktorer: bristande kompetens hos de som upprättar redovisningen, svag revisionskvalitet, en negativ inställning från upprättarna som kan härledas till bristen på sanktioner och otydliga standarder. Haraldsson och Tagesson (2008) uppvisar dock en studie om redovisningsval inom svenska vatten och avloppssektorn som går emot vissa tidigare antagande om redovisningsval. Man visar bland annat på att storlek på redovisningsenheten eller finansiell styrka inte har någon avgörande betydelse. De båda forskarna motiverar emellertid detta genom att hänvisa till faktorer som är delvis unika för deras fall.

Problemet med svag följsamhet av redovisningsreglering är inte något unikt för Sveriges kommuner, bland annat har tidigare forskning lyft fram att Portugal har liknande bekymmer. I likhet med Sverige genomgick Portugal en större reform inom kommunal redovisning som innebar ett ökat antal regleringar som skapade tryck på kommunerna. Reformen resulterade i vad man kallar Official Accounting Plan for Local Government (OAP-LG) som infördes

under 1990-talet. Carvalho et al (2007) lyfter i sin studie fram olika faktorer som ger förklaring till variationen i tillämpningsresultatet. I studien finner man stöd för att kommunens storlek har betydelse för följsamheten då större kommuner uppvisade sämre följsamhet. Ett visst stöd finns även för att kommuner från tidigt etablerade områden har bättre följsamhet. Det finns även ett stöd för att kommuner vars grannar har stark följsamhet även själva kommer att anpassa sig till reglering på ett positivt sätt. Portugals kommuner visade inte bara upp en dålig följsamhet utan även att många kommuner var sena med att genomföra förändringarna som efterfrågades.

2.2 Syfte & forskningsfråga

Den kommunala redovisningen har genomgått en stor förändring de senaste årtiondena och det har medfört att en rad olika krav och skyldigheter har lagts på kommunerna och deras redovisning. RKR är i sin funktion som normgivande organ en tolk för vad god redovisningssed är, och har i detta ärende givit ut flera olika redovisningsrekommendationer. Rekommendationerna ska i sin tur vägleda kommunerna i deras arbete. Men som tidigare forskning har visat efterlevs inte rekommendationerna på korrekt sätt. Tidigare forskning har identifierat de faktorer som styr kommuners reaktioner till redovisningsreglering. Den tidigare forskningen har många likheter vad beträffar teorier, hypoteser och metod. Metoden som har använts är mer av det kvantitativa slaget då man har förlitat sig på statistiska mätningar som datainsamling (Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008). Den här studien kommer att till motsats från tidigare forskning vara en kvalitativ fåfallsstudie som på ett ingående sätt kommer granska tio kommuners arbete med en specifik rekommendation. Metodvalet kommer att innebära att liknande antaganden som har testats i tidigare studier kommer att omprövas och eventuellt omvärderas. Genom att inte anta att alla rekommendationer behandlas på lika sätt med samma förklaringsfaktorer till redovisningsvalen som fattas kommer studien lyfta fram det som gömmer sig bakom statistiken.

Syftet med den här uppsatsen blir således att utifrån teorierna om redovisningsval identifiera vilka faktorer som styr tillämpningen av rekommendation 11.4. Jag har valt att precisera syftet i en forskningsfråga:

Varför tillämpar kommuner komponentavskrivning på olika sätt?

3 Teoretisk referensram

När det kommer till vad det är som styr valet av redovisning visar den tidigare forskningen på framför allt två teorier, positiv redovisningsteori och institutionell redovisningsteori (Tagesson, 2007, Collin et al, 2009, Falkman & Tagesson, 2008). Forskningen om positiv redovisningsteori sträcker sig tillbaka till 1960-talet då Gordon började analysera bakomliggande faktorer som styr organisationsledningens redovisningsval. Gordon menade i sin teori att ledningen fattar val i redovisningen utefter vad som gynnar nettoinkomsten. Teorin mottogs med en viss misstänksamhet eftersom den visade på att företagsledningar inte kunde eller inte ville anpassa sig efter reglering som gick emot egen nytta. I slutet av 1970-talet arbetade Watts och Zimmerman fram en teori, som bekräftade Gordons, som visade på att företagsledningen väljer redovisningstyp som en direkt följd av vad som genererar mest kompensation för dem själva genom en rad olika perspektiv (Watts & Zimmerman, 1978; Zmijewski & Hagerman, 1981). Mer modern forskning påvisar att enbart denna teori inte räcker till att ge förklaring till hur val inom redovisning görs. Forskare som stödjer institutionell teori menar att den lyfter fram ett nytt perspektiv som tar upp faktorer som tidigare har tagits för givet (Carpenter & Feroz, 2001). Collins et al. (2009) menar att institutionell teori är mer framgångsrik i att ge förklaring till redovisningsval i kommunala bolag.

3.1 Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori förklaras med att redovisningsvalet påverkas av att olika intressenter är beroende av vad redovisningen resulterar i. Denna teori går tillbaka till redovisningens två huvuduppgifter, presentera information om resultatet och ge ett beslutsunderlag för beslut som rör framtiden. Eftersom risktagarna i en organisation påverkas av redovisningens båda funktioner påverkas redovisningsvalet av risktagarna. För att förklara teorin ytterligare är det viktigt att klargöra vilka aktörer som deltar och blir påverkade i redovisningen. I redovisningsutövandet finns det en beställare och en utförare där både utföraren och beställaren utför val för sin egen vinnings skull. Det är däremot inte självklart vem som är beställare och vem som är utövare. Det vanliga sättet att se på det inom kommunal verksamhet är att folkvalda politiker är beställaren. Problemet med detta sätt är att stor betydelse vilar på att identifiera vilken grupp av politiker som har den beställande funktionen. Det finns även oklarheter om vilka politiker som iklar sig någon av rollerna. Oklarheten uppstår eftersom det finns politiker på olika nivåer där exempelvis politiker i

kommunfullmäktige, i funktion av beställare, ger politiker i olika nämnder, i funktion av utförare, olika typer av uppdrag. (Falkman & Tagesson, 2008). Vidare lyfter forskningen lyfter fram tre faktorer som förklarar beställarens val av redovisning: Har beställaren, det vill sig personer i ledande funktion i organisationen, möjlighet att erhålla bonus eller annan typ av kompensation, har organisationen höga lån eller är organisationen utsatt för politisk påverkan. I frågan om vilket av dessa motiv som påverkar mest har flertalet studier visat på att det framför allt handlar om kompensationer och politisk påverkan (Collin et al, 2009; Watts & Zimmerman, 1978).

3.2 Institutionell redovisningsteori

Institutionell teori ger en annan förklaring till vad som styr kommuners redovisningsval. Teorin är sammankopplad med teorier om isomorfism. Isomorfism innebär att organisationer medvetet och omedvetet blir allt mer lika varandra. Förklaringen till detta kan ses utifrån två perspektiv; tävlande- och institutionell isomorfism där organisationernas beteende och reaktioner är kopplade till ett institutionellt tryck. Teorin menar att organisationerna är styrda på olika sätt att fatta beslut som för dem mot större likhet med varandra. Institutionell isomorfism kan delas upp i tre olika typer av påtryckningar: Normativa påtryckningar som innebär att olika professioners expertkunnande påverkar organisationernas val, tvingande påtryckningar som innebär att en organisation fattar sina beslut och genomför val som resultat av att det finns en annan organisation som man är starkt beroende av samt mimetiska påtryckningar som beskriver att organisationens egen osäkerhet medför att man imiterar andra organisationers val och beslut (DiMaggio & Powell, 1983). Tidigare forskning som har sökt att förklara redovisningsval har lyft fram kopplingar mellan isomorfism och institutionell teori. Normativa påtryckningar betyder att det finns olika typer av områdeskunniga grupper som påverkar redovisningsvalet. Grupperna som påverkar kommunernas val av redovisning utgörs av de offentliga tjänstemännen inom redovisningsområdet. De tvingande påtryckningar som kan påverka redovisningsvalet kan komma från andra organisationer så som politiska organisationer, betydande organisationer inom redovisning så som SKL, RKR och KEF. Med mimetiska påtryckningar menar man att kommunernas egen osäkerhet runt redovisningsval resulterar i att man imiterar andra organisationer som genom dess val kan uppvisa en framgångsrik och legitim redovisning (Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008; Collin et al, 2009; Carpenter Feroz, 2001).

3.3 Kommunens strategiska reaktioner

I det föregående avsnittet visade jag på olika faktorer som förklarar kommunernas reaktioner på redovisningsreglering. För att kunna förstå de styrande mekanismerna på ett bättre sätt är det även viktigt att kunna identifiera och urskilja hur en kommun kan reagera och vad utfallet av denna reaktion blir. Forskningen om redovisningsval hjälper oss att förstå de faktorer som påverkar en organisations reaktion av externt tryck. Tidigare forskning om organisationers strategiska reaktioner på externt tryck lyfter fram fem stycken reaktionstyper som var för sig har tre möjliga utfall (Oliver, 1991).

