



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# **Sveriges kommuners rapporterade avvikelser från rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning.**

En textanalys av kommuners årsredovisningar för bokslutsåret 2017.

**Kandidatuppsats i företagsekonomi 15 HP**

**Vårterminen 2019**

**Författare:** Sara Josefsson

Clara Sannemalm

**Handledare:** Berit Hartmann

## **Förord**

Vi vill börja med att tacka våra familjer som verkligen ställt upp för oss under den här tiden. Därefter vill vi även ge ett stort tack till vår handledare Berit Hartmann som gett oss goda och konkreta råd under uppsatsens gång, vilket har underlättat och förbättrat vårt arbete avsevärt. Till sist vill vi även tacka vår seminariegrupp som bidragit till intressanta diskussioner och som kommit med bra tips och synpunkter.

Det har varit en intensiv period som vi tar med oss många positiva lärdomar från!

*Göteborg, juni 2019*

Sara Josefsson

Clara Sannemalm

# Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,

Kandidatuppsats, Externredovisning VT 19

Författare: Sara Josefsson & Clara Sannemalm

Handledare: Berit Hartmann

**Titel:** Sveriges kommuners rapporterade avvikelser från rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning: En textanalys av kommuners årsredovisningar för bokslutsåret 2017.

**Bakgrund & problem:** Den kommunala redovisningen i Sverige har under ett kort tid genomgått stora förändringar. Tidigare forskning har konstaterat låg följsamhet bland kommunerna vad gäller rekommendationer och lag (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014). Kommunernas årsredovisningar har en viktig funktion då de bland annat används som underlag för politiska beslut, budget, avgifter och skattesatser. Det är därmed viktigt att den information som visas är tillförlitlig (RKR 2011). Därför kan det vara av intresse att studera hur kommunerna rapporterar och motiverar avvikelser och vilka problemområden som kan identifieras.

**Syfte:** Syftet med studien är att undersöka Sveriges kommuners rapporterade avvikelser från rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning utifrån två frågeställningar. Hur rapporterar och motiverar kommunerna sina avvikelser, samt vilka problemområden kan identifieras?

**Avgränsningar:** Studien har genomförts på ett proportionellt stratifierat urval av Sveriges kommuner. I undersökningen studerades rapporterade avvikelser och motiveringar från RKR:s rekommendationer i 51 kommuners årsredovisningar för bokslutsåret 2017.

**Metod:** En textanalys har genomförts på ett proportionellt stratifierat urval av årsredovisningar för 2017. I dessa har avsnittet *redovisningsprinciper* granskats.

**Empiriskt resultat & slutsatser:** En stor andel av kommunerna rapporterar en eller flera avvikelser och flertalet av dessa saknar skriftliga motiveringar. Ingen av de motiveringar som identifierades i studien var i enlighet med vad som kan anses som ett godkänt skäl för avvikelse (SFS 1997:614). Bland angivna motiveringar beskrevs resursbrist och svårigheter med att implementera rekommendationer, men även att det inte var väsentligt eller värt kostnaden att följa rekommendationen i fråga till fullo. Denna konflikt skulle möjligen kunna tyda på en bristande samsyn vad gäller tillämpningen av väsentlighetsprincipen mellan normgivare, praktiker och revisorer. Det förekom också att kommuner motiverade avvikelser med hjälp av politiska beslut. Identifierade problemområden kunde till stor del kopplas ihop med tidigare forskning på området (Falkman & Tagesson 2008; Eriksson u.å.; Wolmesjö 2019a).

**Förslag till fortsatt forskning:** Vi föreslår att undersöka hur revisorernas rapportering av avvikelserna ser ut. Ett annat förslag är genomföra en undersökning över vilka avvikelser som förekommer i praktiken, i relation till vilka avvikelser som rapporteras i kommunerna.

**Nyckelord:** Kommunal redovisning, Rådet för kommunal redovisning, följsamhet, avvikelser

# Förkortningar och definitioner av centrala begrepp

## Förkortningar

**KRL** Lag om kommunal redovisning

**LKBR** Lag om kommunal bokföring och redovisning

**RKR** Rådet för kommunal redovisning

**NPM** New Public Management

## Definitioner

### God redovisningssed

God redovisning är ett begrepp som beskriver när god redovisning i teorin möter befintlig praxis i verkligheten. Den goda redovisningsseden sägs uppstå i samverkan mellan teori och praktik (Brorström, Eriksson & Haglund 2014). I förarbetena till bokföringslagen och årsredovisningslagen beskrivs god redovisningssed vara som hur en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga gör i praktiken (RKR 2011). Bokföring och redovisning i kommuner ska uppnå god redovisningssed (RKR 2011).

### Rättvisande bild

Brorström, Haglund & Solli (2005) uppger att det finns två olika sätt att definiera begreppet rättvisande bild. Det första är att redovisningen ger en rättvisande bild om den är korrekt och vilar på objektiva grunder. Den andra definitionen likställer begreppet rättvisande bild med adekvat bild. Den senare definitionen innebär att redovisningen utöver att vara korrekt också ska innebära ett stort värde för användarna av informationen (Brorström, Haglund & Solli 2005).

### Avvikelse från Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer (RKR)

En avvikelse från RKR:s rekommendationer uppstår när en kommun inte följer en utgiven rekommendation till fullo (SFS 1997:614).

### New Public Management (NPM)

New Public Management (NPM) är omnämmandet av en rörelse som har kommit att omforma den offentliga sektorn runt om i världen (Kettl 2005). NPM kan sägas bestå av sex centrala komponenter: Produktivitet, marknadsanpassning, serviceorientering, decentralisering, policy och förtroende. Sammantaget kan sägas att dessa komponenter gemensamt står för en strävan att gå från traditionella regelbaserade och auktoritära processer till strategier som bygger på marknadsorientering och konkurrenssammanhang (Kettl 2005).

# Innehållsförteckning

1. Introduktion	1
1.1 Bakgrund och problemformulering	1
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.2.1 Frågeställningar	4
1.3 Avgränsningar	4
1.4 Disposition	4
2. Referensram	5
2.1 Kommunal redovisning	5
2.1.1 Ett historiskt perspektiv på kommunal redovisning	5
2.1.2 Rådet för kommunal redovisning	6
2.1.3 Reglering för hur avvikelser ska hanteras	7
2.2 Följsamhet och möjliga förklaringar till bristande följsamhet	7
2.2.1 Låg prioritet och bristande kompetens hos utförare av redovisningen	8
2.2.2 Svag revisionskvalité och tillsyn	8
2.2.3 Inslag av egenintresse	9
2.2.4 Tidigare problemområden bland rekommendationerna	10
3. Metod	11
3.1 Litteratur	11
3.2 Val av metod	11
3.3 Urvalsprocess	13
3.4 Datainsamling	15
3.5 Bearbetning av data	16
4. Empiriskt resultat	18
4.1 Rapporterade avvikelser	18
4.2 Skäl och motiveringar	19
4.3 Problemområden	22
5. Diskussion	25
5.1 Rapporterade avvikelser	25
5.2 Skäl och motiveringar	27
5.3 Problemområden	29
6. Slutsats	32
6.1 Slutsats	32
6.2 Förslag till fortsatta studier	33
Referenser	35
Bilaga 1 – Studiens urval uppdelat per kommungrupp	44
Bilaga 2 - Undersökningsmall	45

# 1. Introduktion

---

*Avsnittet introducerar ämnet och beskriver bakgrunden till det studerade området, kommunal redovisning. Detta följs sedan av en problemformulering där det aktuella ämnet diskuteras och problematiseras. Därefter presenteras syfte med studien och dess frågeställningar. Avslutningsvis redogörs för valda avgränsningar.*

---

## 1.1 Bakgrund och problemformulering

Sveriges kommuner spelar en betydande roll för dess medborgare, då de på uppdrag av Sveriges Riksdag planerar och bedriver verksamhet av olika slag, till stor del finansierat av skatteintäkter, statsbidrag och gemensamma medel (Brorström, Falkman, Haglund & Lagebro 2000). För att demokrati, effektivitet och rättssäkerhet ska uppnås måste medborgare, beslutsfattare och övriga brukare av kommunens tjänster ges möjlighet till insyn i hur de gemensamt finansierade medlen använts och hur beslutad verksamhet genomförts. Då resursfördelning grundas på politiska beslut är det extra viktigt att såväl redovisning, som planerings- och budgetarbetet är transparent och tydligt redovisar de olika ekonomiska konsekvenser som uppstår (Brorström et al. 2000).

Den kommunala redovisningen har under en relativt kort period genomgått stora förändringar. Från att i princip ha varit frivilligt reglerad har den kommunala redovisningen övergått till en mer omfattande reglering med striktare utformning. Dessa förändringar, som bland annat grundats i en strävan att efterlikna den privata sektorn, har även lett till en ökad komplexitet i redovisningen (Tagesson & Falkman 2008). På 1980-talet var det många länder som anslöt sig till vad som kom att kallas *New Public Management (NPM)*. Uppkomsten av NPM sägs ha utgjorts av de stora förändringar som skedde inom den offentliga sektorn i flera länder (Brorström, Haglund & Solli, 2005; Hood, 1995). Det myntade begreppet NPM anses vara svårdefinierat och har beskrivits på varierande sätt, men en vanlig övergripande beskrivning är att det är en rörelse som bidragit till att omforma den offentliga sektorn runt om i världen (Hood 1995; Kettl 2003; Paulsson 2012). En stor förändring av den kommunala redovisningen genomfördes i mitten av 1980-talet då kommun- och landstingsförbunden tog fram en ny redovisningsmodell (Kf/Lf-86). Den nya modellen infördes i syfte att förenkla den kommunala redovisningen och göra den mer tillgänglig för beslutsfattarna, genom att i stor utsträckning efterlikna de principer som tillämpades i den privata sektorn (Brorström et al. 2000).

Först år 1998 infördes Lagen om kommunal redovisning (KRL)<sup>1</sup> (Brorström, Eriksson & Haglund 2014). Inför införandet instiftades det normgivande organet Rådet för kommunal redovisning (RKR) 1997. Rådet för kommunal redovisning är det ledande normgivande organet för kommunal redovisning och ger ut rekommendationer för hur kommunal redovisning ska tillämpas. I och med att redovisning på bokföringsmässiga grunder införts i den offentliga sektorn har problem med följsamhet inom redovisningen ökat (Haraldsson & Tagesson 2014; Falkman & Tagesson 2008). Pierre Donatella & Magnus Thor (2018) uppger att det finns behov för kontinuerliga undersökningar gällande praxis i kommuner, då det ger en färsk beskrivning av hur det ser ut i dagsläget. Den här typen av information kan i sin tur vara till nytta för både normgivare och praktiker i deras arbete för att utveckla redovisningen i den kommunala sektorn (Donatella & Thor 2018).

I lagen om kommunal redovisning utläses att samtliga av rekommendationerna ska följas förutom vid undantagsfall, då det av någon särskild anledning krävs en avvikelse för att uppnå god redovisningssed. Den här typen av undantagsfall ska röra sig om en exceptionell företeelse och skälet för avvikelsen måste uppges i årsredovisningen (RKR 2012; Brorström, Eriksson & Haglund 2014).

Genom tidigare forskning kan konstateras att att följsamheten av redovisningsrekommendationer har varit bristande inom kommuner, och att flera av rekommendationerna visat sig ha anmärkningsvärt låg följsamhet (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014). I vår studie har primärt fokus utgjorts av att redovisa och analysera vad kommunerna själva rapporterar som motiv till att olika rekommendationer inte följs. På så sätt är förhoppningen att vår studie, genom en ny infallsvinkel, kan ge kunskap kring orsakerna till den bristande följsamhet som konstaterats i tidigare forskning (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014). Genom att vår studie utgår från hur kommunerna faktiskt rapporterar och motiverar avvikelser och analyserar hur dessa förhåller sig till KRL:s avstegsregel, så avser vår studie att bidra till en ytterligare dimension vad gäller förståelsen av kommunernas bristande följsamhet utifrån RKR:s rekommendationer.

Tidigare forskning har kunnat koppla avvikelser från RKR:s rekommendationer till olika typer av incitament och det nämns däribland att arbetet med årsredovisningen prioriteras lågt samt att inslag av egenintresse bland politiker kan leda till brister i följsamheten av redovisningsrekommendationerna (Falkman & Tagesson 2008). Genom att studera de motiveringar som kommunerna själva rapporterar till avvikelserna, är förhoppningen att detta kan generera information om möjliga incitament samt koppla informationen till tidigare forskning.

---

<sup>1</sup> År 2019 införs en ny lag om kommunal redovisning med nytt namn - *Lag om kommunal bokföring och redovisning* (SFS 2018:597). Den nya lagen är till stor del lik den gamla men innehåller några skillnader, däribland en omformulering av paragrafen avseende avvikelser från rekommendationerna (SFS 2018:597). Enligt Donatella och Thor (2018) är tillämpningen och följsamheten av den gamla regleringen fortfarande av intresse att undersöka då den nya lagen inte kommer medföra större förändringar och den gamla regleringen kommer till stor del komma att vara kvar. Vi vill med detta förtydliga att vår studie fortfarande är relevant, även med beaktande att en ny kommunal redovisningslag införts från och med 2019.

Kommunernas finansiella rapporter, i synnerhet årsredovisningar, har en viktig funktion då de bland annat används som underlag för politiska beslut vid framtagande av budgetar, avgifter och skattesatser. Det är därför av stor vikt att den information som visas är tillförlitlig. Det är viktigt för politikerna i deras arbete, men även för andra intressenter, som bland annat skattebetalare och anställda (RKR 2011). Dessutom utgör kommunernas årsredovisningar underlag för staten vid beräkning av statsbidrag som ska utdelas till kommuner och landsting (PwC 2018).