Samtycka	<i>Vana/Tradition</i>	När organisationen följer blint
	<i>Osäkerhet</i>	Mimetiska påtryckningar.
	<i>Följer</i>	Följer regler och accepterar normer.
Kompromissa	<i>Balansera</i>	Om organisationen upplever flera motstridiga påtryckningar kan den välja att balansera sitt utförande så att resultatet följer alla påtryckningar till viss del.
	<i>Följer delvis</i>	Organisationen lever upp till minimikraven för regelverket.
	<i>Förhandlande</i>	Organisationen försöker skapa andra förutsättningar genom att förhandla.
Undvika	<i>Dölja</i>	Organisationen döljer avvikelser.
	<i>Granskningsflykt</i>	Organisationen försöker undvika externa kontroller.
	<i>Verksamhetsflykt</i>	Förändra verksamheten så att regelverket inte längre berör.
Trotsa	<i>Avfärda</i>	Organisationen ignorerar regelverket.
	<i>Utmanar</i>	Regler och föreskrifter ifrågasätts och utmanas.
	<i>Attackera</i>	Underminerar trovärdigheten och källorna bakom regelverket.
Manupilerar	<i>Deltagande</i>	Att delta i organisationen som ligger bakom regelverket för att påverka.
	<i>Inflytande</i>	Organisationen skapar ett inflytande över vad som uppfattas legitimt.
	<i>Kontroll</i>	Tar kontroll över de instanser och processer där trycket skapas.

När det kommer till kommunernas reaktioner på införandet komponentavskrivning kan man genom att studera vilka befogenheter en kommun har och RKR:s rapporter identifiera tecken på två olika reaktioner: Samtycka och trotsa. Kommuner som samtycker fullt till införandet av komponentavskrivning genomför omställningen utefter rekommendation 11.4. Kommuner som trotsar rekommendationen har valt att inte genomföra den alls. Sammanfattningsvis kan man säga att teorierna om redovisningsval kan användas till att förklara faktorerna som ligger bakom kommunernas reaktioner på införandet av komponentavskrivning.

3.4 Sammanfattning teoretisk referensram

Rekommendation 11.4 uttrycker tydligt att komponentavskrivning ska genomföras av kommunerna men den lämnar utrymme för egna tolkningar inom vissa områden.

Uppsatsen fokuserar på att kommunen kan styra över vilka tillgångar som ska komponentavskrivas, vilka komponenter de ska delas upp i och hur lång nyttjandetid varje komponent har. Den tidigare forskningen samt resultatet från liknande studier har resulterat i att man kan utgå från sex stycken huvudkategorier när det kommer till faktorer som påverkar hur en kommun reagerar. Kategorierna är därefter uppdelade i totalt tolv antaganden som testas mot de utvalda kommunerna.

Politiska påtryckningar - Politiska påtryckningar kan ses utifrån båda teorierna om redovisningsval. Den positiva redovisningsteorin lyfter fram att valen inom redovisning utförs utefter ett egenintresse i beställar-utförare modellen. Modellen bygger på att både utförare och beställare arbetar för att skapa en så stor egen vinning som möjligt. Politikerna har en dubbel funktion i modellen; utförare i rollen som folkvalda representanter och beställare i funktionen som beslutsfattare där tjänstemännen är utförare. Redovisningsvalet blir således en produkt av att politikerna vill presentera en redovisning som genererar ett ökat väljarstöd eller en produkt av politikernas vilja att dra egna fördelar av redovisningens resultat (Collin et al, 2008; Falkman & Tagesson, 2008). Politiska påtryckningar sett från institutionell redovisningsteori utgår från de tvingande påtryckningar en kommun kan erfaras. De tvingande påtryckningarna förklarar redovisningsval genom att lyfta att en organisation utsätts för press från en annan organisation som man är beroende av. Pressen kan vara en faktor i relationen mellan kommunens egna politiker och de tjänstemän som utför redovisningen men även från politiker och politiska organisationer över kommunen så som landsting, riksdag och regering (Haraldsson & Tagesson 2014).

Tjänstemännen/Kommunens revisorer - Det är framför allt institutionell teori som lyfter fram möjligheten för tjänstemännen och revisorerna att påverka redovisningsvalen en kommun utför. Falkman & Tagesson (2008) kopplar ihop teorierna om normativa påtryckningar som DiMaggio och Powell (1983) tar upp i sin studie om isomorfism och menar att det normativa trycket kommer från tjänstemännen och revisorerna.

Teorierna som ligger till grund för detta menar att tjänstemännen styr valen genom sitt expertkunnande som de ofta har erhållit genom högskoleutbildningar och/eller genom att nätverka med andra kommuners tjänstemän. Enligt denna teori är reaktionerna på rekommendation 11.4 direkt kopplade till tjänstemännens och revisorernas yrkesskicklighet. Resultat från liknande studier har även visat att kommunernas redovisningsval beror på negativ inställning hos tjänstemännen på grund av bristen av sanktioner och otydliga standarder.

Storlek - Positiv redovisningsteori menar att större organisationer har en större följsamhet mot redovisningsreglering. Förklaringen är att större organisationer granskas flitigare av olika intressenter så som myndigheter, media och konkurrenter. Fram tills att detta sker framhåller dock denna teori att större organisationer inte anpassar sig till ny reglering eftersom de till viss del anser sig vara bortanför lagen genom sin storlek. Finns det ett samband mellan kommunernas storlek och graden av följsamhet skulle det enligt positiv redovisningsteori innebära att det är de större kommunerna som lyckats bäst medan institutionell redovisningsteori menar att det är de mindre kommunerna som lyckas bäst. Det finns även stöd i den institutionella redovisningsteorin att storleken på organisationen inte kommer att spela någon roll på sikt eftersom mindre organisationer tar efter större organisationer. (Collin et al, 2009; Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008).

Finansiell styrka - En organisation med starka finanser har ett ekonomiskt utrymme att anpassa sig till reglering. Detta eftersom de har utrymme för de administrativa kostnader som en förändring medför. Kommuner med god finansiell styrka har råd med de eventuella kostnader en anpassning till ny standard leder till (Haraldsson & Tagesson, 2014).

Yttre påverkan - Mimetisk påverkan, som tidigare nämnts, resulterar i att en organisation på grund av sin egen osäkerhet imiterar val som andra organisationer gör. Om detta antagande skulle bevisas vara riktigt gällande införandet av komponentavskrivning är betydelsen av hur andra kommunernas implementering avgörande (Haraldsson & Tagesson, 2014, Falkman & Tagesson, 2008).

Praktiska förutsättningar - Användandet av komponentavskrivning förutsätter att den redovisande enheten är ägare till tillgången. RKR lyfter fram exempel på olika typer av objekt

där komponentavskrivning ska användas. Men eftersom olika kommuner äger olika typer av objekt kan redovisningsvalet härledas till det materiella tillgångsbeståndet (RKR. 11.4).

Ovanstående resonemang har resulterat i åtta antaganden till varför kommuner tillämpar komponentavskrivning på olika sätt.

Antagande 1	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av politiker.
Antagande 2	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av tjänstemännen.
Antagande 3	Tillämpningen av komponentavskrivning påverkas av kommunens revisorer.
Antagande 4	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av bristen av sanktioner.
Antagande 5	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av kommunens befolkningsmängd.
Antagande 6	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av kommunens finansiella styrka.
Antagande 7	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av hur andra kommuner arbetar.
Antagande 8	Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av vilka kommunens materiella tillgångar är.

4 Metod

4.1 Vetenskaplig metod

Strategin som har använts i uppsatsen är av en kvalitativ karaktär eftersom jag genom analysenheternas egenskaper och inte antal söker att finna svar på min forskningsfråga. Studien är, genom problem- och syftesformuleringen, något som man i metodsammanhang kallar en förklarande studie. Det som kännetecknar studier av detta slag är att de söker att finna svar på varför-frågor. I detta fall handlar det om, som tidigare nämnts, varför kommuner tillämpar komponentavskrivning på olika sätt. Vidare valde jag att studera och lyfta fram relevanta antaganden innan undersökningen inleddes. Teorierna valdes ut som ett direkt resultat av problemformuleringen och har varit i centrum för undersökningen. Utefter givna förutsättningar föll valet av metod på jämförande fåfallsstudie. Motiveringen till det låg i att jag ville undersöka hur stor förklaringsfaktor mina antaganden hade, samt att jag på grund av praktiska förutsättningar inte haft möjlighet att använda samtliga kommuner som analysenheter. För att samla in data har jag använt mig av samtalsintervjuer eftersom det återger en subjektiv bild av hur respondenten upplever det aktuella fallet. Intervjuerna har utförts via telefon eftersom jag då inte begränsade mig till kommuner i ett och samma geografiska område samt för att hinna med samtliga tio intervjuer (Esaiasson et al, 2012).

4.2 Val av kommuner och respondenter

Kommuner - I fåfallsstudiens natur ligger tyngd i att hitta rätt fall utifrån studiens karaktär. I valet av vilka fall som ska granskas, det vill säga kommuner, utgick studien från de antaganden som tidigare har presenterats. Urvalet har på så sätt till stor del styrts av att hitta kommuner med motsatta egenskaper när det gäller befolkningens mängd och finansiell styrka. (Esaiasson et al, 2012). Kommunerna som valdes ut är: Borås, Danderyd, Falkenberg, Göteborg, Härryda, Jönköping, Kiruna, Linköping, Vänersborg och Örebro.