Om kommunerna inte följer lagens intentioner och anpassar sig efter det normgivande organet, kan alternativet i förlängningen eventuellt vara att det införs en mer strikt lagstiftning på området. Det skulle då istället kunna bli aktuellt med mer detaljerade lagar som uttolkar god redovisningssed. Det är därför av intresse att studera hur rapportering av avvikelser från det normgivande organet ser ut, då delar av regleringen bygger på att RKR finns och uttolkar vad som är god redovisningssed. Som beskrivs ovan konstaterar tidigare studier (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014) att det i kommuner och offentlig sektor finns problem med följsamhet inom redovisning. Tidigare studier har även identifierat rekommendationer som är vanligt att kommunerna avviker från (Falkman & Tagesson 2008; Eriksson u.å.; Wolmesjö 2019a). Problemet med följsamhet kan dock ses ur flera olika synvinklar. Genom att studera kommunernas rapporterade avvikelser och motiveringar kan det förhoppningsvis komplettera tidigare forskning med en ny infallsvinkel där kommunernas rapporteringar och motiveringar ställs i relation till KRL:s avstegsregel (SFS 1997:614).

Det ska påpekas att en rapporterad och motiverad avvikelse ej nödvändigtvis innebär att kommunen inte är följsam gentemot KRL. För den fortsatta förståelsen av vår studie är det viktigt att hålla i åtanke att följsamhet mot KRL och RKR:s rekommendationer, per definition, innebär att en kommuns årsredovisning ger en rättvisande bild och är upprättad enligt god redovisningssed (RKR 2012; Brorström, Eriksson & Haglund 2014). Som nämns i tidigare stycke får en avvikelse endast göras om den leder till en *mer* rättvisande bild. Det är då den kommun som avviker från en rekommendation som har bevisbördan för att avvikelsen leder till en mer rättvisande bild, än om rekommendationen istället hade följts (RKR 2012; Brorström, Eriksson & Haglund 2014).

Vår studie avser att undersöka hur kommunerna formulerar motiven till sina rapporterade avvikelser, om dessa uppfyller lagstiftarens intentioner, samt vilka problemområden som kan uppmärksammas utifrån vad kommunerna själva skriver i sina årsredovisningar. Vi vill även fånga upp de rekommendationer som det förekommer mer frekvent rapportering av avvikelser från och om dessa motiveras av kommunerna själva och hur rapporterade motiveringar i så fall ser ut. Förhoppningen är att studien på så sätt kan bidra till ökad förståelse för varför bristande följsamhet förekommer hos kommunerna. Denna information kan vara relevant både för forskare inom området och det normgivande organet RKR som utformar rekommendationerna (Donatella & Thor 2018).



## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med studien är att undersöka Sveriges kommuners rapporterade avvikelser från rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning. För att uppnå studiens syfte har en textanalys genomförts på ett proportionellt stratifierat urval av årsredovisningar för 2017. I dessa har avsnittet *redovisningsprinciper* granskats.

### 1.2.1 Frågeställningar

- Hur rapporterar och motiverar kommunerna sina avvikelser?
- Vilka problemområden kan identifieras?

## 1.3 Avgränsningar

Då intentionen med studien har varit att ge en så aktuell bild av kommunernas avvikelser som möjligt, valde vi att studera årsredovisningar för år 2017, vilket var de senast publicerade årsredovisningarna vid tidpunkten av studiens genomförande. Även en avgränsning gjordes i det antal årsredovisningar som studerades. Av det totala antalet kommuner, 290, (SCB 2019) valde vi att studera 51 av dessa. Då urvalets omfattning bestod av kommuner proportionellt utvalda utifrån SKL:s kommungruppsindelning fick vi en stor spridning bland olika typer av kommuner vilket utgjorde ett relevant underlag för studiens omfattning (Gillingsjö & Ekholm 2016). Urvalet motsvarar ungefär 18 procent<sup>2</sup> av det totala antalet kommuner i Sverige. Vad gäller de studerade avvikelserna gjordes först och främst en avgränsning i att enbart studera rapporterade avvikelser från rekommendationer. Vi har alltså endast studerat medvetna och rapporterade avvikelser som kommunerna aktivt i årsredovisningarna skriver att de har gjort, samt om och hur dessa motiveras. I studien kontrollerade vi inte huruvida kommunerna i själva verket följer rekommendationerna.

## 1.4 Disposition

Återstående delar av studien fortlöper enligt följande ordning. Först redogörs för studiens referensram där tidigare forskning inom området presenteras. Kapitlet innehåller en beskrivning av den kommunala redovisningens historia, RKR:s roll och avstegsregel. Det redogörs även för hur följsamhet av redovisningsprinciper hos kommunerna har sett ut i tidigare studier, samt vilka tidigare problem som identifierats berörande följsamhet inom redovisning. Nästa avsnitt redogör för studiens valda metod, textanalys, där en ingående beskrivning av hur vi har gått tillväga vid utförandet av studien ges. Efter metodavsnittet presenteras studiens empiriska resultat i form av tabeller, diagram och citat ur studerade årsredovisningar med förklarande text. Därefter diskuteras resultatet och kopplingar görs till referensramen i avsnittet diskussion. Slutligen avslutas studien med en sammanfattande slutsats och förslag till vidare forskning.

---

<sup>2</sup> Antalet kommuner i urvalet dividerat med totala antalet kommuner i Sverige =  $51/290 = 0,175\dots$  Avrundat till 18 %.

## 2. Referensram

---

*Referensramen inleder med att ge läsaren en bakgrundsbeskrivning av den kommunala redovisningen och beskriver de förändringar som präglat den kommunala redovisningen under en kortare tid. Därefter presenteras rollen för RKR och LKR:s lagreglering för avvikelser från RKR:s rekommendationer. Referensramen behandlar sedan hur det sett ut med följsamhet och avvikelser gentemot RKR:s rekommendationer i tidigare forskning. Här beskrivs även skäl till varför rekommendationer inte följs och kapitlet avslutas med en redogörelse av tidigare problemområden bland rekommendationerna.*

---

### 2.1 Kommunal redovisning

#### 2.1.1 Ett historiskt perspektiv på kommunal redovisning

Förändringar som den kommunala sektorn genomgått har skett under en kortare tid och det kan finnas värde i att ha en överblick av hur det sett ut i kommunerna historiskt, då flera synsätt och modeller har tendenser att leva kvar trots att formella förändringar har genomförts (Brorström, Haglund & Solli 2005). På så sätt kan det historiska perspektivet ge förklaringar och bidra till analysen av det resultat som framkommer av vår studie. Referensramen inleds därför med att ge ett historiskt perspektiv på kommunal redovisning.

Det som i dagens Sverige går under benämning *kommuner* har sina rötter långt tillbaka i tiden då det är en organisationsform som historiskt sett har utvecklats från städer, landskap, socknar och dylikt. Införandet av 1862 års kommunalförordningar var en viktig händelse i historien då varje socken delades in i en borgerlig samt kyrklig kommun, vilket gav till följd att kommuner blev klassade som juridiska personer. Kommunalförordningen 1862 kan även sägas ha lagt grunden för det kommunala självstyret som baseras på tre fundament: den kommunala beskattningsrätten, den kommunala kompetensen, samt möjligheten för kommunens medborgare att framföra besvär relaterade till kommunen (Brorström, Haglund & Solli 2005). Först år 1998 infördes Lagen om kommunal redovisning. Innan dess var regleringen kring redovisningen inom sektorn mer av en närmast frivillig karaktär (Brorström, Eriksson & Haglund 2014). Införandet av lagen syftade bland annat till att motverka så kallad kreativ redovisning samt öka förutsättningarna för jämförbarhet och harmonisering av redovisningen (Falkman & Tagesson 2008). År 2000 infördes kravet på ekonomisk balans (Brorström, Haglund & Solli 2005).

Som tydligt framgår av de beskrivna händelseförloppet ovan, har kommunal redovisning under en relativt kort tid genomgått stora förändringar (Tagesson & Falkman 2008). En stor anledning till förändringarna av redovisningen i den kommunala sektorn var införandet av redovisning på bokföringsmässiga grunder (Pina, Torres & Yetano 2009). New Public Management (NPM)

var på framfart i Sverige under mitten av 80-talet och behovet av en reglerad redovisning diskuterades (Brorström, Haglund & Solli 2005). Det är inte bara i Sverige som dessa förändringar präglade den offentliga sektorn. NPM-rörelsens strävan mot marknadsorienterade och konkurrensbaserade strategier har bidragit till förändringar och reformer i den offentliga sektorn runt om i världen (Kettl 2005; Paulsson 2012).

För en fördjupad förståelse av den kontext som de kommunala redovisningsreglerna verkar i behöver läsaren av studien känna till den kommunala särarten. Detta beskrivs på flera ställen i litteraturen. Björn Brorström (1998) beskriver bland annat, för att möjliggöra implementering av periodiserad redovisning från den privata sektorn i en offentlig verksamhet, måste de speciella egenskaper som den offentliga sektorn har tas i åtanke. Detta beskrivs även i det konceptuella ramverk som RKR tagit fram för finansiell rapportering i kommuner och landsting (RKR 2011), där en kommun beskrivs som en obligatorisk association, vilket betyder att kommunens förhållande med dess medlemmar inte är frivilligt, samt att ägandet inte kan kapitaliseras eller koncentreras. Den offentliga sektorns olika verksamheter har gemensamt att de med hjälp av allmänna resurser syftar till att förse offentliga varor och tjänster till invånare och andra användare av olika slag. Ett behov av att den offentliga sektorn ska tillhandahålla den här typen av varor eller tjänster uppkommer genom att marknaden inte har lyckats med att förse efterfrågan (Tagesson 2014).

## 2.1.2 Rådet för kommunal redovisning

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är ett oberoende normgivande organ inom den kommunala sektorn (RKR u.å.). RKR bildades sommaren 1997 och är en ideell förening vars medlemmar består av statliga representanter, samt medlemmar från det gemensamma kommun- och landstingsförbundet (Brorström, Haglund & Solli 2005). RKR:s primära uppgift är att i enlighet med KRL utveckla samt bidra till god redovisningssed. För att uppfylla den primära uppgiften tolkar RKR vad god redovisningssed innebär, skapar och ger ut rekommendationer, samt sprider dess innehåll och gör uppföljning på dess genomslag i kommuner och landsting. RKR följer aktivt utvecklingen av redovisning både på nationell och internationell nivå (RKR u.å.). Ledningen i RKR består av en styrelse som ska navigera verksamhetens riktning, leda arbetet och besluta om olika ärenden, däribland utfärdande av utkast och rekommendationer. Styrelseledamöterna utses av staten samt kommun- och landstingsförbundet. För hantering av beslut, ärenden och dylikt har styrelsen hjälp av en expertgrupp bestående av 9-11 ledamöter som utses av styrelsen. Styrelsen och expertgruppen har ett kansli kopplat till sig (Brorström, Haglund & Solli 2005). Som nämns tidigare har RKR tagit fram ett Konceptuellt ramverk som syftar dels till att fungera som vägledning för att skapa nya rekommendationer eller för att ändra i befintliga, men även som stöd för hur tillämpning sker av rekommendationer vid upprättande av finansiella rapporter (Brorström, Eriksson & Haglund 2014).

### 2.1.3 Reglering för hur avvikelser ska hanteras

KRL har en så kallad "avstegsregel" som ger möjlighet till vissa avvikelser från tillämpning av RKR:s angivna rekommendationer (RKR 2012; Brorström, Eriksson & Haglund 2014). I lagens 1 kap 3§ 2 st anges följande:

*"Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not"* (SFS 1997:614)

Genom denna bestämmelse ger det RKR och dess utgivna rekommendationer en viss ställning (Brorström, Haglund & Solli 2005). Denna regel är inte ämnad att tillämpas generellt, utan avser mycket speciella undantagsfall där det då inte skulle ge en rättvisande bild att följa en viss rekommendation, och att det därför blir befogat att göra en avvikelse. Det är alltså endast godtagbart att motivera en avvikelse genom att det föreligger ett exceptionellt förhållande och att avvikelsen krävs för att ge en rättvisande bild. Dessa skäl måste dessutom förklaras tydligt i upplysningarna för att god redovisningssed ska uppnås (Brorström, Eriksson & Haglund 2014; RKR 2012).

## 2.2 Följsamhet och möjliga förklaringar till bristande följsamhet

Falkman och Tagesson (2008) menar att RKR:s rekommendationer hittills har haft en relativt begränsad påverkan på hur redovisningen utförs i praktiken, och identifierar fyra orsaker som möjliga förklaringar till detta. Den första orsaken beskrivs som bristande kompetens hos användarna av rekommendationerna, den andra utgörs av dålig kvalitet på den kommunala revisionen, den tredje genom en negativ inställning hos användare som de menar eventuellt skulle kunna förklaras genom avsaknad av sanktioner, samt den fjärde som pekar på inkonsekventa och otydliga rekommendationer (Falkman & Tagesson 2008). En väsentlig skillnad mellan den kommunala regleringen för redovisning i jämförelse med den privata, är att den kommunala inte har någon koppling till strafflagen vid fall av överskridanden (Falkman & Tagesson 2008). Att de utgivna rekommendationerna ska vara av hög kvalitet understryks som en viktig komponent för en lyckad implementering i praktiken. Vidare nämns också god revision och utbildningsmöjligheter som viktiga delar för implementeringen av redovisningsreformer och rekommendationer (Falkman & Tagesson 2008). Haraldsson och Tagesson (2014) beskriver att deras studie av den kommunala vatten- och avloppssektorn visade på låg följsamhet av lagar samt reglering av redovisning och konstaterade att resultaten var liknande de resultat som Falkman och Tagessons studie (2008) generade.

Falkman och Tagessons (2008) beskriver i deras studie att det i genomsnitt gjordes 3,89 avvikelser från de dåvarande 14 rekommendationerna per kommun. I en studie som utfördes på 16 kommuner genom dokumentstudie samt intervjuer, redovisar Tagesson och Eriksson (2011) ett resultat som innebär 5,69<sup>3</sup> avvikelser per kommun i genomsnitt. Vidare anges att endast 1 av de 91 identifierade avvikelserna var angiven i årsredovisningarna. Detta var fallet

---

<sup>3</sup> Antalet avvikelser dividerat med antalet kommuner i studien = 91/16 = 5,687... Avrundat till 5,69 st.

trots att redovisningscheferna var medvetna om 59 fall av avvikelserna. Studien visade även att 12 av avvikelserna rapporterades av revisorerna (Tagesson och Eriksson 2011). En annan studie av kommuner och landsting avseende årsredovisningar 2013, visade genom enkäter och intervjuer att 49 procent<sup>4</sup> gjorde avsteg från 1 till 4 av RKR:s rekommendationer (Eriksson u.å.).

### 2.2.1 Låg prioritet och bristande kompetens hos utförare av redovisningen

Kommunernas årsredovisningar har gått från att i princip ha varit datalistor, till att kommunernas ekonomi och verksamhet nu redovisas på sätt som är överblickbart och ger en betydligt bättre bild av utfallet. Brorström, Haglund och Solli (2005) menar att utvecklingen av årsredovisningen har genererat framstående förbättringar under det föregående årtiondet, men att det år 2005 fortfarande förelåg stora olikheter kommuner emellan. Falkman och Tagesson (2008) beskriver att stora kommuner i många fall har en högre kvalitet på den finansiella rapporteringen, samt att kompetensen och medvetenheten är större i relation till mindre kommuner. Olov Olson (1990) beskriver att det är budgetarbetet som står i huvudfokus och prioriteras bland politikerna i kommunerna. I Falkman och Tagessons (2008) studie visade resultatet att arbetet med årsredovisningen inte ansågs vara särskilt prioriterat och att intresset för årsredovisningen i jämförelse med budgetarbetet var lågt.

### 2.2.2 Svag revisionskvalité och tillsyn

Vad gäller revisionen inom kommuner finns det vissa skillnader i jämförelse med hur det ser ut inom den privata sektorn. Kommuner har en långtgående historia av att ha ett system med förtroendevalda revisorer där kommunfullmäktige utser revisorerna, och även fastställer revisorernas budget (Finansdepartementet 2009). Det har diskuterats att istället ha revisionen utförd av utsedda yrkesrevisorer. De fördelar som beskrivits är att dessa skulle ha en högre grad av oberoende mot de politiska organen, samt högre kompetens i ekonomiska frågor. Hittills har dock inga förändringar skett inom detta område då de demokratiska skälen med förtroendevalda revisorer har vägt tyngre (Finansdepartementet 2009).<sup>5</sup>

Tagesson och Eriksson (2011) ifrågasätter revisionens kvalitet gällande kontroll av rekommendationerna, och menar på att användarna i kommunerna verkar ha större kännedom än revisorerna gällande rekommendationerna. I deras studie framkom även brist på kompetens och oberoende bland revisorerna. Revisionen inom den kommunala sektorn verkar ha en

---

<sup>4</sup> Antal kommuner och landsting med avsteg dividerat med totalt svarsfrekvens kommuner och landsting =  $121/247 = 0,489\dots$  Avrundat till 49 %

<sup>5</sup> I regeringens proposition (Prop. 2016/17:171) "En ny kommunallag" beskrivs den kommunala revisionen som "fullmäktiges organ för att granska den kommunala verksamheten" (Finansdepartementet 2017, s. 239). Kommunens revisorer väljs av kommunfullmäktige på samma sätt som styrelsen och övriga kommunala nämnder, d.v.s. efter nominering av de politiska partier som har mandat (platser) i kommunfullmäktige. De politiskt utsedda revisorerna biträds av sakkunniga yrkesrevisorer som de själva väljer och i den utsträckning som de bedömer behövs för att genomföra sitt uppdrag enligt god revisionssed (Finansdepartementet 2017).

begränsad förmåga att bidra med professionella verktyg för att stötta utvecklingen av redovisningsprinciper, samt bidra till institutionaliseringen av redovisningsrekommendationer (Tagesson & Eriksson 2011). De nämnda bristerna ser ut att ha sin förklaring genom flera olika orsaker. En del av det hela förklaras genom ett lågt intresse från användarna av den kommunala redovisningen och revisionen. En annan möjlig förklaring beskrivs som en oklar reglering kring hur revisorers kompetens och skyldigheter ska se ut. Det påpekas också att det inte finns några direkta sanktioner för om en revisor inte skulle fullgöra sina förpliktelser (Tagesson & Eriksson 2011). För att uppnå harmonisering och användning av gemensamma redovisningsprinciper är det av vikt att gemensamma regler för tillsyn existerar, samt att revisionen är oberoende och håller hög kvalitet (Donatella, Haraldsson & Tagesson 2018). I en studie av Sveriges kommunala vatten och avloppssektor kommer Haraldsson & Tagesson (2014) fram till slutsatsen att lagar och regelverk har en begränsad effekt på praktiken och att detta kan förklaras genom svag revisionskvalitet, samt brist på sanktioner. Rowan Jones och Maurice Pendlebury (2004) beskriver att så länge utförare och revisorer är nöjda med den underliggande redovisningen kan en rekommendation av en upplysning som är till för allmänt intresse ignoreras utan följd.

I en intervju med en ansvarig för kommunal revision hos revisionsfirman PWC, beskrevs att ekonomi- och redovisningschefer, samt yrkesgruppen i sig behöver driva på att redovisningen ska följas och inte bara vänta på att revisorer och politiker ska säga till (Wolmesjö 2019b). Ola Eriksson, kanslichef för kommunalekonomiska föreningen, nämnde att ett vanligt fel som förekommer är att det saknas obligatoriska tilläggsupplysningar och menar att revisorerna då alltid bör nämna dessa fel, och menar att nolltolerans hos revisorerna kan bidra till ökad respekt för lagstiftningen hos utövarna av redovisningen (Wolmesjö 2019b).

### 2.2.3 Inslag av egenintresse

Haraldsson och Tagesson (2014) menar att följsamhet har blivit ett växande problem för redovisning inom den offentliga sektorn i takt med att redovisning på bokföringsmässiga grunder har införlivats. Då periodisering på bokföringsmässiga grunder dessutom öppnar dörrar för så kallad kreativ redovisning (Jones & Pendlebury 2004) kan det skapa ett ökat behov av reglering och kontroller av praxis (Haraldsson & Tagesson 2014). Agentproblem föreligger i alla typer av organisationer, så även inom den kommunala sektorn (Zimmerman 1977). I den typen av kontext kan folkvalda politiker ses som agenter medan invånarna är principalerna som delegerar till agenterna (Zimmerman 1977). Falkman och Tagesson (2008) menar på att det kan finnas viss risk att politiker ibland handlar av egenintresse och kan vilja påverka redovisningen i en viss riktning, eftersom redovisningsbeslut kan påverka beslut och fördelning av resurser. Detta skulle då kunna vara en bakomliggande orsak till att redovisningsrekommendationer inte följs. I studien beskrivs även bristande respekt från politiker vad gäller redovisningsrekommendationer (Falkman & Tagesson 2008).

## 2.2.4 Tidigare problemområden bland rekommendationerna

I en intervju med RKR:s kanslichef, Torbjörn Tagesson, och kanslichef för Kommunalekonomernas förening, Ola Eriksson, redogjordes för problemområden i redovisningen hos kommunerna, och där nämndes att bland annat att redovisning av pensioner är ett område där många kommuner avviker (Wolmesjö 2019a). Vidare beskrivs att exploateringsredovisning är ett område som kommunerna har svårigheter med och Eriksson anger även att de har fått många frågor av kommunerna i detta område och att de upplevt upprörda reaktioner hos kommunerna när de fått information om att historiken ska rättas (Wolmesjö 2019a). Andra problemområden i kommunernas redovisning som nämns är leasing och långvariga hyresavtal, sammanställda räkenskaper, materiella anläggningstillgångar, avsättningar, periodisering av inkomster och markexploatering (Wolmesjö 2019a). En kombinerad enkätundersökning och dokumentstudie utförd på årsredovisningar från år 2013 visade de rekommendationer som gjordes flest avvikelser från uppgavs vara 13.2 *Redovisning av hyres/leasingavtal*, 18.1 *Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* samt 11.4 *Materiella anläggningstillgångar* (Eriksson u.å.). Falkman och Tagesson (2008) gör bedömningen att följsamheten av rekommendationer i genomsnitt är under 70 procent. Endast 11 procent av avvikelserna i studien är rapporterade trots det gällande lagkravet om rapportering av avvikelser (Falkman & Tagesson 2008). Problemområden som lyfts fram är rekommendation 13.2 *om leasing och hyresavtal*, rekommendation 2 *om särskild avtalspension*, rekommendation 7 *om upplysningar av pensionsmedel och pensionsförpliktelser* samt rekommendation 11 *om materiella anläggningstillgångar* (Falkman & Tagesson 2008).

## 3. Metod

---

*Metodavsnittet redogör för vilket tillvägagångssätt som använts för att uppnå studiens syfte. Kapitlet inleds med en kort beskrivning av hur litteratur till studien har samlats in. Därefter görs en ingående beskrivning av den textanalys som har genomförts. Vidare beskrivs studiens urvalsprocess, de kritiska aspekter som vi har tagit hänsyn till samt hantering av utmaningar med den valda metoden.*

---

### 3.1 Litteratur

I studiens tidiga stadium granskades tidigare forskning och litteratur inom området. För att söka ut och få tillgång till artiklar och tidigare forskning på området användes olika sökmotorer som Google Scholar, BSP och Supersök (Göteborgs Universitets bibliotekshemsida). Exempel på sökord som användes var: *Compliance, municipality, New Public Management, Sweden, accounting, quality in qualitative research, management accounting, local governance*. Flera av de vetenskapliga artiklar och böcker som refereras till i studien har vi tagit del av genom att de citerats i artiklar vi läst inom det studerade området. En upplevd svårighet var att hitta relevant litteratur om RKR:s rekommendationer då de endast tillämpas i Sverige och inom den offentliga sektorn på kommuner och landsting. Det finns dock flera studier som vi tagit del av, men det rör sig om ett betydligt färre antal än vad som finns tillgängligt för motsvarande ämne inom den privata sektorn.

### 3.2 Val av metod

För att utföra insamlingen av data har en textanalys av avsnittet *Redovisningsprinciper* i noterna tillhörande 2017 års årsredovisningar av utvalda kommuner i Sverige genomförts. Dokumentstudier som är en likartad metod har använts i studier med liknande syfte (Haraldsson 2016; Tagesson & Eriksson 2011; Donatella & Thor 2018). Tidigare i referensramen beskrivs KRL:s reglering gällande avvikelser från RKR:s rekommendationer (SFS 1997:614). Valet att utföra en textanalys baseras till stor del på detta lagkrav då kommunerna enligt lag måste ange förekommande avvikelser och skäl till dessa i årsredovisningen (SFS 1997:614). Då syftet med studien är att studera rapporterade avvikelser från RKR:s rekommendationer samt skäl till avvikelserna, och det faktum att avvikelserna lagstadgat måste anges, bidrar till vårt antagande att en textanalys skulle kunna vara en effektiv metod för att uppnå syftet. Därav har analys och tolkning av texter utgjort en central del av undersökningen. En svårighet med utförandet har varit att vi befinner oss i gränslandet mellan en kvalitativ och kvantitativ studie. Trots att det föreligger stora skillnader mellan kvalitativa och kvantitativa metoder finns det många studier som suddar ut gränserna mellan dem, exempelvis genom att kombinera strategierna (Bryman & Bell 2017). I en del av vår studie kan textanalysen ses som relativt kvantitativ, då vi letar



efter orden “avvikelse” och “avsteg” i beskrivning av rekommendationerna i noterna. Däremot krävs ett mer kvalitativt angreppssätt i de lägen kommunerna inte beskriver avvikelserna ordagrant. För att belysa hur vi menar kan vi återge ett utdrag från Heby kommuns årsredovisning för år 2017:

*“Resultatet från renhållningsverksamheten förs över till resultatutjämningsfonden och ingår i eget kapital. Fonden används enbart för den till 100 % taxefinansierade renhållningsverksamheten.”*

(Heby kommun 2018, s. 65)

Detta citat beskriver en avvikelse som Heby kommun gör från RKR:s rekommendation 18.1 *Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* (RKR 2009). Kommunen beskriver hur de gör, vilket i jämförelse med rekommendation 18.1 tydligt är att se som en avvikelse, men de beskriver inte ordagrant att de gör ett avsteg från rekommendationen. Den här typen av rapportering ställer högre krav på läsaren och dess kunskaper om rekommendationerna.

En viktig aspekt att nämna när vi diskuterar tolkning av rekommendationerna, är att en av oss har erfarenhet genom att ha arbetat som redovisningsekonom i en svensk kommun. Detta faktum har underlättat tolkningsprocessen vid de stycken som varit mer otydliga då vi har haft förkunskaper om rekommendationerna och hur de bör tillämpas och redogöras för i praktiken. Autoethnography är ett begrepp som beskriver hur en forskare kan använda sig själv och sina egna kunskaper i studier (Holt 2003). En risk som beskrivs med autoethnography är att forskaren kan ha en självövertygelse av sig själv och sina kunskaper i det studerade sammanhanget (Holt 2003). Vi har försökt parera denna risk genom att försöka utnyttja balansen av att det endast är en av oss som har förkunskaper inom kommunal redovisning medan den andra av oss inte har några förkunskaper inom området.

Genom att undersöka forskarens känslighet för forskningsområdet kan det vara ett sätt för att skapa validitet när autoethnography förekommer i studier. Detta kan göras genom att använda reflexiva tekniker, vilket exempelvis kan bekrivas som att forskaren reflekterar över hur hen har kommit fram till olika saker samt hur subjektiviteten har inverkat både vid studiens utformande och i slutprodukten (Holt 2003). Detta är något vi har försökt fundera på och vara tydliga med under studiens genomförande och hur detta har gjorts beskrivs närmare i nästkommande stycke.

Vi har reflekterat över våra roller i studien överlag och hur detta kan ha påverkat utfallet. Creswell och Miller (2000) beskriver att forskaren kan skapa validitet genom att använda olika typer av “linsar” och på så vis anta olika perspektiv i den aktuella studien. Då vår studie främst är kvalitativ med kvantitativa inslag har vi använt en “lins” som utgår från vårt egna perspektiv som utförare av studien, vilket är ett sätt för att fastställa trovärdighet (Creswell & Miller 2000). Genom att vi med hjälp av genomförda pilotstudier har gått igenom det studerade materialet flera gånger tills vi själva upplevt att relevanta tolkningar gjorts och att vi därefter har bearbetat materialet till den punkt vi upplevt att det är fullständigt, så är det vi själva som avgjort hur länge vi behövt arbeta med olika delar av studien. När interaktion sker mellan forskare, ämnet

och processen för att skapa förnuftigt material kallas detta validitet som reflexiv redovisning (Altheide & Johnson 1994 se Creswell & Miller 2000).