Respondenter - Kommunernas distinktioner i organisationsutformning kan i många fall uppfattas som små. Men eftersom verksamhetsområdet inom vilken undersökningen utgår ifrån är relativt smalt kan det vara personer med olika befattningar som arbetar med besluten runt komponentavskrivning. För att motverka detta valde jag att använda mig av den så kallade snöbollstekniken. Målet är att komma i kontakt med den som styr över redovisningsvalet när det gäller komponentavskrivning (Esaiasson et al, 2012).

4.3 Intervjuguide

Arbetet som resulterade i intervjufrågorna initierades med att tolka teorier från tidigare forskning till antaganden som kunde användas för att undersöka redovisningsvalet runt komponentavskrivning. Antagandena kan delas in i fyra olika teman som är:

Politisk påverkan	Antagande	1
Påverkan från tjänstemännen/revisorer	Antagande	2 - 4
Kommunens egenskaper	Antagande	5 -7
Praktiska förutsättningar	Antagande	8

Samtalsintervjuerna har i sin utgått från tre olika typer av frågegrupper: Inledande frågor där fokus har legat på att få information om respondenten och kommunen. Tematiska frågor där önskan är att den intervjuade personen ska tala öppet och fritt om aktuella ämnen utefter de olika hypoteserna. De tematiska frågorna är direkt kopplade till de olika teorier som tidigare har presenterats i uppsatsen. Den tredje gruppen består av uppföljningsfrågor som är direkt kopplade till teman som intervjun utgår ifrån. Det var inte möjligt att på förhand presentera uppföljningsfrågorna eftersom behovet av uppföljning har varierat mellan intervjuerna. Målet med denna teknik är att respondenternas egen bild av verkligheten ska belysas och lyftas fram (Esaiasson et al, 2012).

4.4 Inledande datainsamling

Innan arbetet med samtalsintervjuerna initierades gjordes en datainsamling om varje enskild kommun i studien. Insamlingen utgick från kommunernas hemsidor, årsredovisningar och diverse interna och externa rapporter. Syftet med detta var att erhålla en större kunskap om kommunerna och deras arbete med komponentavskrivning samt att påbörja undersökningen.

5 Empiri

Som tidigare nämnts är detta en fåfallsstudie där fokus har legat på att titta på kommunernas egenskaper och inte deras antal. De variabler som har varit betydande är befolkningsmängd, finansiell styrka samt hur långt fram i övergången kommunen är. När det kommer till kommunens storlek har jag valt ut fem kommuner med ett invånarantal under 50 000 samt fem kommuner över 100 000 invånare. Därefter har kommunernas soliditet granskats för att skapa en stor spridning sett över båda grupperna av kommuner. Målet har varit att 2-3 av de större kommunerna ska vara bland de med sämst respektive bäst soliditet, detsamma gäller för de mindre kommunerna. Resultatet av detta är att följande kommuner har valts ut:

Kommun	Soliditet	Befolkningsmängd
Vänersborg	53	37 000
Jönköping	54	132 000
Falkenberg	57	42 000
Göteborg	57	500 000
Härryda	58	36 000
Kiruna	58	23 000
Danderyd	63,1	32 000
Borås	68,3	107 000
Örebro	73	140 000
Linköping	79	150 000

5.1 Borås kommun

Borås kommun har drygt 107 000 invånare vilket tar dem till en topp 15-placering i Sverige. I den närliggande omgivningen bor det cirka 1,5 miljoner invånare. Det sitter totalt 73 ledamöter i kommunfullmäktige som styrs av ett rödgrönt styre (Socialdemokraterna, Vänsterpartiet och Miljöpartiet) och ordförande är Per-Olof Höög (S). Soliditet i kommunen ligger på 68,3 procent (Borås 2015).

Komponentavskrivning

Komponentavskrivning infördes som avskrivningsmetod under 2014. Man har valt att endast införa det på nya tillgångar som har blivit färdigställda under året som är av ett större ekonomisk värde. Det pågår dock en utredning om hur man ska genomföra en omställning för de befintliga fastigheterna. Övergången till komponentavskrivning är en fråga som ligger på tjänstemannanivå och därigenom påverkar inte politiken införandet. Det ligger inte heller till

grund för någon partipolitisk tävlan eller andra politiska effekter. Arbetet med övergången leds av redovisningschef Ronny Gabrielsson som i ett processtadie har till uppgift att dra igång arbetet och involvera personer med rätt kompetens från olika förvaltningar. Det är många tjänstemän som är involverade i processen och några av de viktigaste kompetenserna är byggnadstekniska-, förvaltningsekonomiska- och budgetkunskaper. Övergången har inte påverkats av underbemanning eller någon annan form av personaltillsättningsfaktorer. Utifrån rekommendationen från RKR och deras förtydligande har det lämnats ett stort spelutrymme för tjänstemännen att göra tolkningar. Respondenten menar inte att det är ett för stort utrymme utifrån kommunen men det medför att komponentavskrivningen kommer nå olika effekter i olika kommuner. Det är framförallt tolkningsutrymmet att fastställa komponentuppdelningen och komponenternas nyttjandetid som påverkar distinktionerna. Kommunen har arbetat aktivt med att samla in erfarenheter, tankar och idéer från andra kommuner och verksamheter. Man har bland annat deltagit i olika konferenser där personal från andra kommuner och Sveriges kommuner och landsting har deltagit. Syftet med detta har varit att lära genom andra och på så sätt kunna fatta mer korrekta beslut. Eftersom övergången inte har påverkats av personalstyrkans storlek och arbetet och besluten ligger på tjänstemannanivå påverkas inte arbetet av kommunens befolkningsmängd eller kommunens finansiella styrka. Uppfattningen är att kommunens arbete hade varit detsamma även om tillgångsbeståndet hade sett annorlunda ut eftersom det är regelverket som styr (Intervju 2, 2015-05-06).

5.2 Danderyd

Danderyd är en av Sveriges till ytan minsta kommuner med drygt 32 000 invånare och är belägen cirka 1 mil norr om Stockholm. Moderata samlingspartiet, Folkpartiet liberalerna och Kristdemokraterna bildar tillsammans den koalition som styr kommunen.

Kommunfullmäktige styrs av ordförande Björn Hamilton (M) och består av totalt 45 ledamöter från 6 olika partier. Kommunens soliditet ligger på 63,1 procent (Danderyd, 2015).

Komponentavskrivning

Under 2014 utförde PwC en granskning av internkontroll av redovisning, på uppdrag av kommunens revisorer, med inriktning på redovisning av anläggningstillgångar. PwC uttalar sig om att den interna kontrollen enbart delvis lever upp till önskvärd standard. Motivet till detta är bland annat att övergången till komponentavskrivning ej har genomförts. I kommunens dokumentation saknas det även en rutin/riktlinje för hur Danderyd ska arbeta

med införandet av komponentavskrivning. Huvudansvaret för besluten runt komponentavskrivning har kommunledningskontoret och ekonomichef Annika Eriksson. Det är emellertid personal från bland annat den tekniska förvaltningen som utför en stor del av arbetet och förberedelserna inför införandet. I teamet är det viktigt med sakkunnighet och man har därför en högskoleutbildad ekonom med i projektet. För tillfället är Danderyd inne i en research-fas med fokus på att studera andra organisationers tillämpningsval. Det framgår i intervjun att arbetet med införandet av komponentavskrivning har initierats och fördröjningarna med införandet kan härledas till flera olika faktorer. En stor förklaring tillskrivs otydligheten i rekommendationen eftersom det finns en osäkerhet i hur rekommendationen ska tillämpas. Det har lämnats ett för stort handlingsutrymme för tjänstemännen som kommer påverka tillämpningsutfallet. Det blir viktigt att studera andra kommuner för att skapa sig en klar bild hur tillämpningen ska gå till men även hur den inte ska gå till. Respondenten menar att tillämpningsdirektiv och övriga förtydligande har varit såpass otydliga att

“varje kommun behöver uppfinna hjulet” (Intervju 1, 2015-05-05).

Trots detta finns det en övertygelse om att komponentavskrivning, som grundtanke, är en bra utveckling från den linjära avskrivningsmetoden. När det kommer till hur politiken påverkar och påverkas av komponentavskrivning är uppfattningen att komponentavskrivning är en fråga på tjänstemannanivå som inte berör den partipolitiska tävlan eller medför andra politiska effekter. Kommunens ekonomiska situation och dess finansiella styrka påverkar inte arbetet med komponentavskrivning. Även bristen på sanktioner tillskrivs ett relativt lågt förklaringsvärde (Intervju 1, 2015-05-05).

5.3 Falkenberg

Kommunen är Regionen Hallands till ytan största kommuner och har cirka 42 000 invånare. Kommunvalet 2014 resulterade i att kommunen styrs av ett samarbete som man benämner som Alliansen+. Utöver de fyra allianspartierna ingår även Miljöpartiet. Kommunfullmäktige består av 51 ordinarie ledamot och leds av ordförande Gun-Marie Stenström (M). Soliditeten i kommunen ligger på 57 procent (Falkenberg, 2015).