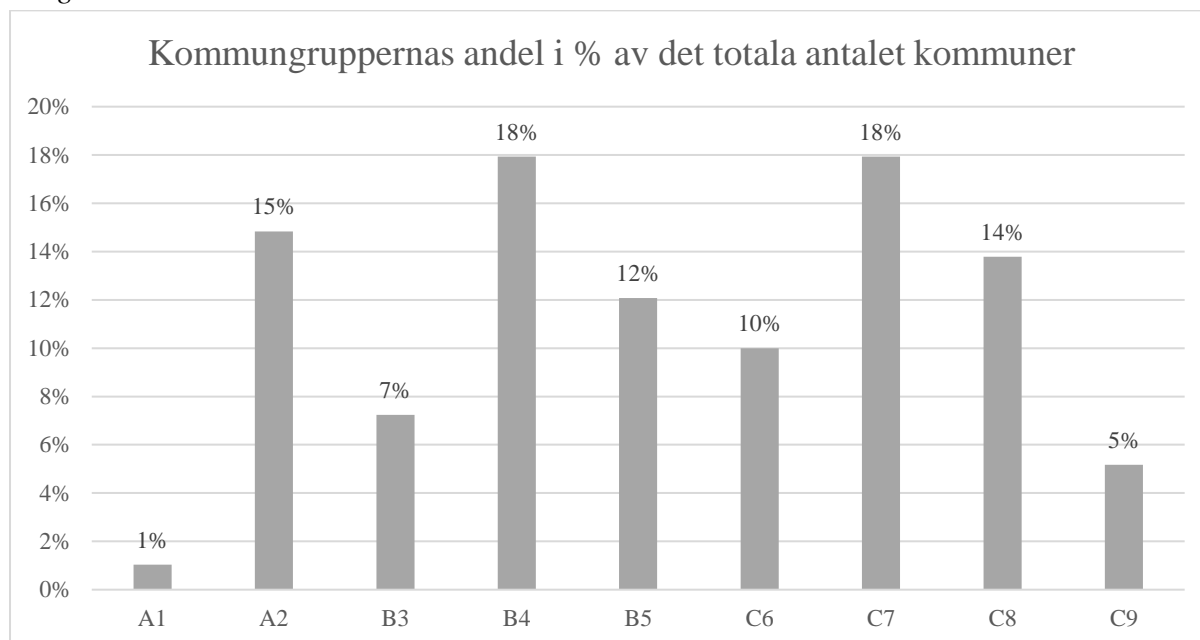
För att skapa trovärdighet (Creswell & Miller 2000) för studien har vår intention i metodavsnittet varit att på ett mycket detaljerat sätt beskriva hur vi har gått tillväga för att genomföra studien. Om utförare av en studie tydligt redogör för det exakta tillvägagångssättet samt olika konsekvenser blir resultatet och replikerbarheten till mycket större användning i både kvalitativa och kvantitativa studier (Poortman & Schildkamp 2012). Samtliga avsnitt i metoden har utefter denna intention utformats för att vara så transparenta som möjligt.

### 3.3 Urvalsprocess

För att få fram ett relevant urval från Sveriges 290 kommuner genomfördes följande process. Då avsikten var att ta fram ett representativt urval, använde vi oss av Kommungruppsindelning för 2017, en gruppering utformad av Svenska Kommuner och Landsting. Kommungruppsindelningen används av olika organisationer så som myndigheter, universitet och dylikt, och indelningen har utformats samt reviderats flertal gånger sedan 1980-talet (Gillingsjö & Ekholm 2016). Ett syfte med kommungruppsindelningens utformning är att analyser ska kunna göras på en övergripande nivå (Gillingsjö & Ekholm 2016). Då vi i vår studie inte har studerat samtliga av Sveriges kommuners årsredovisningar, men ändå avsåg att urvalet skulle efterlikna totalpopulationen av Sveriges kommuner ansåg SKL:s kommungruppsindelning vara ett bra verktyg för att göra en analys på en överblickbar nivå. I indelningen har kommunerna fördelats i totalt nio grupper baserade på olika faktorer, varav tre av grupperna är att anse som huvudgrupper. Faktorerna är storlek på tätorter, avstånd till större stad och pendlingsmönster (Gillingsjö & Ekholm 2016).

Diagram 3.3. visar kommungruppernas antal kommuner i relation till det totala antalet kommuner. Procentsatsen i vardera kommun användes till att beräkna antalet kommuner för vardera kommungrupp som skulle ingå i vårt urval i syfte att urvalet skulle efterlikna den totala populationen av Sveriges kommuner.

Diagram 3.3



Då kommungrupperna består av olika antal kommuner, valde vi att beräkna vardera grups andel av den totala kvantiteten (se diagram 3.3), och därefter multiplicera vardera kommungrupps andel av det totala antalet kommuner med 50. Den här metoden för urval kallas proportionellt stratifierat urval (Blomkvist, Hallin & Lindell 2018). Vid beräkningen av urvalet per kommungrupp resulterade det i att vi rundade upp antalet kommuner till 51 stycken. 51 kommuner motsvarar 18 procent av det totala antalet kommuner i Sverige. Kommunerna per grupp valdes därefter ut slumpmässigt genom att utgå från en lista i Excel vari kommunerna var indelade i kommungrupperna. En av oss angav intervallet för vardera kommungrupp och den andra av oss valde nummer inom detta intervall utan att se listan med kommuner. Det nummer som valdes avgjorde vilken kommun från listan som blev utvald till urvalet. Processen upprepades tills antalet kommuner ur varje kommungrupp var i enlighet med det på förhand bestämda antal kommuner per kommungrupp som skulle ingå i urvalet.

Tabell 3.3. visar urvalet per kommungrupp som beräkningen resulterade i, det vill säga antalet kommuner per kommungrupp vars årsredovisningar vi studerade.

Tabell 3.3

Kommunindelingsgrupper	Antal utvalda kommuner per grupp
A1 Storstäder	1
A2 Pendlingskommun nära storstad	7
B3 Större stad	4
B4 Pendlingskommun nära större stad	9
B5 Långpendlingskommun nära större stad	6
C6 Mindre stad/tätort	5
C7 Pendlingskommun nära mindre stad/tätort	9
C8 Landsbygdskommun	7
C9 Landsbygdskommun med besöksnäring	3
<b>Totalt antal utvalda kommuner</b>	<b>51</b>

De kommuner som ingår i urvalet återfinns i bilaga 1.

### 3.4 Datainsamling

För att utföra studien på ett strukturerat och konsekvent sätt utformades ett första utkast av en undersökningsmall att utgå från vid textanalysen. Mallen upprättades i Excel och återfinns i bilaga 2. I det första utkastet av mallen listades samtliga av RKR:s rekommendationer i kolumner med rubrikerna avvikelse, motivering, motivering i text (se bilaga 2). Att ha kolumner för avvikelser gjorde att vi kunde strukturera denna information till tabeller och diagram för att visa omfattningen av avvikelser från rekommendationerna. Mallen var avsedd att fyllas i för varje årsredovisning som analyserades.

För att testa metoden och undersökningsmallen utfördes en första pilotstudie där 15 stycken slumpmässigt utvalda kommuner studerades. En pilotstudie kan med fördel användas för att testa om metoden kan generera empiri som är i enlighet med syftet (Blomkvist, Hallin & Lindell 2018). För testa om vi skulle komma fram till samma slutsats utfördes pilotstudien individuellt och på samma urval av kommuner. När vi jämförde våra resultat från pilotstudie 1 med varandra upptäcktes flera skillnader. Vi hade även upptäckt ett par brister med det nuvarande tillvägagångssättet och fick diskutera hur textanalysen skulle kunna utvecklas för kunna att fånga upp mer information.

Rapporteringen i kommunernas årsredovisningar visade sig ha varierande detaljeringsgrad och ställde i vissa fall höga krav på läsaren. En viktig fråga som belystes av pilotstudien var hur vi på ett konsekvent sätt definierar en rapporterad avvikelse. Från början var vår metod att leta ordagrant efter rapporterade avvikelser eller avsteg. Vi upptäckte tidigt båda två att denna metod var för snäv då det skulle exkludera avvikelser som angivits på ett mindre tydligt sätt. För att fånga upp både tydliga och mindre tydligt rapporterade avvikelser lades en extra kolumn till i undersökningsmallen avseende avvikelser som förvisso rapporteras, men på ett mindre tydligt sätt.

Med att en avvikelse rapporteras på ett otydligt sätt menar vi att kommunerna inte ordagrant nämner att en avvikelse har gjorts, men att de har beskrivit hur de har gjort rent praktiskt. Det innebär att läsaren själv kan avgöra att det är en avvikelse vid jämförelse med vad rekommendationerna säger. En svårighet är att om definitionen av en rapporterad avvikelse är för bred finns risken att det i vissa fall inte är en "rapporterad" avvikelse utan något som kräver mycket tolkning och/eller kunskap för att hitta avvikelser i texten. En annan sak som behövdes förtydligas efter den första pilotstudien var vad vi definierar som en motivering. Ibland beskrevs att "*införande pågår*" av en viss rekommendation och detta var något vi upplevde som ett gränsfall om det gick in som en motivering eller inte. Vi valde att inte se detta som en motivering till varför avvikelse sker från rekommendationen då det egentligen inte beskriver varför kommunen i fråga valt att avvika från första början. Exempel på vad vi bestämde oss för att klassificera som motiveringar till avvikelser inför nästa omgång kunde vara "*brist på*

*resurser*”, “*värdet bedöms vara obetydligt*”, “*ger inte en rättvisande bild*”. Sammanfattningsvis kan det tänkas att stycket skulle kunna vara ett svar på frågan “*Varför?*”.

För att testa den reviderade mallen utfördes en ny pilotstudie på de 15 årsredovisningar som studerades i pilotstudie 1. Även denna gång utförde vi pilotstudien på var sitt håll. Vid en gemensam utvärdering av pilotstudie 2 hade vi i princip kommit till samma slutsatser som varandra. I jämförelse med pilotstudie 1 hade vi fångat upp fler avvikelser då vi vid denna omgång var överens om att även ta med de mer otydligt rapporterade avvikelserna. Vi hade ett fåtal meningsskiljaktigheter gällande några otydligt rapporterade avvikelser, men vid en gemensam diskussion kom vi fram till att det gällde en feltolkning av rekommendation 18.1. En följd av valet att ta med de otydligt rapporterade avvikelserna var att det krävdes mer inläsning på de olika rekommendationerna. Vi märkte också att det krävdes observans kring hur kommunerna uttryckt sig, för att inte missa något. Det var dock ett viktigt beslut att inkludera de otydliga avvikelserna då bortfallet hade varit stort i annat fall.

Efter att de två pilotstudierna var genomförda och det genererade utfallet hade diskuterats gjordes ovan nämnda revideringar i undersökningsmallen. Därefter genomfördes datainsamlingen till studien. Vi valde att huvudsakligen dela upp textanalysen och vi granskade ungefär hälften av årsredovisningarna vardera. För att minska risken för feltolkningar vid de årsredovisningar som på något sätt har upplevts som otydliga har vi diskuterat och tolkat dem gemensamt för att komma fram till en bedömning.

Vid granskningen av årsredovisningar var intentionen att fånga upp både tydliga och mindre tydliga signaler i textangivelserna. Offentliga dokument utgivna av organisationer behöver inte per automatik innehålla en korrekt beskrivning av hur den upplevda situationen i organisationen är (Bryman & Bell 2017). Det är av vikt att se på dokument som en text utformad på grund av särskilda syften eller intentioner, och att de inte är en avspeglning av den faktiska verkligheten. Vad författaren till texten har för uppfattning, position och dylikt kan också återspeglas i texten och därför bör inte utgångspunkten vara att se på dokument som en objektiv handling (Bryman & Bell 2017). Detta resonemang har vi haft i åtanke vid analysen. När vi gått igenom den insamlade data och jämfört med tidigare forskning har vi funderat på vad budskapet med texten är och vad för bakomliggande incitament som texten kan ha grundats på.

### 3.5 Bearbetning av data

För att hantera informationen i Excel använde vi oss av kodning, vilket innebar att vi översatte den insamlade informationen till numeriska värden (Blomkvist, Hallin & Lindell 2018). I kolumn 1; fyllde vi i 0 om ingen avvikelse hade rapporterats från rekommendationen på respektive rad och 1 om avvikelse hade rapporterats. I kolumn 2; 0 om ingen motivering hade angetts och 1 om motivering hade angetts. I den tredje klistrade vi in den angivna motiveringen till varför avvikelse gjorts. Varje årsredovisning som undersöktes fick en egen flik i excel, där insamlad data sparades i den utformade mallen som såg likadan ut för alla årsredovisningar.

Efter att insamlingen var klar sammanställdes all data och det gjordes beräkningar för resultatet som undersökningen genererat. Resultatet sammanställdes sedan i olika tabeller och diagram med hjälp av Excel, för att ge en tydlig bild av studiens utfall.

## 4. Empiriskt resultat

---

*I följande avsnitt presenteras textanalysens genererade resultat i form av tabeller, diagram, exemplifierande citat ur årsredovisningarna samt tillhörande beskrivningar. Först redogörs för studiens rapporterade avvikelser. Därefter beskrivs förekommande skäl och motiveringar med hjälp av citat. Till sist redogörs för identifierade problemområden.*

---

### 4.1 Rapporterade avvikelser

Studiens resultat visade att en stor majoritet av de studerade kommunerna rapporterade någon form av avvikelse i avsnittet *Redovisningsprinciper* i noterna. Som redovisas i tabell 4.1.a var det totalt 38 kommuner som angett någon avvikelse, vilket innebär att 75 procent<sup>6</sup> av de 51 studerade kommunerna rapporterade en eller flera avvikelser.

Tabell 4.1.a

Kommungrupper	Antal kommuner med rapporterade avvikelser	Antal kommuner i studien
A1 Storstäder	1	1
A2 Pendlingskommun nära storstad	1	7
B3 Större stad	3	4
B4 Pendlingskommun nära större stad	8	9
B5 Långpendlingskommun nära större stad	6	6
C6 Mindre stad/tätort	4	5
C7 Pendlingskommun nära mindre stad/tätort	7	9
C8 Landsbygdskommun	5	7
C9 Landsbygdskommun med besöksnäring	3	3
<b>Totalt antal</b>	<b>38</b>	<b>51</b>

I tabell 4.1.a går att avläsa att den kommungrupp som hade lägst antal kommuner som rapporterat avvikelser i relation till antalet kommuner i gruppen var Kommungrupp A2 *Pendlingskommun nära storstad*, där endast 1 av 7 kommuner hade rapporterat avvikelser. Samtliga kommungrupper innehöll kommuner som hade rapporterat avvikelser. Med undantag från Kommungrupp A2 var det en större andel av kommunerna i grupperna som rapporterade en eller flera avvikelser.

Det totala antalet avvikelser som rapporterades av kommunerna var 65 stycken, vilket kan avläsas i tabell 4.1.b nedan. Då undersökningen gjordes på ett urval bestående av 51 kommuner innebär det att alla kommuner i undersökningen i genomsnitt har angivit 1,27 stycken

---

<sup>6</sup> Kommuner med rapporterade avvikelser dividerat med totalt antal studerade kommuner =  $38/51 = 0,745\dots$   
Avrundat till 75 %.

avvikelser<sup>7</sup>. Av avvikelserna var det 29 stycken som rapporterades på ett tydligt sätt, medan 36 stycken av avvikelserna hade en otydlig rapportering i noterna.

Tabell 4.1.b

Kommungrupper	Tydligt rapporterade avvikelser	Otydligt rapporterade avvikelser	Totalt antal rapporterade avvikelser
A1 Storstäder	2	1	3
A2 Pendlingskommun nära storstad	3	0	3
B3 Större stad	3	1	4
B4 Pendlingskommun nära större stad	6	8	14
B5 Långpendlingskommun nära större stad	2	7	9
C6 Mindre stad/tätort	1	4	5
C7 Pendlingskommun nära mindre stad/tätort	4	8	12
C8 Landsbygdskommun	5	5	10
C9 Landsbygdskommun med besöksnäring	3	2	5
<b>Totalt antal</b>	<b>29</b>	<b>36</b>	<b>65</b>

Tabell 4.1.b visar att det endast var en av kommungrupperna som inte hade några otydligt rapporterade avvikelser, Kommungrupp A2 *Pendlingskommun nära större stad*. I deras fall var samtliga avvikelser tydligt rapporterade.

## 4.2 Skäl och motiveringar

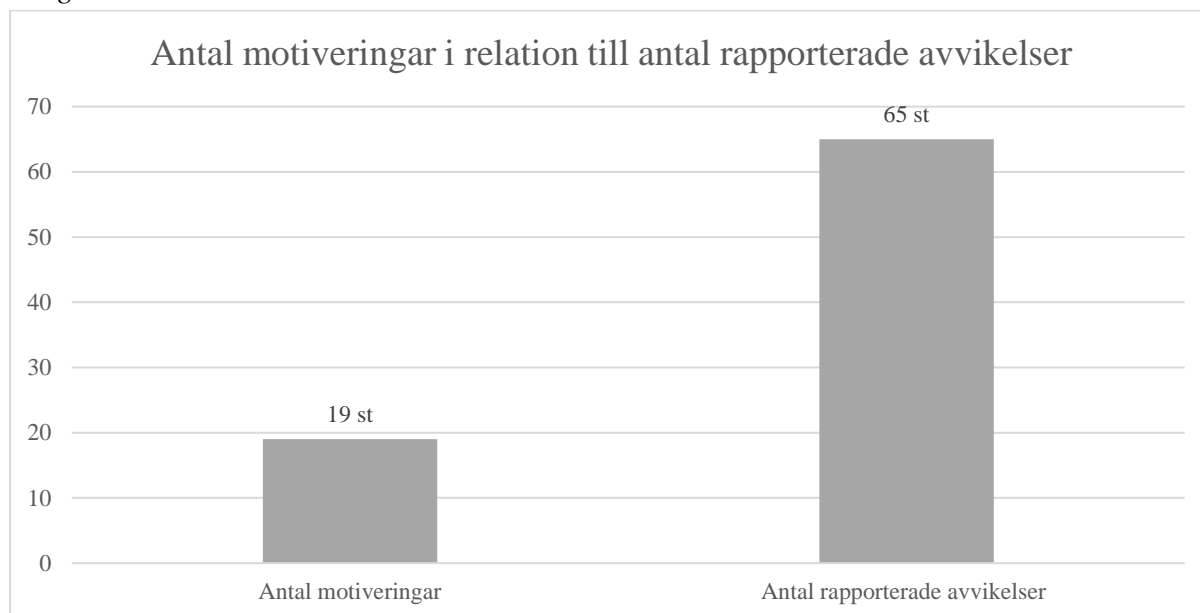
Nedan presenteras antalet motiveringar i relation till antalet avvikelser med hjälp av diagram. Som diagram 4.2 visar, resulterade undersökningen i att totalt 65 stycken rapporterade avvikelser identifierades. Av de angivna avvikelserna var det 19 stycken som hade en tillhörande motivering till avvikelserna. Det motsvarar cirka 30 procent<sup>8</sup> av samtliga rapporterade avvikelser som framkom i studien.

<sup>7</sup> Totalt rapporterade avvikelser dividerat med totalt antal studerade kommuner =  $65/51 = 1,274\dots$  Avrundat till 1,27 st.

<sup>8</sup> Motiveringar dividerat med totalt antal rapporterade avvikelser =  $19/65 = 0,292\dots$  Avrundat till 30 %.



Diagram 4.2



Motiveringar som framkom i studien kommer nedan att presenteras med hjälp av exemplifierande citat från olika årsredovisningar som studerades. Av de 19 motiveringar som uppgavs var det ingen av dem som hänvisade avvikelserna till att det ger en *mer* rättvisande bild. Ett exempel på motivering är Göteborgs Stad (2018) som motiverar avvikelse från rekommendation 8.2 *Sammanställd redovisning* genom att redovisningen *ändå* ger en rättvisande bild trots det avsteg som görs:

*“Använda konsolideringsmetoder är i linje med bolagssektorns regelverk K3 men är ett avsteg från rekommendationerna i RKR 8.2 som föreskriver proportionell konsolidering. Göteborgs Stad har endast ett fåtal dotterbolag som inte är helägda och intressebolagen är få och av mindre ekonomiskt omfång. Mot bakgrund av detta bedöms använda konsolideringsmetoder inte ge väsentliga avvikelser utan ge en rättvisande bild av resultat och ställning liksom ett fullgott underlag för analys och styrning.”*

(Göteborgs Stad 2018, s. 98)

Göteborgs Stads motivering kan jämföras med ännu ett exempel av den här typen av motivering i studien som Bollebygd kommun (2018) anger enligt följande:

*“Enligt RKR 8.2 ska en sammanhållen förvaltningsberättelse också upprättas, men bedömningen är att man ändå kan skapa sig en god bild av koncernens ekonomiska förhållanden, därför utelämnas denna.”*

(Bollebygd kommun 2018, s. 43)

Det är ett flertal kommuner i studien som uppger som skäl för avvikelser att vissa delar av rekommendationer inte behöver följas för att skapa en god eller rättvisande bild. Här har kommunerna i fråga vänt på KRL:s uppmaning. Lagen beskriver att avvikelse endast ska ske vid exceptionella företeelser där en avvikelse bidrar till en *mer* rättvisande bild (SFS 1997:614).

I detta exempel bedömer kommunen istället att en del av rekommendationen inte krävs för att skapa en god bild, vilket egentligen inte är detsamma som lagtexten säger.

Marks kommun (2018) motiverar en avvikelse från rekommendation 13.2 genom att det ger ett så pass litet mervärde att ha full efterlevnad av rekommendationen, men att det däremot är arbetskrävande. Vänersborgs Kommun (2018) gör en liknande bedömning av samma rekommendation och beskriver att de finansiella leasingavtal som kommunen besitter har redovisats som operationella eftersom de är att anse av obetydligt värde. Även Orsa (2018) motiverar att rekommendation 13.2 om leasing- och hyresavtal inte följs just för att det rör sig om låga belopp som de inte anser utgöra någon påverkan på en rättvisande bild. Mellerud Kommun (2018) avviker från Rekommendation 18.1 och uppger enligt följande:

*“Rekommendationen RKR 18.1 Redovisning av intäkter innebär bl.a. att anslutningsavgifter periodiseras över respektive anläggningstillgångs nyttjandeperiod. I detta hänseende har rekommendationen inte tillämpats, anslutningsavgifter erhålls i liten omfattning.”*

(Melleruds kommun 2018, s. 6)

Som utläses av exemplet är även här orsaken att något anses vara av liten omfattning.

Andra förekommande förklaringar till att rekommendationer inte följs är att det finns olika typer av svårigheter som förhindrar följsamheten delvis eller fullt ut. Borås Stad (2018) beskriver i sin årsredovisning att de avviker från rekommendation 13.2 om leasing och hyresavtal då det finns svårigheter med att få fram tillförlitliga uppgifter och vilket leder till att osäkerheten blir för stor gällande uppgifterna. De beskriver att de därför redovisar samtliga leasing- och hyresavtal som operationella och att de kostnadsförs direkt (Borås Stad 2018). Ett annat exempel på den här typen av motiv är Gislaved kommun som både beskriver svårigheter med att bedöma tidpunkt för avyttring av exploateringsstillgångar, och att de därför bokför dessa som anläggningstillgångar istället för omsättningstillgångar (Gislaved kommun 2018). De motiverar också en avvikelse från rekommendation 10.2 genom att det rör sig om alldeles för osäkra belopp (Gislaved kommun 2018).

Ett annan typ av motivering som framkom i studien handlade om politiska beslut. Klippans kommun (2018) hänvisar avvikelser från rekommendation 18.1 om intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar till politiska beslut som tagits av kommunfullmäktige. Klippans kommun (2018) skriver följande förklaring:

*“Kommunfullmäktige beslutade 2016-12-20 § 105 att återstående medel av statsbidraget kan användas 2017 och 2018. Resterande bidrag finns kvar per 2017-12-31 på kortfristiga skulder i balansräkningen.”*

(Klippans kommun 2018, s. 46)

Något som flera kommuner uppgav var att komponentredovisning, som går under rekommendation 11.4, var under införande. Flera av kommunerna beskrev att de tillämpade komponentredovisning vid nyinvesteringar, men att de ännu inte justerat äldre

anläggningstillgångar. Av dem som i nuläget tillämpade komponentredovisning till fullo var det flera som beskrev att metoden nyligen hade införts.

### 4.3 Problemområden

I kommunernas årsredovisningar rapporterades inte avvikelser från samtliga av de 20 rekommendationerna. Tabell 4.3 visar studiens resultat av antal rapporterade avvikelser och motiveringar per rekommendation. Den rekommendation som flest kommuner har rapporterat avvikelser ifrån är 11.4 *Materiella anläggningstillgångar* (22 st.), följt av 18.1 *Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* (18 st.) samt 13.2 *Redovisning av hyres-/leasingavtal* (10 st.). Utöver det förekom även rapporterade avvikelser från rekommendation 8.2 *om sammanställd redovisning* (5 st.), rekommendation 23 *om bokföring* (5 st.), 10.2 *om avsättningar och ansvarsförbindelser* (3 st.), 2.2 *om särskild avtalspension* (1 st.) samt 15.1 *redovisning av lånekostnader* (1 st.).

Ofta uppgav kommunerna att de inte avviker från rekommendationerna i sin helhet, men att de gjorde avsteg från vissa delar av rekommendationen. Återkommande områden inom rekommendationerna som det gjorts avvikelser från är hantering av komponentredovisning, statsbidrag, VA- och anslutningsavgifter, finansiella leasingavtal, exploateringstillgångar och systemdokumentation. Vid avvikelser från 18.1 handlar det i flera fall om att kommunerna periodiserar statsbidragsintäkter över andra perioder än vad rekommendationen tillåter.

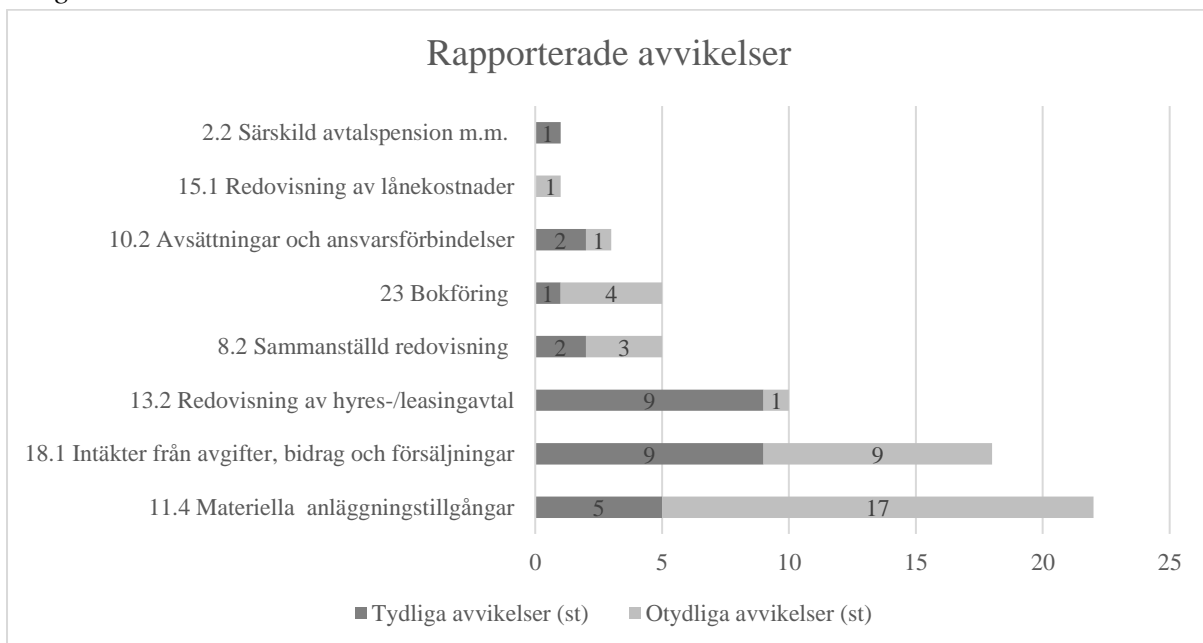
Tabell 4.3.