Komponentavskrivning

Kommunen har varit relativt tidiga i övergången och har nu infört komponentavskrivning på kommunens samtliga fastigheter med ett betydande värde. Nästa steg i processen är att komponentavskriva tillgångar i infrastrukturen. Kommunen fastställde en metod genom att den egna kunskapen utökades med hjälp av information från bland annat SABO, det kommunala fastighetsbolaget FABO, Partille kommun och konsultering med PwC Stockholm. Arbetet resulterade i att man delade upp befintliga fastigheter i två steg; först efter en mall som gällde alla typer av objekt därefter efter varje byggnads egenskaper. Motivering till att man valde att börja med fastigheterna är att det ansågs vara det som var mest besvärligt. Respondenten anser att rekommendationen har varit tillräckligt tydlig och ser positivt på att ett tolkningsutrymme har lämnats åt kommunerna. Eftersom kommunen redan har genomfört stora delar av övergången har ärendet varit upp i kommunfullmäktige vid flertalet tillfällen. På så sätt har politikerna kunnat tillgodogöra sig en grundläggande kunskap. Det har dock inte legat till grund till någon politisk debatt inom kommunen eller på annan nivå som har gjort sig hörd hos tjänstemännen. Det finns heller ingenting som tyder på att införandet av komponentavskrivning skulle kunna påverka väljarna. Det finns en positiv inställning till införandet av komponentavskrivning och motiveras med att det ger en mer rättvis redovisning. Arbetet med komponentavskrivning i Falkenberg har utgått från tjänstemännens yrkesskicklighet. För att öka kunskapen har kommunen tagit till sig information från SABO, fastighetsbolag, Partille kommun och PwC. Man har inte deltagit i utbildningar som har arrangerats eftersom de ägde rum efter att kommunen genomförde övergången. I övergångens initierande fas fastställde tjänstemännen att avskrivningsmetoden först skulle införas på kommunens fastigheter. Vidare var det tjänstemännen som styrde valen av komponentuppdelning och nyttjandetid. När det gäller bristen på sanktioner anser respondenten att det med all säkerhet hade påskyndat införandet i andra kommuner. En förändring i tillgångsbeståndet hade inte påverkat framtagandet av arbetsmetod eller redovisningsvalet eftersom man anser att det

”stys av tjänstemännens förmåga att tolka rekommendationen”

(Intervju 5, 2015-05-07).

5.4 Göteborgs kommun

Göteborg är med sina drygt 500 000 invånare Sveriges näst största stad. Kommunens organisation är uppdelad i tio stycken stadsdelsförvaltningar som på många sätt fungerar som

en egen kommun där varje stadsdelsnämnd har ett eget ekonomiskt ansvar. Kommunens redovisning sker dock centralt och innefattar samtliga förvaltningar. Göteborg styrs av ett politiskt samarbete mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Vänsterpartiet och Feministiskt initiativ. Kommunfullmäktiges arbete leds av ordförande Lena Malm från Socialdemokraterna. Göteborgs soliditet ligger på 57 procent (Göteborg 2015).

Komponentavskrivning

Kommunen befinner sig just nu i ett planeringsstadium i övergångsprocessen och man har för avsikt att implementera komponentavskrivning år 2017. Göteborg är mitt uppe i en omfattande ekonomisystemsförändring vilket anges som en huvudledning till den sena starten. Arbetet som pågår handlar till största del om att uppdatera anläggningsregister, fastställa komponentuppdelningen och se över nyttjandetider för varje komponent. Processen innefattar teknisk men framför allt ekonomisk kunnig personal på central kommunnivå men även från olika förvaltningar. Kommunens politiker har en grundläggande kunskap om avskrivningsmetoden då ärendet har varit uppe i kommunfullmäktige. Det har dock inte legat till grund för någon partipolitisk debatt. Respondenten menar emellertid att i och med att komponentavskrivningen innebär att resultat kommer att förbättras med 200 miljoner kronor/år de första åren kan det i framtiden medföra ett politiskt engagemang. Bytet av avskrivningsmetod anses medföra en del fördelar men även många svårigheter. Det finns även en tveksamhet till om komponentavskrivning behövs för att kommunerna ska producera en rättvisande redovisning. När det kommer till faktorer som påverkar övergången anser respondenten att det är kommunens egna förutsättningar som styr övergången. Trots att representanter från kommunen har deltagit i utbildningar och andra typer av kommunträffar som SKL och KEF har arrangerat är det framförallt den egna kompetensen som är avgörande. Utbildningarna har inte påverkat starten nämnvärt men däremot komponentuppdelningen. Det handlingsutrymme som rekommendationen lämnar åt kommunerna faller på tjänstemännens yrkesskicklighet. Resultatet styrs av deras förmåga att göra korrekta uppdelningar och avvägande när det kommer till bland annat nyttjande tid (Intervju 4 2015-05-17).

5.5 Härryda

Härryda kommun är beläget mellan Göteborg och Borås och har ett invånarantal på drygt 36 300. Efter kommunvalet 2014 styrs kommunen av Alliansen tillsammans med Sportpartiet.

Kommunfullmäktige består av 51 ordinarie ledamot och arbetet leds av ordförande Maria Kornevik Jacobsson (C). Kommunens soliditet ligger på 58 procent (Härryda 2015).

Komponentavskrivning

I mars 2015 utförde kommunstyrelsen en granskning av årsredovisningen från 2014 på uppdrag av kommunens revisorer. Rapporten visar att komponentavskrivning har införts i de kommunala bolagens redovisning men inte i redovisningen för kommunen. Införandet av komponentavskrivning i bolagen innebar i 2014 årsredovisen endast en marginell effekt i koncernredovisningen (Härryda 2015). Kommunens politiker har inte i detta skede någon större kunskap om arbetet, rapportering kommer att ske längre fram då det går att utläsa effekterna av omställningen. Det finns en tveksamhet till om det kommer bli någon politisk fråga eller en fråga för väljarna eftersom det handlar om ett ärende på tjänstemannanivå. Arbetet med övergången utförs av en grupp ekonomer som leds av redovisningschefen. Gruppen har även haft en dialog med berörd verksamhetspersonal vilka har bidragit med ett tekniskt kunnande. Kommunen har aktivt valt att vänta med genomförandet på grund av osäkerhet runt arbetet med rekommendationen. Det har funnits en önskan om att först se hur andra kommuner har arbetat med komponentavskrivning. Just nu är man inne i en fas där man ser över hur införandet ska genomföras rent praktiskt. Planen är att börja med en fastighet för att sedan successivt införa det på övriga tillgångar. Kommunens revisorer har tillsammans med de aktuella tjänstemännen haft en diskussion om att kommunen än så länge inte följer rekommendationen. Det har dock inte medfört att revisorerna styrt arbetet på något direkt sätt. Redovisningschefen anser att utrymmet för egna tolkningar är för stort och att det borde funnits någon form av standard som anger vilka tillgångar som ska komponentavskrivas, hur tillgången delas upp i komponenter och deras nyttjandetid. I och med kommunens uttalade strategi om att vänta med införandet för att se hur andra kommuner går tillväga har de haft en god kännedom om hur grannkommuner och andra kommuner arbetar. Den kunskapen kommer att vara betydande i kommunens eget arbete. Valet med att vänta in andra kommuner hade varit detsamma oavsett vilket tillgångsbestånd kommunen har, kommunens ekonomi eller finansiella styrka (Intervju 8, 2015-05-12).

5.6 Jönköpings kommun

Jönköping är med sina drygt 132 000 invånare en av Sveriges tio största kommuner sett till befolkningsmängd. Kommunfullmäktige består av totalt 81 ledamöter från totalt åtta partier.

Arbetet leds av ordförande Anders Hulesjö (KD). Kommunens soliditet ligger på 54 procent (Jönköping 2015).

Komponentavskrivning

Övergången till komponentavskrivning har ännu inte genomförts i kommunen. Det tillsattes en projektgrupp januari 2015 med uppgiften att arbeta med implementeringen av rekommendation 11.4. Anledningen till den sena starten är att man anser det vara viktigt med att få det rätt från början eftersom det är svårt att backa processen när den väl är igång. Även att det initiala arbetet har erfordrat en stor arbetsinsats av kommunens tjänstemän. Eftersom kommunen ännu inte har genomfört övergången är effekterna av den ännu okända för politikerna. På sikt kommer deras kunskap att öka men man är tveksam till att det kommer leda till några politiska effekter så som partipolitisk tävlan eller påverka väljarna. Detta eftersom det är ett ärende som ligger på tjänstemannanivå. Arbetet med övergången till komponentavskrivning leds av kommunens redovisningschef. Respondenten är av uppfattningen att komponentavskrivning medför positiva effekter eftersom den genererar en mer rättvis redovisning men lyfter samtidigt fram att det initialt medför mycket arbete. Teamet som arbetar med komponentavskrivning ska ha en bred kompetens men med spets mot det tekniska och ekonomiska hållet. Trots att arbetsbelastningen har ökat på befintlig personal har man inte lidit av underbemanning. Kommunens ekonomi och finansiella styrka eller bristen på sanktioner tillskrivs ett lågt förklaringsvärde då man anser att

“det är ett regelverk som vi ska följa och vi får försöka hantera det utan hänsyn till ekonomin” (Intervju 3, 2015-05-06).