Rekommendationer	Antal rapporterade motiveringar	Antal rapporterade avvikelser (totalt)
2.2 Särskild avtalspension m.m.	0	1
3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål	0	0
4.2 Redovisning av skatteintäkter	0	0
6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar	0	0
7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser	0	0
8.2 Sammanställd redovisning	2	5
10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser	1	3
11.4 Materiella anläggningstillgångar	4	22
12.1 Redovisning av immateriella tillgångar	0	0
13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal	4	10
14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel	0	0
15.1 Redovisning av lånekostnader	1	1
16.2 Redovisning av kassaflöden	0	0
17.2 Pensionsförpliktelser	0	0
18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar	7	18
19 Nedskrivningar	0	0
20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder	0	0
21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning	0	0
22 Delårsrapport	0	0
23 Bokföring	0	5
<b>Totalt antal</b>	<b>19</b>	<b>65</b>

Tabell 4.3 ovan visar därav att det förekom rapporterade avvikelser från 8 av de 20 rekommendationerna och att ett stor del av de rapporterade avvikelserna är koncentrerade till främst 3 av rekommendationerna; 11.4 om *materiella anläggningstillgångar*, 18.1 om *intäkter från avgifter bidrag och försäljningar* samt 13.2 om *redovisning av hyres och leasingavtal*.

Andelen tydligt och otydligt rapporterade avvikelser per rekommendation skiljer sig en del rekommendationerna emellan. Diagram 4.3 nedan innehåller de rekommendationer som kommunerna har rapporterat avvikelser ifrån och visar antalet avvikelser per rekommendation som angivits på ett tydligt respektive otydligt sätt, samt en illustration av den totala frekvensen avvikelser.

Diagram 4.3.



Som beskrivs i ovanstående stycke visar diagram 4.3 antalet rapporterade avvikelser per rekommendation och skiljer på antalet tydligt och otydligt rapporterade avvikelser. Som kan avläsas i diagrammet var 17 stycken av de rapporterade avvikelserna från 11.4 *Materiella anläggningstillgångar* otydliga, vilket utgör drygt 77 procent<sup>9</sup> av de rapporterade avvikelserna från rekommendationen. Antalet avvikelser som angivits från denna rekommendation utgör cirka 34 procent<sup>10</sup> av samtliga rapporterade avvikelser. De otydligt angivna avvikelserna för rekommendation 11.4 utgör drygt 26 procent<sup>11</sup> av samtliga angivna avvikelser. De rapporterade avvikelserna från rekommendation 18.1 *Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* utgör

<sup>9</sup> Otydligt rapporterade avvikelser från 11.4 delat med totalt rapporterade avvikelser från 11.4 =  $17/22 = 0,772\dots$  Avrundat till 77 %.

<sup>10</sup> Rapporterade avvikelser för rekommendation 11.4 dividerat med totalt antal rapporterade avvikelser för samtliga rekommendationer =  $22/65 = 0,338\dots$  Avrundat till 34 %.

<sup>11</sup> Otydligt rapporterade avvikelser från rekommendation 11.4 dividerat med totalt antal rapporterade avvikelser från samtliga rekommendationer =  $17/65 = 0,261\dots$  Avrundat till 26 %.

drygt 15 procent<sup>12</sup> av samtliga rapporterade avvikelser och består av lika många tydligt som otydligt angivna avvikelser. Av de avvikelser som rapporterats angående 13.2 *Redovisning av hyres-/leasingavtal* utgjordes 90 procent<sup>13</sup> av tydliga avvikelser.

---

<sup>12</sup> Rapporterade avvikelser från rekommendation 18.1 dividerat med totalt antal rapporterade avvikelser för samtliga rekommendationer =  $10/65 = 0,153\dots$  Avrundat till 15 %.

<sup>13</sup> Tydligt rapporterade avvikelser från rekommendation 13.2 dividerat med totalt antal rapporterade avvikelser från rekommendation 13.2 =  $9/10 = 0,9$ . 90 % av de rapporterade avvikelserna för 13.2 är tydliga.

## 5. Diskussion

---

*I följande del analyseras studiens resultat och ställs i relation tidigare forskning varav en diskussion förs löpande genom avsnittet. Vi börjar med att redogöra samt diskutera rapporterade avvikelser som framkom i studien. Sedan övergår vi till att föra en diskussion kring skäl och motiveringar till rapporterade avvikelser, för att därefter ta upp de olika problemområden som kan identifieras.*

---

### 5.1 Rapporterade avvikelser

Som framgår av studiens resultat i tabell 4.1.b var det en större andel av de rapporterade avvikelserna som var otydligt rapporterade jämfört med de tydligt rapporterade. Vi upplevde att de otydligt rapporterade avvikelserna ställde betydligt högre krav på läsaren, samt hans kunskaper inom kommunal redovisning och normgivning. Då kommunernas årsredovisningar har varierande användare, som bland annat innefattar politiker och skattebetalare (RKR 2011), kan det tänkas att kommunerna bör vara mer transparenta och tydliga när de uttrycker sig, så att även de intressenter som inte besitter stora förkunskaper ska ha en rimlig möjlighet att förstå vilka avvikelser som görs från RKR:s rekommendationer. Studiens resultat visade tendenser till att de kommuner som på ett otydligt sätt rapporterade avvikelser, dels ville följa regelverket genom beskriva att en viss rekommendation inte har följts till fullo, samtidigt som de inte vill att det skulle framgå allt för tydligt för den ovane läsaren av redovisningsinformation, att en avvikelse från rekommendationen faktiskt har gjorts.

Att kommuner i många fall inte rapporterar avvikelser på ett tydligt sätt kan kopplas ihop till flera orsaker som tidigare forskning beskrivit som skäl till att avvikelser förekommer. Fortsatt bristande engagemang från revisorerna vad gäller kommunernas följsamhet mot beslutade rekommendationer, som studien av Tagesson och Eriksson (2011) belyser kan vara en orsak till detta, frånvaron av sanktioner, och fortsatt bristande respekt för redovisningsregler från politiker (Falkman & Tagesson 2008) kan vara ytterligare förklaringar.

Studios resultat visade ett relativt jämnt resultat av antal kommuner med rapporterade avvikelser per kommungrupp. En grupp som skiljde sig från de andra grupperna ganska markant var dock kommungrupp A2 *Pendlingskommun nära storstad*, där endast 1 av 7 kommuner hade rapporterat avvikelser. Denna kommun hade dessutom på ett tydligt sätt rapporterat avvikelser. Då kommunerna i varje kommungrupp är relativt få och av varierande storlek är det svårt för oss att dra några generella slutsatser kring detta, men i vår studie sticker denna grupp ut från de övriga. Falkman och Tagesson (2008) beskriver att de stora kommunerna överlag ser ut att ha en högre kvalitet på den finansiella rapporteringen. I vår studie innehöll kommungrupp A2 de näst största kommunerna bland grupperna som studerades. Detta skulle i så fall understödja Falkman & Tagessons (2008) resonemang.

I resultatet av vår studie identifierades att totalt 38 av de 51 studerade kommunerna hade rapporterat en eller flera avvikelser. I Tagesson och Erikssons (2011) studie var det endast 1 av 16 kommuner som hade rapporterat en avvikelse. Utifrån vår studies resultat kan konstateras att det var en betydligt större andel av de studerade kommunerna som rapporterade avvikelser.

Tagesson & Erikssons (2011) studie visade även att endast 1 av totalt 91 identifierade avvikelser var rapporterade i årsredovisningarna. I och med att vår studie enbart granskar rapporterade avvikelser så blir det svårt att göra några jämförelser i detta avseende. Vi vill i sammanhanget betona att vår definition av en rapporterad avvikelse kan skilja sig från hur de tidigare studierna har definierat avvikelser, vilket kan försvåra jämförbarheten. Av deras studie framkom också att redovisningscheferna var medvetna om 59 av dessa avvikelser och endast 12 stycken rapporterades av revisorerna (Tagesson & Eriksson 2011). I resultatet från vår studie framgick det att i genomsnitt rapporterades 1,27 avvikelser per kommun. I referensramen redogjordes det för att tidigare studier som gjorts inom området visade ett resultat av 3,89 stycken *konstaterade* (Falkman & Tagesson 2008) respektive 5,69 (Tagesson och Eriksson 2011) avvikelser i genomsnitt per kommun. I en annan tidigare genomförd studie med kombinerad dokumentstudie och enkätundersökning där kommuner och landsting fick svara avseende årsredovisningen för år 2013 uppgav 49 procent av respondenterna att de avviker från 1 till 4 rekommendationer (Eriksson u.å.). Detta kan ses i jämförelse med vår studie där 75 procent av kommunerna *rapporterar* en eller flera avvikelser.

En koppling som kan göras när vi sammantaget ser på dessa tidigare studier (Tagesson & Eriksson 2011; Falkman & Tagesson 2008; Eriksson u.å.) gentemot vår studies resultat, är att det även i vår undersökning skulle kunna finnas ett stort antal ytterligare avvikelser som inte är rapporterade. Detta skulle i så fall kunna innebära för vår studie, dels att de kommuner som rapporterat att de har avvikelser har ytterligare avvikelser som de inte rapporterat, dels att de kommuner som inte har rapporterat några avvikelser alls, ändå har en eller flera avvikelser från redovisningsrekommendationerna.

Tidigare studier har studerat följsamhet på en annan nivå gentemot hur vår studie undersökt följsamhet, då de har studerat hur rekommendationer faktiskt följs, medan vi har studerat följsamhet utifrån hur de förhåller sig till KRL:s avstegsregel vid rapportering. Det kan ändå när vi jämför dessa tidigare studier med vår studies resultat ge indikationer på att kommunerna kan ha blivit bättre på att rapportera avvikelser. Dessa tidigare undersökningar kan utgöra en viktig referensram för den diskussion som vi för, utifrån den nya infallsvinkel av följsamhet som vår studies resultat medför.

Utifrån studiens resultat kan konstateras att det fortfarande finns ett stort antal avvikelser från gällande redovisningsrekommendationer. I jämförelse med tidigare studier som vi refererat till inom detta område (Tagesson & Eriksson 2011; Falkman & Tagesson 2008; Eriksson u.å.), kan vi sammanfattningsvis se tydliga indikationer på att bilden av kommunernas bristande följsamhet mot redovisningsrekommendationer kvarstår, då många avvikelser faktiskt rapporteras, men inte utifrån KRL:s intentioner då det ofta sker på ett otydligt sätt (SFS

1997:614; RKR 2012). Utifrån vår studies resultat kan det tolkas som att kommunerna inte är följsamma utifrån ytterligare en nivå, det vill säga i rapporteringen av avvikelserna.

## 5.2 Skäl och motiveringar

Något som undersökningen tydligt visade på var att få kommuner uppger motiveringar till varför de avviker från en viss rekommendation. De skäl och motiveringar som väl uppges är inte heller i något av fallen förenliga med vad som anges som anseeligt i lagtexten gällande motiv, det vill säga att skälet till avvikelsen ska vara att det inte vore förenligt med god redovisningssed att följa rekommendationen i ett visst avseende (SFS 1997:614). Som tidigare beskrivs i referensramen är det endast godtaget att motivera en avvikelse genom att det föreligger ett exceptionellt förhållande och att avvikelsen är nödvändig för att få en rättvisande bild. Dessutom ska detta motiveras tydligt i upplysningarna för att god redovisningssed ska uppnås (Brorström, Eriksson & Haglund 2014; RKR 2012). Det kan alltså summeras att följsamheten av KRL:s stadgande i denna aspekt är bristande (SFS 1997:614). En tänkbar anledning till den bristande följsamheten kan vara det stora antalet otydligt rapporterade avvikelser. I de fall avvikelserna angavs på ett otydligt sätt var oftast inte någon motivering eller skäl med i beskrivningen. Som beskrivs i referensramen har den kommunala regleringen för redovisning till skillnad från den privata ingen koppling till strafflagen vid fall av överskridanden (Falkman & Tagesson 2008). Falkman och Tagesson (2008) beskriver vidare att en möjlig orsak till bristande följsamhet är en negativ inställning bland användare, som i sin tur eventuellt skulle kunna förklaras genom att det inte finns direkta sanktioner vid överskridanden. Avsaknaden av skäl och motiveringar som framkom i studien, trots det lagstadgade kravet, skulle möjligtvis kunna ha sin förklaring i detta.

Utifrån exemplen som presenteras i resultatet kan vi se tendenser till att kommunerna tar en del egna beslut som avviker från lagen och rekommendationerna. Melleruds kommun (2018) beskrev exempelvis att de inte tillämpar delar av rekommendation 18.1 då det anses påverka i liten omfattning. Utifrån kommunens resonemang kan det tolkas som att de inte anser att det är väsentligt att följa rekommendationen fullt ut.

Flera andra kommuner i studien angav liknande argument, exempelvis att det inte skulle ha tillfört något mervärde att följa rekommendationen i fråga till fullo. Detta skulle också kunna tolkas som en hänvisning till väsentlighetsprincipen, men vi ser också att det skulle kunna tolkas som ett sorts kostnad kontra nytta-tänk där merarbetet inte står i proportion till nyttan. Som beskrivs i det empiriska resultatet motiverar Marks kommun (2018) en avvikelse från rekommendation 13.2 genom att det ger ett så pass litet mervärde att ha full efterlevnad av rekommendationen, men att det däremot är arbetskrävande.

Som nämns i referensramen har den kommunala redovisningen en historia av att vara av näst intill frivillig karaktär, och lagen om kommunal redovisning infördes först i slutet av 1990-talet (Brorström, Eriksson & Haglund 2014). Brorström, Haglund & Solli (2005) betonar även vikten av att ha historien för den kommunala redovisningen i åtanke, då synsätt och modeller



ibland tenderar att finnas kvar trots att formella förändringar är genomförda. Att studiens resultat visar på en del egna initiativ till avvikelser från kommunernas sida skulle möjligtvis kunna ha viss grund i att den kommunala redovisningen hade en mycket mer frivillig reglering förr. Trots att det på senare tid har blivit en mycket mer omfattande reglering skulle dagens praxis delvis fortfarande kunna tänkas präglas av hur det såg ut förr. En annan tolkning som kan göras när kommunerna lägger fram ovan nämnda motiveringar skulle kunna vara att ekonomer, revisorer och politiker i kommunerna anser att delar av rekommendationerna inte är relevanta, eller att värdet av dessa inte står i proportion mot nedlagt arbete. Falkman och Tagesson (2008) menar att politiker överlag har bristande respekt vad gäller redovisningsregler.

Det var även flera kommuner i studien som verkar ha gjort en annorlunda tolkning av KRL:s beskrivning om vad som är giltigt för att göra en avvikelse, det vill säga att avvikelsen ska bidra till en mer rättvisande bild och endast ske vid ovanliga företeelser (SFS 1997:614). I resultatet framgår att flera kommuner istället motiverar sin avvikelse genom att rekommendationen inte behöver följas för att skapa en rättvisande bild. Detta är egentligen inte samma sak som vad lagtexten säger, och frågan är om de som utför redovisningen är medvetna om detta eller om det kan röra sig om bristande kompetens, vilket uppges som en vanlig orsak till bristande följsamhet av rekommendationerna enligt en tidigare studie (Falkman & Tagesson 2008). Även i dessa fall kan studiens resultat ge indikationer på att utövare av rekommendationerna inte anser delar av dem som relevanta. Det kan även tyda på att rekommendationerna är ottydligt utformade eller inkonsekventa, vilket Falkman och Tagesson (2008) beskriver som en faktor till låg följsamhet av redovisningsrekommendationer.

I resultatet av vår studie såg vi exempel på en motivering som var kopplad till politiska beslut då Klippans kommun (2018) hänvisade avvikelser från rekommendation 18.1 till politiska beslut som tagits av kommunstyrelsen. Zimmerman (1977) beskriver att så kallade "agentproblem" kan uppstå genom att folkvalda politiker blir agenter till invånarna som i sin tur är principaler och delegerar till politikerna. Som beskrivs i referensramen finns en risk att politiker handlar av egenintresse och då kan vilja påverka redovisningen i olika riktning då beslut och fördelning av resurser kan påverkas genom olika redovisningsbeslut. Vidare menar de att detta kan vara en orsak till bristande följsamhet av vissa rekommendationer (Tagesson & Falkman 2008). Det som Klippans kommun (2018) beskriver i sin årsredovisning skulle enligt vår tolkning kunna tyda på ett exempel på detta problem. Den typ av avvikelse som Klippan (2018) gör har påverkat redovisningen av resurser mellan år. Det här skulle enligt vår tolkning kunna ses som ett exempel på Zimmerman (1977) samt Falkman och Tagessons (2008) resonemang, och att det i detta fall från politiskt håll kan ha funnits incitament för att flytta intäkter från år där ekonomin är god i övrigt till kommande år, trots att det inte är förenligt med god redovisningssed.

Den kommunala redovisningen har historiskt sett varit mer frivilligt reglerad och KRL infördes 1998 och rådet för kommunal redovisning inför införandet av KRL år 1997 (Brorström, Eriksson & Haglund 2014; Brorström, Haglund & Solli 2005). Det skulle också kunna vara en

förklaring till att ovan nämnda politiska beslut anses som en rimlig motivering trots att det inte är förenligt med lagtexten.

I referensramen uppgavs att problem med följsamhet har ökat för redovisning inom den offentliga sektorn i takt med att redovisning på bokföringsmässiga grunder har införlivats och att periodisering på bokföringsmässiga grunder dessutom öppnar dörrar för det som kallas kreativ redovisning (Haraldsson & Tagesson 2014; Jones & Pendlebury 2004). Vi har tidigare i detta avsnitt konstaterat att följsamheten utifrån KRL:s krav på motivering är bristande, då få av de studerade kommunerna uppgav skäl för deras avvikelser, samt att de skäl som uppgavs kan sägas ha svag eller ingen koppling alls till vad lagen anser vara ett legitimt skäl för att göra en avvikelse mot RKR:s rekommendationer. Haraldsson och Tagesson (2014) beskriver att det kan finnas ett ökat behov av praxiskontroller i och med de ökade riskerna för kreativ redovisning som beskrivs ovan.

Som beskrivs i referensramen har det skett stora förändringar av kommunal redovisning under en kort tid och NPM-rörelsen har bidragit till förändringar i den offentliga sektorn världen över (Brorström, Haglund & Solli, 2005; Kettl 2005; Paulsson 2012). Striktare reglering har införts från att regleringen har varit av mer frivillig karaktär (Falkman & Tagesson 2008). Kommuner har en lång historia av ett system med förtroendevalda revisorer och det har förts diskussion om att istället ha revisionen utförd av utsedda yrkesrevisorer då detta skulle kunna ge fördelar som högre grad av oberoende mot politiska organ samt högre kompetens i ekonomiska frågor. Det har dock inte skett några förändringar på detta område (Finansdepartementet 2009). I referensramen beskrivs hur Tagesson och Eriksson (2011) ifrågasätter revisionens kvalitet gällande kontroll av rekommendationerna, och i deras studie framkom även brist på kompetens och oberoende bland revisorerna. Falkman och Tagesson (2008) beskriver vidare att svag revision och avsaknad av sanktioner är orsaker till bristande följsamhet samt att god revision är en viktig del för implementering av redovisningsreformer och rekommendationer. När detta läggs samman skulle det kunna ses som en indikation för att det skulle kunna finnas ett behov för den kommunala revisionen att utvecklas för att matcha striktare redovisningsregler, samt det ökade behovet av praxiskontroller, och på så sätt stödja kommunerna i att nå en bättre följsamhet av gällande redovisningsrekommendationer.

### 5.3 Problemområden

De problemområden som yttrat sig i studien, det vill säga de rekommendationer som de studerade kommunerna har rapporterat avvikelser ifrån, stämmer till stor del överens med vad tidigare forskning beskrivit som problemområden bland rekommendationerna, då rekommendation 13.2, 18.1 och 11.4 uppges vara de som flest avvikelser gjorts från (Falkman & Tagesson 2008; Eriksson u.å.; Wolmesjö 2019a). Resultatet för vår studie visar därmed att avvikelser fortfarande rapporteras, gällande de problemområden som tidigare har identifierats.

I vår studies resultat framgick flera återkommande områden inom rekommendationerna som kommunerna hade beskrivit att de gjort avvikelser från. Dessa områden var hantering av

komponentredovisning, VA- och anslutningsavgifter, finansiella leasingavtal, exploateringsstillgångar, bristande systemdokumentation samt hantering av statsbidragsintäkter där det ofta handlade om att kommunerna beskrev att de periodiserat intäkterna över andra perioder än vad rekommendationen tillåter.

I referensramen redogörs för att kommunerna har svårigheter med exploateringsredovisning, och att många frågor uppkommit kring detta område. Missnöjda reaktioner hade även framkommit vid information om att historiken i detta sammanhang ska rättas bakåt i tiden (Wolmesjö 2019a). Då det i vår studie framkom flera rapporterade avvikelser som hänvisade till exploateringsredovisningen kan det kopplas till tidigare resonemang kring detta (Wolmesjö 2019a). Wolmesjö (2019a) lyfter också fram periodisering av intäkter som ett problem vilket kan kopplas till vår studies resultat om problem med hantering av statsbidragen. Detta kan understödja tidigare uppfattning (Wolmesjö 2019a) kring att detta är problemområden bland rekommendationerna.

Dock beskrevs fler rekommendationer som problemområden i referensramen än de områden som vi identifierade i vår studie. Rekommendation 2 om särskild avtalspension och rekommendation 7 om upplysningar av pensionsmedel och pensionsförpliktelser har i tidigare studier visat sig vara vanligt förekommande områden där kommuner avviker (Falkman & Tagesson 2008; Wolmesjö 2019a). I vår studie förekom knappt några rapporterade avvikelser av dessa. Detta skulle kunna innebära att kommunerna bättrat sig inom dessa områden och nu följer rekommendationerna, men en annan orsak skulle kunna vara att de inte har rapporterat i årsredovisningarna att dessa avvikelser förekommer i praktiken.

Som vi diskuterade i tidigare avsnitt kan det finnas flera möjliga förklaringar till att rekommendationerna inte följs. En möjlig orsak skulle kunna vara bristande kompetens hos dem som utför redovisningen i kommunerna (Falkman & Tagesson 2008). En del av problemet skulle även kunna bero på revisorerna som granskar kommunernas årsredovisningar (Tagesson & Eriksson 2011). Trots att det finns lagar och rekommendationer, kan deras effekt vara begränsad på grund av låg kvalitet i revisionen (Haraldsson & Tagesson 2014). Revisorernas tolerans med den bristande följsamheten möjliggör för kommunerna att fortsätta redovisa på det sätt som de tidigare har gjort. Nolltolerans hos revisorerna skulle kunna leda till högre följsamhet (Wolmesjö 2019b).

En tänkbar orsak till att samma rekommendationer kvarstår som problemområden skulle kunna vara att rekommendationerna inte fungerar så bra i praktiken. I resultatet för vår studie uppgavs exempelvis motiveringar för avvikelserna som beskrev att det saknades resurser, att rekommendationen i fråga inte ansetts tillföra något mervärde och i vissa fall att det funnits svårigheter med att tillämpa rekommendationen. Dessa motiveringar är kortfattade och kan innehålla flera underliggande aspekter. Dessa motiveringar kan tyda på att en del av kommunerna i studien upplever vissa rekommendationer som krångliga att följa, och att det i vissa fall inte upplevs som värt besväret att följa rekommendationen fullt ut. I referensramen beskriver Falkman och Tagesson (2008) vikten av att rekommendationerna är av god kvalitet för en lyckad implementering. I referensramen beskrivs även att arbetet med årsredovisningen

är lågt prioriterat hos kommunerna i relation till budgetarbetet (Falkman och Tagessons 2008). Utifrån vår studies resultat kan detta också ses som en möjlig orsak till att den tid och resurser som krävs alla gånger inte läggs på arbetet med att införa redovisningsrekommendationer.

## 6. Slutsats

---

*I slutsatsen redogörs för en sammanfattande bild av de studerade kommunernas rapporterade avvikelser, tillhörande motiveringar samt identifierade problemområden. Vidare besvaras studiens syfte och frågeställningar. Därefter förs ett slutligt resonemang kring studiens bidrag och avslutningsvis ges förslag på fortsatt forskning inom området.*

---

### 6.1 Slutsats

Sammanfattningsvis kan konstateras att en stor andel av kommunerna rapporterar en eller flera avvikelser och flertalet av de rapporterade avvikelserna saknar skriftliga motiveringar. Ingen av de motiveringar som identifierades i studien var i enlighet med KRL avseende vad som kan anses som ett godkänt skäl för avvikelse (SFS 1997:614) . Vi upplevde att flera av de kommuner vi granskat däremot vände på det rådande lagkravet, genom att motivera avvikelser på så sätt att de inte skulle ha medfört en *mer* rättvisande bild om de skulle ha följt rekommendationen i fråga. Att kommunerna i flera fall inte tydligt uppgav att de hade gjort en avvikelse skulle kunna vara ett skäl till att få motiveringar lämnades i årsredovisningarna.

Utifrån vår studiens resultat kan konstateras att det finns ett stort antal otydligt rapporterade avvikelser. I redovisningsprinciperna beskrivs inte rakt ut att rekommendationen inte följs, men genom att beskriva hur en viss fråga har hanterats framgår ändå att en avvikelse görs. I flertalet fall med otydligt angivna avvikelser framgår dessa relativt tydligt för den kvalificerade läsaren av kommunal redovisningsinformation men går antagligen övriga läsare förbi. Studiens resultat ger en bild av en ganska ambivalent inställning från kommunernas ekonomifunktion. Det kan tyda på att de dels vill följa lagens krav på att avvikelser ska anges i årsredovisningen, samtidigt som de inte vill att det ska framgå allt för tydligt och eventuellt leda till komplicerade diskussioner i samband med den politiska behandlingen av kommunens bokslut. Det stora antalet otydligt rapporterade avvikelser som konstaterats i studien skulle möjligen kunna ses som ett utvecklingssteg mot att avvikelserrapportering blir allt mer en uttalad praxis i framtiden.

Ur ett samhällsperspektiv är det viktigt att kommuner redovisar sina kostnader på ett konsekvent sätt. Detta är viktigt då det ligger till grund för jämförelser mellan kommunerna så att ett politiskt ansvar kan utkrävas från ett demokratiskt perspektiv (Brorström et al. 2000). Kommunernas redovisning ligger också till grund för det statsbidrag som fördelas ut (PwC 2018). Vår studies resultat har som beskrivs ovan visat på brister vad gäller rapporteringen av avvikelser, samt att skälen till avvikelser inte stämmer överens med KRL:s avstegsregel. Då årsredovisningen utgör viktig information för invånare och andra intressenter (RKR 2011) innebär det ett problem om endast kvalificerade läsare av kommunal redovisningsinformation har möjlighet att identifiera den större andelen av avvikelserna, som fallet till stor del såg ut att vara enligt vår studies resultat.