Vidare tycker man att det tolkningsutrymme som har lämnats i rekommendationen är positiv eftersom man då kan göra Anpassningar utefter den aktuella kommunens egenskaper. Kommunen har i ett tidigt stadié ansett att det är viktigt att samla erfarenheter genom kontakter med andra kommuner. Man har bland annat haft personal som deltagit i utbildningar arrangerade av KEF. Vidare beskrivs utbildningarna som lärorika och som en chans att utbyta tankar och idéer med tjänstemän från andra kommuner. Kommunen har även hämtat kunskaper från den privata sektorn i hanteringen av fastigheter. Planen är att man i stora drag kopierar fastighetsbolagens komponentuppdelning. Arbetet med rekommendationen när det kommer till planerings och processutformning skulle i stora drag

sett liknande ut även om kommunen haft ett annat tillgångsbestånd. Det skulle eventuellt medföra att man efterfrågar andra tekniska kompetenser i teamet (Intervju 3, 2015-05-06).

5.7 Kiruna kommun

Kiruna är, sett till ytan, Sveriges största kommun med sina 19 447 kvadratkilometer. I kommunen bor det cirka 23 000 invånare. Kommunen arbetar just nu med en omfattande stadsomvandling som innebär att Kiruna stad kommer att flyttas till förmån för gruvarbetet som pågår. Stadsomvandlingen medför att tillgångsbeståndet kommer att förändras då det kommer att byggas mycket nya tillgångar. Kommunen styrs av ett samarbete mellan Socialdemokraterna, Vänsterpartiet, Sámelistu, Moderata samlingspartiet och Feministiskt Initiativ. I kommunfullmäktige leds arbetet av ordförande Ann-Kristin Nilsson (S). Kommunens ligger på 58 procent (Kiruna, 2015).

Komponentavskrivning

Arbetet med komponentavskrivning befinner sig för tillfället i ett planeringsstadium. Planen är att övergången ska påbörjas med alla nya fastigheter som byggs, därefter befintliga och till sist VA-verksamhetens tillgångar. Kommunens politiker har erhållit en grundläggande kunskap genom att ärendet har dragits i kommunfullmäktige. I detta skede har det inte legat till grund för någon partipolitisk debatt eller generat några andra politiska effekter. I Kiruna leds arbetet med övergången av en redovisningsekonom som tillsammans med redovisningschefen har tagit fram den metod som kommunen kommer att använda. Övergången styrs av tjänstemännens yrkesskicklighet och har erfordrat tjänstemän med både ekonomiska och tekniska kompetenser. För att underlätta arbetet har man tagit del av SKL:s utlåtande om komponentavskrivning. Respondenten anser att arbetet förvisso hade underlättats om det hade funnits en mall för hur komponentuppdelning, val av tillgångar och nyttjandetid skulle utformas men menar samtidigt att anpassningarna till varje kommuns egenskaper går förlorade. Under införandeprocessen har kommunens ekonomiavdelning varit underbemannad vilket anses motiverar övergångens försening. Om förseningarna skulle medföra sanktioner mot kommunen skulle man med all säkerhet tillsätta mer resurser till övergångsarbetet. Övergången har inte styrts av kommunens ekonomi eller finansiella styrka eftersom

“komponentavskrivningen ska följa det verkliga värdet och inte påverkas av ekonomi eller kommunens resurser” (Intervju 7, 2015-05-11).

För att berika sin egen kunskap och erfarenhet har kontakter tagits med flera andra kommuner. Erfarenheterna har i sin tur påverkat kommunens egen metod till viss del. Tillgångsbeståndet är på ett sätt unikt i Kiruna eftersom man bygger så mycket nytt. Trots detta är uppfattningen att tillgångsbeståndet inte påverkar tillämpningen (Intervju 7, 2015-05-11).

5.8 Linköpings kommun

Linköping är en snabbt växande kommun med cirka 150 000 invånare vilket gör den till Sveriges femte största. Ett politiskt samarbete mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet och Folkpartiet styr det politiska arbetet. I kommunfullmäktige sitter det 79 ledamöter och arbetet leds av ordförande Helena Balthammar (S). Kommunens redovisade soliditet ligger på 79 procent (Linköping, 2015).

Komponentavskrivning

Kommunens fastigheter ägs av de kommunala fastighetsbolagen vilket medför att man enbart har arbetet med att övergå till komponentavskrivning på tillgångar inom infrastrukturen så som gator, torg och parker. Övergången genomfördes under 2014 och man hade en utarbetad plan med att börja med nya tillgångar för att därefter successivt arbeta bakåt i tiden med befintliga. Kommunens politiker är insatta i arbetet genom att tjänstemännen har rapporterat om processens utveckling. De har emellertid inte påverkat arbetet något eftersom

“det är ett redovisningsärende som ligger på tjänstemannanivå”
(Intervju 9, 2015-05-12).

Arbetet med övergången till komponentavskrivningen leds av en controller vars arbetsuppgift är att övervaka så att kommuner följer de lagar och rekommendationer som finns inom redovisning. Kompetenserna som har efterfrågats i övergången har varit ekonomiska och tekniska. Processen har inte påverkats negativt av personaltekniska faktorer så som underbemanning eller kompetensluckor. Avgörande för projektets framgång är, enligt respondenten, tjänstemännens förmåga att tolka rekommendationen och därigenom göra träffsäkra komponentuppdelningar med relevant avskrivningstid. Kommunen deltar i olika

forum för kommunalt samarbete där frågan har varit uppe. Man har på så sätt berikat sin egen kunskap och det har till viss del påverkat valen som gjorts. Utöver detta har även den tekniska personalen varit i kontakt med andra kommuners motsvarighet när det gäller komponentuppdelningen. Ekonomin eller kommunens finansiella styrka anses inte påverkat arbetet på något negativt sätt (Intervju 9, 2015-05-12).

5.9 Vänersborgs Kommun

Vänersborgs kommun är huvudstad i Västra Götalandsregionen och har cirka 37 000 invånare. Sedan valet 2014 styrs kommunen av ett samarbete mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet och Centerpartiet. I kommunfullmäktige sitter det totalt 51 stycken ledamöter och arbetet leds av ordförande Lars Göransson Ljunggren (S). Vänersborgs soliditet ligger på 53 procent (Vänersborg, 2015).

Komponentavskrivning

Kommunen har genomfört övergången till komponentavskrivning på VA-verksamhetens tillgångar. Anledningen till att man påbörjade processen där var att det redan fanns en komponentuppdelning som man sedan använde sig av i den nya avskrivningsmetoden. För tillfället planerar man övergången för kommunens övriga tillgångar. Arbetet består till största del av val av antal komponenter, vad som är en komponent och hur lång nyttjandetid komponenten har. Politikerna har än så länge ingen större kunskap om komponentavskrivning eftersom ärendet inte har varit uppe i kommunfullmäktige så många gånger vilket kommer att förändras på sikt. Införandet anses inte påverka väljarna eller ligga till grund för någon partipolitisk debatt. Arbetet leds av kommunens redovisningschef men i teamet som arbetar med processen har man involverat såväl ekonomiskt och tekniskt kunnig personal.

Respondenten ser positivt på komponentavskrivningen men menar att det har inneburit en ökat arbetsbelastning på en redan ansträngd personalstyrka. Det har dock inte saknats några kompetenser men arbetet hade underlättats om det var fler i projektet. Tjänstemännen är de som har styrt komponentuppdelningen, valet av tillgångar och komponenternas nyttjandetid. Kommunens revisorer har inte deltagit aktivt i arbetet. De har dock uppmanat tjänstemännen att genomföra förändringen men visar samtidigt en förståelse för komplexiteten. För att kunna göra mer korrekta val har kommunen varit i kontakt med andra kommuner. De andra kommunerna har påverkat till viss del men det är framförallt den egna kompetensen sett till kommunens egenskaper som har styrt arbetet. Tillgångsbeståndet har styrt arbetet till viss del

i den bemärkelsen att man påbörjade övergången med VA-verksamhetens tillgångar på grund av en befintlig komponentuppdelning (Intervju 6, 2015-05-06)

5.10 Örebro kommun

Kommunen är med sina drygt 140 000 invånare landets sjunde största kommun sett till befolkningsmängd. Kommunen är centralt belägen med ca 20 mil till Stockholm och 30 mil till Göteborg. Sedan valet 2014 styrs kommunen av ett samarbete mellan Socialdemokraterna, Centerpartiet och Kristdemokraterna. I kommunfullmäktige sitter det 65 ledamöter och arbetet leds av ordförande Agneta Blom (S). Kommunens soliditet ligger enligt senaste årsredovisningen på 73 procent (Örebro 2015).

Komponentavskrivning

Örebro är för tillfället inne i en planeringsfas av anpassning till rekommendationen. Övergången har under en längre tid saknat en projektledare vilket har medfört att kommunen fick göra en omstart av införandet av komponentavskrivning. Ett annat skäl som anses ligga till grund för förseningen är att det befintliga ekonomisystem inte är anpassat till de krav som den nya avskrivningsmetoden medför. Kommunens politiker har än så länge endast en begränsad kunskap om ärendet eftersom man inte har kommit så långt i processen. Politikerna anses mest vara intresserade av konsekvenserna av rekommendationen och inte den tekniska utformningen av redovisningen. Det har ännu inte legat till grund för någon politisk debatt som har nått fram till tjänstemännen. Det finns även en tveksamhet till att det kommer att leda till några politiska effekter i någon större bemärkelse. Arbetet med införandet av komponentavskrivning leds av redovisningschefen och övergångens projektgrupp bestående i huvudsak av olika ekonomer. Gruppen har dock en kommunikation med tekniskt kunnig personal från berörda verksamheter. Tjänstemännen är de som utför samtliga redovisningsval och beslut av teknisk karaktär. Respondenten anser emellertid att det finns ett onödigt stort tolkningsutrymme för varje kommun och dess tjänstemän. Motiveringen till detta är att trots att det finns många kommunala olikheter finns det i det här avseendet såpass stora likheter att normgivande organ kunde presentera någon form av mall för anpassningen till rekommendationen. Mallen bör innehålla förslag på komponentuppdelning och de olika komponenternas nyttjandetid. Vidare anses det att Örebros arbete runt komponentavskrivning inte har påverkats av bristen på sanktioner inom kommunal redovisning. Kommunens revisorer har inte påverkat eller deltagit i arbetet på ett aktivt sätt mer än att de höll i ett

informationsmöte i samband med att kommunens fastighetsbolag gick över till komponentavskrivning. Arbetet har präglats med en stor kontakt med andra kommuner. Det finns sedan tidigare ett redovisningsnätverk där Örebro tillsammans med åtta andra jämnstora kommuner i närområdet deltar. Rekommendation 11.4 har vid flertalet tillfällen diskuterats i nätverket och man har där kunnat erhålla information och erfarenheter om hur andra arbetar. Tillgångsbeståndet har påverkat införandet till viss del eftersom den största delen av tillgångarna ägs av kommunens fastighetsbolag. Det medför att tjänstemannakompetensen som nu ligger i bolagen hade legat i kommunen om ägandet sett annorlunda ut (Intervju 10, 2015-05-12).

6 Analys/diskussion

I denna del av uppsatsen kommer resultatet från datainsamlingen analyseras och diskuteras för att kunna utvärdera vilka antaganden som erhåller störst förklaringsvärde till varför kommuner tillämpar komponentavskrivningen på olika sätt. Förfarandet utgår från studiens syfte och kommer att byggas upp från ämnets tidigare forskning och de teorier om redovisningsval som presenterats. Till en början ligger fokus på att identifiera de olika kommunernas reaktioner utifrån Olivers (1991) teorier om organisationers svar på institutionellt tryck. Därefter kommer jag, utifrån positiv redovisningsteori och institutionell teori, lyfta fram de faktorer som förklarar reaktionerna och således besvara forskningsfrågan.

6.1 Kommunernas reaktioner

Den tidigare forskningen inom reaktioner på externt tryck lyfter fram fem olika reaktionstyper där tre olika utfall är kopplade till varje reaktion (Oliver, 1991). Efter att ha studerat tio olika kommunernas arbete med övergången till komponentavskrivning samt genom de utförda intervjuerna kan två olika reaktionstyper identifieras:

Samtycka: Det är framför allt två utfall som gör sig påmind i kommunernas sätt att samtycka till rekommendationen. Den första är osäkerhet som kopplas ihop med mimetiska påtryckningar där reaktionen blir att kommunen, på grund av sin egen osäkerhet, försöker efterlikna hur andra kommuner gör. I denna kategori hittar man totalt sex av de tio utvalda kommunerna. Respondenter för kommunerna har angivit att fördröjningen av övergången härleds till att det förberedande arbetet har varit svårt och tidskrävande. Det har funnits en stor osäkerhet i vad som ska komponentavskrivas, komponentuppdelningen samt komponenternas nyttjandetid. För att komma till bukt med den egna osäkerheten har man valt att bland annat titta på hur andra kommuner har arbetat. Det har funnits en önskan om att låta andra göra det tyngsta arbetet med att utforma en tidig praxis som kan ge vägledning i övergången. Härryda är den kommun som har genom sitt uttalade val, om att helt vänta med övergången tills man ser andra kommuners tillämpningsutfall, visat sig vara mest beroende av hur andra kommuner har arbetat. De övriga kommunerna i denna kategori som uppvisar liknande tendenser som Härryda är: Borås, Örebro, Kiruna, Jönköping och Danderyd. Borås har förvisso påbörjat arbetet med övergången men man har haft ett stort utbyte med andra kommuner som har påverkat den egna processen.

Det andra är att samtycka genom att följa regler och acceptera de normer som finns. Kommunerna som hamnar i denna kategori kännetecknas av att de har kommit relativt långt i arbetet med övergången. För kommunerna upplevs regleringar, såsom rekommendation 11.4, som ett starkt institutionellt tryck som inte lämnar något utrymme för avvaktande eller motsägande. De tre kommunerna som hamnar i denna kategori är Vänersborg, Falkenberg och Linköping. Kommunerna har förvisso valt att titta på hur andra kommuner har arbetat men utan att avvakta arbetet på grund av det. Det har även varit viktigt att lyfta fram att arbetet med till exempel komponentuppdelning och nyttjandetider påverkas i en högre utsträckning av kommunens egna tjänstemän och deras befintliga yrkesskicklighet än vad det gör för de sex tidigare nämnda kommunerna.

Trotsa: Organisationer som reagerar genom att trotsa det tryck som läggs på dem gör det genom att antingen avfärda, utmana eller attackera. Göteborgs kommun passar till viss del in i denna beskrivning genom sin inställning till rekommendationen samt hur arbetet har fortgått. Man har dock för avsikt att genomföra övergången men först år 2017, det kan emellertid anses som relativt sent i jämförelse med andra kommuner och motiverar att man ses som en kommun som än så länge avfärdar rekommendationen. Det finns även tendenser till att man utmanar rekommendationen eftersom man har en negativ syn på dess syfte. I intervjun med respondenten från Göteborg framgår det att det finns tvivel till att komponentavskrivning behövs för att kommunerna ska kunna leverera en rättvisande redovisning.

6.2 Analys av studiens antaganden

Antagande 1 - *Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av politiker.*

Antagandet bottnar i två perspektiv i vilka det finns en potentiell önskan av politiker att påverka redovisningsvalen. Det handlar om att utifrån att redovisningen ligger till grund för ansvarsutkrävande påverka resultaten så att de matchar de avsikter man har haft på förhand. Det kan även finnas en önskan att påverka redovisningen eftersom den ligger till grund för kommande års budgetarbete. Genom de intervjuer som har utförts kan man avläsa att politikerna i de olika kommunerna inte har påverkat arbetet med komponentavskrivning i detta skede. Motiveringen till detta ligger framförallt i att övergången till komponentavskrivningen är ett ärende som i samtliga av de utvalda kommunerna ligger på tjänstemannanivå. Politikerna har i dagsläget en relativt låg kunskap om komponentavskrivning och dess effekter eftersom övergången ännu inte har satt sig ordentligt

samt att det endast varit uppe i kommunfullmäktige ett fåtal gånger om det har varit uppe alls. I regel har det endast handlat om att informera om förändringen och vilka effekter det medför. Respondenternas samlade åsikt är att detta är en redovisningsfråga som först kommer att nå politikerna när kommunens totala redovisning presenteras.

Antagande 2 - *Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av tjänstemännen.*

Rekommendation 11.4 har lämnat ett utrymme för kommunerna att styra över vilka tillgångar som ska komponentavskrivas, vilka komponenter tillgångarna ska delas upp i samt komponenternas nyttjandetid. Utrymmet faller på tjänstemännen att i sin roll som utförare tolka rekommendationen och förverkliga den. För samtliga kommuner som deltar i studien har research-arbetet varit av betydande karaktär och krävt stor arbetsinsats för tjänstemännen. De olika team som har utfört det praktiska arbetet har utgått från en ekonomi- eller redovisningschef men i de projektgrupper som har skapats har flera olika kompetenser efterfrågats. Det har handlat om olika typer av ekonomer så som redovisnings- och budgetekonomer som har arbetat med den redovisningsrelaterade problematiken. När det kommer till arbetet med komponentuppdelning och nyttjandetider har arbetet utförts av tekniskt kunnig personal inom respektive verksamhetsområde. I intervjuerna har det framkommit att det som har påverkat övergången till stor del är tjänstemännens yrkesskicklighet. Yrkesskickligheten kan härledas i det här fallet till två olika faktorer; utbildningsnivå och erfarenhet samt eventuell underbemanning. Personerna som sitter i nyckelpositionen har i regel högskoleutbildning med mångårig erfarenhet från ekonomiarbete på kommunal nivå. Undantaget är Kiruna kommun där arbetet leds av en gymnasieekonom med mindre än ett års erfarenhet av liknande arbete. För samtliga kommuner har arbetet med komponentavskrivning medfört en ökad arbetsbelastning då uppgiften faller på tjänstemän med redan befintliga arbetsuppgifter. För de kommunerna med en ansträngd bemanningssituation har detta inneburit ytterligare problem. Även här utmärker sig Kiruna negativt eftersom de under en längre tid haft bekymmer med underbemanning vilket har resulterat i att arbetet har försenats. Det är dock osäkert ifall dessa två faktorer genererar ett högt förklaringsvärde till att arbetet med övergången till komponentavskrivning är försenat i Kiruna. Förklaringen till det är att det finns flertalet andra kommuner som även dem är försenade samt att man i Kiruna arbetar med en omfattande stadsomvandling. Sammanfattningsvis kan man säga att det finns ett stöd för de institutionella teorierna om att redovisningsval påverkas av tjänstemännen men att det har varit rekommendationens avsikt. Det kan inte kopplas samman med kommunernas olika tillämpningsutfall när det kommer till

vilka tillgångar som ska komponentavskrivas, komponentuppdelning och nyttjandetid eftersom det ofta handlar om tjänstemän med samma typ av utbildning och erfarenhet. Rekommendationen lämnar egentligen inget utrymme för tolkningar om när övergången ska ske. Det finns dock indikationer på att tjänstemännen har påverkat detta i stor utsträckning. I de kommuner som har kommit längst i övergången (Vänersborg, Falkenberg och Linköping) finns det en annan inställning och värdering till det institutionella tryck som rekommendationen innebär. I de tre kommunerna anser man att redovisningsreglering så som rekommendation 11.4 är ett starkt institutionellt tryck som inte går att motsätta sig eller fördröja. Synen på rekommendationen har varit att den är tydlig och att ytterligare styrning förvisso skulle underlätta arbetet men att det samtidigt leder till en mindre rättvisande redovisning. I övriga kommuner finns det högre grad av negativ inställning till rekommendationen då man efterfrågar exempel på genomförandet. Även att man i flera fall upplever att personalresurserna inte har varit tillräckliga för att genomföra övergången i tid.

Antagande 3 - *Tillämpningen av komponentavskrivning påverkas av kommunens revisorer.*

Genom den datainsamling som har utförts finns det inget stöd för att revisorerna har påverkat tillämpningen av komponentavskrivning. Motiveringen till detta ligger i att samtliga kommuners respondenter hävdar att revisorerna förvisso har deltagit men på ett icke aktivt sätt. För de utvalda kommunerna, exklusive Vänersborg, Falkenberg och Linköping, har det handlat om ett konstaterande att kommunen i fråga ännu inte följer rekommendationen. Arbetet i dessa kommuner är fortfarande i ett research- eller försöksstadium där man arbetar med mer tekniska frågor såsom komponentuppdelning med mera och där bidrar revisorerna inte med någon expertkunskap. Det ska dock påpekas att det ännu är oklart hur revisorerna kommer att påverka komponentavskrivningsredovisningen när övergången är helt klar och effekterna av den kan utläsas.

Antagande 4 - *Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av bristen av sanktioner.*

Som tidigare nämnts skiljer sig den kommunala redovisningen mot privat redovisning då avvikelser mot de riktlinjer och uppsatta normer som finns inte leder till några sanktioner. I samtalen med respondenterna har ämnet mötts av en viss tveksamhet och oförståelse då sanktioner ligger så långt ifrån deras redovisningsarbete. Jag vill ändå påstå att bristen på sanktioner till viss del förklarar övergångens förseningar. Förklaringarna som respondenterna anger till varför arbetet är försenat är att det har krävts en stor arbetsinsats, förändringar i ekonomisystemet, underbemanning samt en viss passivitet då man låter andra kommuner

utföra det tunga arbetet. Samtliga faktorer kan kopplas samman med att kommunerna inte har prioriterat redovisningsregleringen som i sin tur kan kopplas samman med att det inte medför några sanktioner (Falkman & Tagesson, 2008).

Antagande 5 - *Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av kommunens befolkningens mängd.*

När det kommer till kommunernas storlek, som i det här fallet mäts av invånarantal, skiljer sig positiv- och institutionell redovisningsteori. Positiv redovisningsteori menar att större kommuner är mer benägna att följa regleringar eftersom de blir granskade på ett hårdare sätt samt att de erhåller större skatteintäkter. Institutionell redovisningsteori i ett initierande stadiet hävdar motsatsen eftersom större kommuner på grund av sin storlek kan stå emot det institutionella trycket som en rekommendation medför. I tabellen nedan kan man se att det inte finns något stöd för någon av teorierna. För kommunerna med färre än 50 000 invånare hittar man kommuner som har kommit olika långt i tillämpning, detsamma gäller för kommunerna med fler än 100 000 invånare. Arbetet med tillämpningen av komponentavskrivning har således inte påverkats av kommunens invånarantal. Det ska dock påpekas att det är en stor skillnad mellan den största och näst största kommunen i undersökningen. Göteborg uppvisar egenskaper som går hand i hand med institutionell redovisningsteori. Man har där en negativ inställning till rekommendationen, det är den kommun som uppvisar störst försening samt att man inte påverkas i lika stor utsträckning av hur andra gör.

Kommun	invånare	Status i övergången
Kiruna	23000	Planeringsstadie
Danderyd	32000	Planeringsstadie
Härryda	36300	Planeringsstadie
Vänersborg	37000	Klar med övergången för VA-verkets tillgångar, Planerar för resterande
Falkenberg	42000	Klar med övergången för fastigheter, jobbar med infrastrukturstillgångar.
Borås	107000	Genomför övergången på en del nya tillgångarna, planerar för befintliga
Jönköping	132000	Planeringsstadie, projektgrupp tillsattes 2015
Örebro	140000	Planeringsstadie
Linköping	150000	Genomförde stora delar av övergången 2014, arbetar just nu bakåt i tiden
Göteborg	500000	Avsikt att implementera komponentavskrivning 2017

Antagande 6 - *Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av kommunens finansiella styrka.*

Antagandet bottnar i att kommunernas möjlighet till att utföra ett bra arbete härleds till de resurser som finns till förfogande som i sin tur kopplas ihop med kommunens finansiella styrka. Tabellen nedan visar att så inte har varit fallet i kommunernas arbete med

rekommendation 11.4. De fem kommunerna som har bäst soliditet med undantag för Linköping är bland de kommuner som visar på stora förseningar. I samtalen med respondenterna har det snarare handlat om en prioriteringsfråga eftersom det ofta rör sig om resurser som tas från annan verksamhet eller uppgift.

Kommun	Soliditet	Befolkningsmängd
Vänersborg	53	Klar med övergången för VA-verkets tillgångar, Planerar för resterande
Jönköping	54	Planeringsstadie, projektgrupp tillsattes 2015
Falkenberg	57	Klar med övergången för fastigheter, jobbar med infrastrukturstillgångar.
Göteborg	57	Avsikt att implementera komponentavskrivning 2017
Härryda	58	Planeringsstadie
Kiruna	58	Planeringsstadie
Danderyd	63,1	Planeringsstadie
Borås	68,3	Genomfört övergången på en del nya tillgångar, planerar för befintliga
Örebro	73	Planeringsstadie
Linköping	79	Genomförde stora delar av övergången 2014, arbetar just nu bakåt i tiden.

Antagande 7 - Tillämpning av komponentavskrivning påverkas påverkan/imitering av andra kommuner.

Som tidigare nämnts anger respondenterna att tillämpningen styrs av tjänstemännen. Det som till viss del skiljer kommunerna åt är i hur tjänstemännen utför sitt arbete. Samtliga tio kommuner har varit i kontakt med andra kommuner för att utöka sin kunskapsbank. Det har handlat om olika former av redovisningsnätverk, utbildningar arrangerade av exempelvis KEF och spontana kontakter som har tagits med kommuner som har kommit längre än vad man själva har gjort. Skillnaderna i detta arbete ligger i hur man har valt att låta det påverka de egna valen när det kommer till komponentavskrivning. För sex av kommunerna är detta en betydande faktor i arbetet då man har valt att imitera hur andra kommuner arbetar alternativt senarelägga övergången till förmån för att avvakta konsekvenserna av andra kommuners val. För de fyra övriga kommunerna kan man säga att kontakter med andra kommuner tillskrivs ett visst förklaringsvärde men att det finns andra faktorer som förklarar tillämpningen. Falkenberg var så pass tidiga i övergången att det inte fanns så många kommuner att titta på, Vänersborg hade redan använt sig av komponentavskrivning för VA-verksamhetens tillgångar, Linköping äger enbart tillgångar inom infrastruktur vilket har medfört att man har valt att använda sig av den egna kompetensen i en högra utsträckning. När det kommer till Göteborg kan man genom resonemanget om kommunens reaktion och invånarantal påstå att man inte påverkas av mimetiska påtryckningar.

Antagande 8 - *Tillämpning av komponentavskrivning påverkas av vilka kommunens materiella tillgångar är.*

I ett förtydligande från RKR kan man läsa att de kommunala olikheterna när det kommer till vilka tillgångar kommunerna äger ser olika ut och kan på så vis påverka redovisningsvalen. I intervjuerna har det dock framkommit att kommunernas arbete vad beträffar val av metod, kompetenser och tid för övergången inte hade sett annorlunda ut. Det finns två mindre undantag till detta: Vänersborgs kommun där arbetet kunde påbörjas tidigare på grund av att man redan använde sig av komponentavskrivning för VA-verksamhetens tillgångar. Även respondenten för Örebro menar att tillgångsbeståndet har en viss betydelse då kompetenser som nu ligger i de kommunala fastighetsbolagen kunde ha legat i kommunens redovisningsteam. De två undantagen medför dock inte att antagandet tillskrivs något större generellt förklaringsvärde.

Ovanstående diskussion har resulterat i följande sammanställning:

Resultatet visar:

- Inget stöd för att politiker påverkar tillämpningen.
- Starkt stöd för att tjänstemännen påverkar tillämpning.
- Inget stöd för att revisorerna har påverkat tillämpningen.
- Ett stöd för att bristen av sanktioner har påverkat tillämpningen.
- Inget stöd för att kommunernas storlek har påverkat tillämpningen.
- Inget stöd för att kommunernas finansiella styrka har påverkat tillämpningen.
- Starkt stöd för att andra kommuner har påverkat tillämpningen.
- Inget stöd för att tillgångsbeståndet har påverkat tillämpningen.

7 Slutsats

Syftet med den här uppsatsen har varit att undersöka och förklara varför det uppstår skillnader mellan kommuners tillämpning av rekommendation 11.4 och komponentavskrivning av materiella tillgångar. Denna studies bidrag till en ökad förståelse är att den fokuserar på en reglering istället för regleringar i allmänhet. Även metodvalet gör den unik, tidigare studier har utgått från statistiska metoder medens denna studie utgår från fåfallsmetoden. Urvalet av kommuner har genomförts med hänsyn till kommunernas befolkningsmängd och soliditet. Respondenter för varje kommun har inte på förhand valts ut utan har styrts av kommunernas egen organisation runt det aktuella arbetet. I regel har det varit någon som är i ledande funktion i arbetet runt övergången. I intervjuerna kan man avläsa att det finns stora olikheter i hur man tillämpar rekommendationen. I många fall handlar det om tidsmässiga skillnader som visar sig genom att de utvalda kommunerna har påbörjat övergången vid olika tidpunkter. Iakttagelsen stöds av RKR:s egen praxisstudie där kommunernas följsamhet mot rådets olika rekommendationer värderas.

För att erhålla ett tydligt underlag på hur kommunerna har reagerat utgick undersökningen från Olivers (1991) fem olika reaktioner en organisation kan svara med mot institutionellt tryck. Resultatet visar att de tio utvalda kommunerna reagerar genom att samtycka eller att trotsa. Den fortsatta undersökningen fokuserade på att ge förklaring till vilka faktorer som styr reaktionerna.

Resultatet från liknande studier visar att de faktorer som spelar in i kommunernas redovisningsval utgår från positiv- och institutionell redovisningsteori (Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008). Positiv redovisningsteori sammanfattas genom att redovisningsvalet styrs av om beställaren, det vill säga politiker i det här fallet, har möjlighet att erhålla bonus eller annan typ av kompensation, om organisationen har höga lån eller om organisationen är utsatt för politisk påverkan. Institutionell redovisning utgår från teorier om isomorfism och sammanfattas genom att redovisningsvalet styrs av: Normativa påtryckningar som innebär att olika professioners expertkunnande påverkar organisationernas val, tvingande påtryckningar som innebär att en organisation fattar sina beslut och genomför val som kan härledas till beroendet av en annan organisation som man är starkt beroende av samt mimetiska påtryckningar som beskriver att den egna osäkerheten medför att man imiterar andra organisationers val och beslut.

Analysen av resultatet tillskriver tre av studiens totalt åtta antaganden ett relativt högt förklaringsvärde till den bristande följsamheten och att kommunernas tillämpning ser olika ut. Det första antagandet är att tillämpningen av komponentavskrivning påverkas av tjänstemännen. Samtliga respondenter menade att arbetet med övergången ligger på tjänstemannanivå utan inblandning av politiker. Tjänstemännen har påverkat tiden för genomförandet, vilka tillgångar som ska komponentavskrivas, komponentuppdelningen och komponenternas nyttjandetid. Det som visar störst variation är tiden för genomförandet där spannet varierar från att man är i stort sett klara med arbetet till att man kommer att påbörja övergången år 2017. När det kommer till de tre övriga variablerna påverkar förvisso besluten av tjänstemän men eftersom de är så pass lika beträffande utbildning och erfarenhet kan inte skillnader i valen härledas till olikheter mellan tjänstemännen. En betydande faktor till det leder in oss på det andra antagandet som får stöd av undersökningen: tillämpningen påverkas andra kommuner. Samtliga kommuner har på ett eller annat sätt varit i kontakt med andra kommuner för att berika sin egen kunskap. Hur stor betydelse denna kontakt har haft är dock varierande och är kopplade till Olivers (1991) teorier om reaktioner från institutionellt tryck. För de tre kommuner (Falkenberg, Linköping och Vänersborg) som accepterar rekommendationen och följer de riktlinjer och normer som den medför har påverkan från andra kommuner varit relativt låg. Samma sak gäller för Göteborg som utifrån tidigare teorier trotsar rekommendationen. När det kommer till övriga sex kommunerna (Borås, Danderyd, Härryda, Jönköping, Kiruna och Örebro) tillskrivs påverkan från andra kommuner ett relativt stort förklaringsvärde.

Sammanfattningsvis visar denna studie på likheter med tidigare forskning då ett lågt förklaringsvärde tillskrivs politiska faktorer, kommunens storlek och soliditet. Med det sagt kan slutsatser dras till att metodvalet för undersökningar inom redovisningsval i svenska kommuner inte påverkar resultatet.

8 Referenser

Artiklar

Bradbury & Schröder (2011). *The content of accounting standards: Principles versus rules*. The British Accounting Review vol 1 pp. 1-10.

Da Costa Carvalho, Camoes, Jorge & Fernandes (2007). *Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portugal local government*. Canadian Journal of Administrative Science, vol 24 Iss 1 pp. 2-14.

Carpenter & Feroz (2001). *Institutional theory and accounting rule choice : an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*. Accounting, Organisation and Society, Vol 26 Nos 7/8 pp. 565-596.

Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson, (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, Vol 20 Iss 2 pp. 141-174.

DiMaggio & Powell (1983). *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. American Sociological Review, Vol 48 Iss 2 pp. 146-160.

Falkman & Tagesson (2008). *Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting*. Scandinavian Journal of Management, Vol 24 Iss 3 pp. 271-283

Haraldsson & Tagesson (2014). *Compromise and avoidance : the response to new legislation*. Journal och Accounting & Organizational Change, Vol 10 Iss 3 pp. 288-313.

Oliver (1991). *Strategic response to institutional processes*. Academy of Management Review, Vol 16 No 1 pp. 145-179

Tagesson (2007). *Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of the Swedish water and sewage sector*. Utilities Policy 2007, Vol 15 Iss 4 pp 248-260.

Watts & Zimmerman (1978). *Toward a positive theory of the determination of accounting standards*. The Accounting review 1978, Vol 53 Iss 1.

Zmijewski & Hagerman ((1981). *An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting choice*. Journal of Accounting and Economics 1981, Vol 3 Iss 2 pp. 129-149-

Böcker

Brorström, Eriksson och Haglund (2011). *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*. Lund: Studentlitteratur AB.

Brorström, Haglund och Solli (2005). *Förvaltningsekonomi*. Lund: Studentlitteratur AB.

Esaiasson, P, Gilljam, M, Oscarsson, M och Wängnerud L (2012). *Metodpraktikan. Konsten att studera samhälle, individ och marknad*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Lind & Hellström (2011) *Komponentavskrivning i kommuner och landsting*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting

Rapporter & Informationer

Rådet för kommunal redovisning – *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar (2013)*.

<http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Praxisundersökning-2013-Värdering-och-klassificering.pdf>

Hämtad: 2015-05-23

Rådet för kommunal redovisning - *Rekommendation 11.4 – Materiella anläggningstillgångar (2013)*.

http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/132910_Rekommendation_11.4.pdf

Hämtad: 2015-05-23

Rådet för kommunal redovisning – *Övergång till komponentavskrivning (2014)*

http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Information_O776.pdf

Hämtad: 2015-05-23

Hemsidor

Rådet för kommunal redovisning (RKR)

<http://www.rkr.se/om-rkr/>

Hämtad: 2015-05-23

Rekommendation 11.4 – Materiella anläggningstillgångar

http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/132910_Rekommendation_11.4.pdf

Hämtad: 2015-05-23

Information 0076 – Övergång till komponentavskrivning

http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Information_O776.pdf

Hämtad: 2015-05-23

Borås kommun, kommunfakta

www.boras.se

Hämtad: 2015-05-23

Danderyd kommun, kommunfakta

www.danderyd.se

Hämtad: 2015-05-23

Falkenberg kommun, kommunfakta

www.falkenberg.se

Hämtad: 2015-05-23

Göteborg kommun, kommunfakta

www.goteborg.se

Hämtad: 2015-05-23

Härryda kommun, kommunfakta

www.harryda.se

Hämtad: 2015-05-23

Jönköping kommun kommunfakta

www.jonkoping.se

Hämtad: 2015-05-23

Kiruna kommun, kommunfakta

www.kiruna.se

Hämtad: 2015-05-23

Linköping kommun, kommunfakta

www.linkoping.se

Hämtad: 2015-05-23

Vänerns kommun, kommunfakta

www.vanersborg.se

Hämtad: 2015-05-23

Örebro kommun, kommunfakta

www.orebro.se

Hämtad: 2015-05-23

Årsredovisningar

Borås kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Borås

Danderyd kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Danderyd

Falkenberg kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Falkenberg

Göteborg kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Göteborg

Härryda kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Härryda

Jönköping kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Jönköping

Kiruna kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Kiruna

Linköping kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Linköping

Vänerns kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Vänerns kommun

Örebro kommun (2015) *årsredovisning 2014*. Örebro