De rapporterade avvikelserna i studien var främst koncentrerade till några av RKR:s rekommendationer. De rekommendationer som flest avvikelser rapporterades från var 11.4 *Materiella anläggningstillgångar*, följt av 18.1 *Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* och sedan 13.2 *Redovisning av hyres/leasingavtal*. Då tidigare forskning (Falkman & Tagesson 2008; Eriksson u.å.; Wolmesjö 2019a) har pekat ut dessa rekommendationer som problemområden där många kommuner avviker verkar det som att flera av de problemområden som identifierats tidigare fortfarande kvarstår. Möjliga orsaker till bristande följsamhet som tidigare forskning (Falkman & Tagesson 2008) beskrivit kan i stor utsträckning kopplas ihop med de motiveringar som identifierades i vår studie. Flera kommuner beskrev resursbrist och svårigheter med att implementera rekommendationer som skäl till avvikelser, vilket skulle kunna vara ett tecken på att det finns brister med rekommendationernas kvalitet och utformande (Falkman & Tagesson 2008). Det förekom också att kommuner motiverade avvikelser med hjälp av politiska beslut. Det kan kopplas med tidigare forskning som visat på bristande respekt från politiker vad gäller redovisningsprinciper, samt egenintresse hos politikerna som en orsak till bristande följsamhet (Falkman & Tagesson 2008).

I en sammanvägd bild av de olika motiv som kommunerna i vår studie anger som skäl att inte följa rekommendationerna, framkommer på flera håll att följsamhet mot en rekommendation inte tillför något eller tillräckligt mycket för att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild. En tolkning som kan göras av den typen av motivering, är att kommunen i dessa fall inte anser att nyttan med att följa rekommendationen står i proportion till det nedlagda arbete som krävs. Resonemanget kan tolkas som ett sorts kostnads- kontra nyttotänkande kring redovisningsprinciper, eller till en tillämpning av väsentlighetsprincipen. Ingen av dessa motiv uttrycks dock som godtagbara skäl för avvikelse i KRL:s avstegsregler (SFS 1997:614). Denna konflikt skulle möjligen kunna tyda på en bristande samsyn vad gäller tillämpningen av väsentlighetsprincipen mellan författarna av redovisningsrekommendationer samt lagregler på ena sidan och praktiskt verksamma ekonomer och revisorer ute i kommunerna på den andra.

En sammanfattande slutsats utifrån vår studie av rapporterade avvikelser är att det finns fortsatta problem med efterlevnaden av beslutade redovisningsrekommendationer i kommunerna och att dessa sällan eller aldrig motiveras utifrån de skäl som anges i den kommunala redovisningslagen. Utifrån det stora antalet rapporterade avvikelser, där ingen av de kommunerna följer KRL:s avstegsregel fullt ut, kan bristande följsamhet som konstaterats i tidigare studier (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014) se ut att vara ett fortsatt problem även utifrån vår studies resultat. Dessutom har vår studie belyst bristande följsamhet utifrån ytterligare ett perspektiv, då den visar stora brister i de rapporterade motiveringarna, utifrån KRL:s avstegsregel.

## 6.2 Förslag till fortsatta studier

Ett förslag till fortsatta studier utifrån denna undersökning är att granska samma kommuner avseende hur revisorerna har hanterat rapporterade avvikelser i sin revisionsberättelse med underliggande granskningsrapporter. Detta skulle kunna ge ökad kunskap om vilken roll

kommunernas revisorer spelar vid avvikelser mot gällande redovisningsrekommendationer och om det finns en utveckling i relation till den tidigare forskning som gjorts inom detta område. En sådan studie skulle även kunna utvidgas genom att studera vilka avvikelser som faktiskt förekommer i praktiken i relation till de som rapporteras.

# Referenser

- Blomkvist, P. Hallin, A. & Lindell, E. (2018). *Metod för företagsekonomer uppsats enligt 4-stegsmodellen*. Johanneshov: MTM
- Brorström, B. (1998). Accrual accounting, politics and politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), ss. 0267-4424 doi: 10.1111/1468-0408.00068
- Brorström, B. Eriksson, O. & Haglund, A. (2014). *Kommunal redovisningslag: beskrivning och tolkning*. 7., [rev.] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Brorström, B. Falkman, P. Haglund, A. Lagebro, A. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning*. Göteborg och Stockholm: RKR <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/publikation22.pdf>
- Brorström, B. Haglund, A. & Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi*. 2 uppl. Lund: Studentlitteratur
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3 uppl. Stockholm: Liber
- Creswell, J.W. Miller, D.L. (2000). Determining Validity in Qualitative Inquiry. *Theory Into Practice*, 39 (3), ss. 124-130. doi: 10.1207/s15430421tip3903\_2
- Donatella, P. Haraldsson, M. Tagesson, T. (2018). Do audit firm and audit cost/fees influence earnings management in Swedish municipalities? *International Review of Administrative Sciences*, 0 (0), ss 1-19. doi:10.1177/0020852317748730
- Donatella, P. Thor, M. (2018). *Tilläggsupplysningar av varierande kvalitet - en praxisundersökning*. Göteborg: KFI <https://www.kfi.se/wp-content/uploads/2018/08/147.pdf>
- Eriksson, O. (u.å.) *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar*. RKR [www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Praxisundersökning-2013-Värdering-och-klassificering.pdf](http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Praxisundersökning-2013-Värdering-och-klassificering.pdf)
- Falkman, P, Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24 (3), ss. 271-283. doi:10.1016/j.scaman.2008.02.004



Finansdepartementet (2009). *Oberoendet i den kommunala revisionen* (Regeringens departementsskrivelse DS:2009:11). Stockholm: Regeringskansliet.

Finansdepartementet (2017). *En ny kommunallag* (Regeringens proposition 2016/17:171). Stockholm: Regeringskansliet.

Gillingsjö, E & Ekholm, H. (2016). *Kommungruppsindelning 2017 Omarbetning av Sveriges kommuner och landstings kommungruppsindelning*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting. <https://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7585-455-7.pdf?issuusl=ignore>

Haraldsson, M. (2016). Transparency and accountability lost? Full cost accounting reporting in the Swedish municipal solid waste business. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), ss. 254-280. doi:10.1108/JAOC-01-2015-0006

Haraldsson, M, Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 10 (3), ss. 288-313. doi:10.1108/JAOC-10-2012-0096

Holt, N. (2003). Representation, Legitimation, and Autoethnography: An Autoethnographic Writing Story. *International Journal of Qualitative Methods*. 2 (1).

Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), ss. 93-109. doi:10.1016/0361-3682(93)E0001-W

Jones, R. Pendlebury, M. (2004). A theory of the published accounts of local authorities. *Financial Accountability and Management*, 20 (3), ss. 305-325. doi: 10.1111/j.0267-4424.2004.00386.x

Kettl, D. F. (2005). *The global public management revolution*. 2 uppl. Washington, D.C.: Brookings Institution Press

Olson, O. (1990). Qualities of the programme concept in municipal budgeting. *Scandinavian Journal of Management*, 6(1), ss. 13–29. Doi: 10.1016/0956-5221(90)90040-N

Paulsson, G. (2012). The Role of Management Accountants in New Public Management. *Financial Accountability and Management*, 28 (4), ss. 0267-4424 doi: 10.1111/j.1468-0408.2012.00552.x

Pina, V. Torres, L. Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU Local Governments: One method, several approaches. *European Accounting Review* 18 (4), ss. 765 - 807. doi: 10.1080/09638180903118694

Poortman, C.L. & Schildkamp, K. (2012). Alternative quality standards in qualitative research? *Quality & Quantity* 46 (6), ss. 1727-1751 doi:10.1007/s11135-011-9555-5

PWC (2018). *Ny lag om kommunal redovisning*. <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/kommunal-redovisning.html> [2019-05-02]

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) (2009). *Rekommendation 18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar*. Stockholm: RKR

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) (2011). *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*. RKR [http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/110180\\_Koncept\\_R-\\_finansiell.pdf](http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/110180_Koncept_R-_finansiell.pdf) [2019-04-19]

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) (2012). *Tolkning och tillämpning av avstegsregeln*. [Information] [http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/120291\\_\\_Information\\_Tolkning\\_o\\_tillampning.pdf](http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/120291__Information_Tolkning_o_tillampning.pdf)

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) (u.å.). *Om RKR*. [www.rkr.se/om-rkr/?fbclid=IwAR0LjJd\\_nMl2-k2vGl6yDULtqPos98WAMkcjGlkmLmEvgDjU748rgb1hDGw](http://www.rkr.se/om-rkr/?fbclid=IwAR0LjJd_nMl2-k2vGl6yDULtqPos98WAMkcjGlkmLmEvgDjU748rgb1hDGw) [2019-04-14]

Sandelowski, M. (2000). Combining qualitative and quantitative sampling, data collection, and analysis techniques in mixed-method studies. *Research in Nursing & Health* 23, ss. 246-255.

SCB (u.å.). *Kommuner i siffror*. <https://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/kommuner-i-siffror/> [2019-04-28]

Tagesson, T. (2014). The conditions for and the users of public sector accounting. I Budding, T. & Tagesson, T. (red) *Public sector accounting*. Abingdon, Oxon: Routledge, ss. 1-8.

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

SFS 1997:614. *Lag om kommunal redovisning*. Stockholm: Finansdepartementet K.

SFS 2018:597. *Lag om kommunal bokföring och redovisning*. Stockholm: Finansdepartementet K.

Zimmerman, J. (1977). The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research* 15, ss. 107-144. doi: 10.2307/2490636

Wolmesjö, L. G. (2019a). Nya rekommendationer skärper redovisningen. *Kommunal ekonomi*, (2), s. 8.

Wolmesjö, L. G. (2019b). Mer dialog rätt väg för bättre redovisning. *Kommunal ekonomi*, (2), s. 10.

## **Årsredovisningar för granskade kommuner**

Alvesta kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Alvesta: Alvesta kommun.  
<https://www.alvesta.se/globalassets/arsredovisning-for-alvesta-kommun-slutlig-och-reviderad-version-kf-2018-05-08--30.pdf>

Aneby kommun (2018). *Årsredovisning 2017 del 1*. Aneby: Aneby kommun.  
<https://www.aneby.se/download/18.1ef645916421623cdf1c4ae/1533289942498/Årsredovisning%202017%20del%201.pdf>

Arjeplog kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017*. Arjeplog: Arjeplog kommun.  
<https://www.arjeplog.se/download/18.4cf5fb6e16577df5c5e22055/1535377116561/Årsredovisning%202017.pdf>

Bjuvs kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Bjuv: Bjuvs kommun.  
<https://www.bjuv.se/IntranetGlobal/Stöd%20i%20ditt%20arbete/Ekonomi/Bokslut/2017/Årsredovisning%202017%20-%20KF%20ver%205%20-%20180411.pdf>

Bollebygds kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Bollebygds kommun*. Bollebygd: Bollebygds kommun.  
<https://www.bollebygd.se/download/18.3151739616347b3629b1ca95/1526027391720/Årsredovisning%202017%20Klickbar.pdf>

Borås Stad (2018). *Borås Stad årsredovisning 2017*. Borås: Borås kommun.  
<https://www.boras.se/download/18.40386be7163ea2784c85b368/1528973367502/Årsredovisning%20Borås%20Stad%202017.pdf>

Bräcke kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017 Godkänd av kommunfullmäktige § 4/2018*. Bräcke: Bräcke kommun.  
<http://www.bracke.se/download/18.5e2aa5dd1633c20fb251bbc0/1525855162037/Årsredovisning%202017.pdf>

Båstads kommun (2018). *Båstads kommun Årsredovisning 2017*. Båstad: Båstads kommun.  
[www.bastad.se/wp-content/uploads/2018/05/Årsredovisning-2017-2018-04-10-kf-FINAL.pdf](http://www.bastad.se/wp-content/uploads/2018/05/Årsredovisning-2017-2018-04-10-kf-FINAL.pdf)

Dals-Eds kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017 DALSED KOMMUN*. Ed: Dals-Eds kommun.  
<https://www.dalsed.se/media/261045/arsredovisning-2017-dals-eds-kommun.pdf>

Emmaboda kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017*. Emmaboda: Emmaboda kommun.  
<https://www.emmaboda.se/download/18.527d670a162684df4833b4d/1541419594632/Årsredovisning%202017.pdf>

Falkenbergs kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017*. Falkenberg: Falkenbergs kommun.  
<https://kommun.falkenberg.se/download/18.58cabc6a162f8623090701d/1524661577152/Årsredovisning%202017.pdf>

Gislaveds kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017*. Gislaved: Gislaveds kommun.  
[https://www.gislaved.se/download/18.50bb9b7e163431d1f7440a9d/1526556135878/Årsredovisning\\_2017-webb.pdf](https://www.gislaved.se/download/18.50bb9b7e163431d1f7440a9d/1526556135878/Årsredovisning_2017-webb.pdf)

Göteborgs Stad (2018). *Göteborgs Stad årsredovisning 2017*. Göteborg: Göteborgs Stad.  
<https://goteborg.se/wps/wcm/connect/96f6f38b-5d3d-4616-98f9-2c20d2893259/Årsredovisning+för+Göteborg+Stad+2017minskad+storlek.pdf?MOD=AJPERES>

Götene kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Götene kommun*. Götene: Götene kommun  
[https://www.gotene.se/download/18.53ef23bb162dc941d9c1dcdd/1525087524191/2018-04-27\\_årsredovisning\\_2017\\_gotene.pdf](https://www.gotene.se/download/18.53ef23bb162dc941d9c1dcdd/1525087524191/2018-04-27_årsredovisning_2017_gotene.pdf)

Heby kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Antagen av kommunfullmäktige § 35, 23 april 2018*. Heby: Heby kommun.  
<https://heby.se/dokumentarkiv/documents/2018/04/arsredovisning-2017-heby-kommun.pdf/>

Hedemora kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Kommunfullmäktige 180417*. Hedemora: Hedemora kommun.  
[https://www.hedemora.se/UserFiles/Ekonomi/Hedemora\\_kommun\\_-\\_Årsredovisning\\_2017-12-31\\_kf\\_180417.pdf](https://www.hedemora.se/UserFiles/Ekonomi/Hedemora_kommun_-_Årsredovisning_2017-12-31_kf_180417.pdf)

Hultsfreds kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Hultfred: Hultsfreds kommun.  
[www.hultsfred.se/files/2018/03/Årsredovisning-2017.pdf](http://www.hultsfred.se/files/2018/03/Årsredovisning-2017.pdf)

Håbo kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Bålsta: Håbo kommun.  
[https://www.habo.se/download/18.1a18fcb16262353e0fc13a6/1522913327122/04407\\_Håbo%20kommun\\_ÅR\\_2017.pdf](https://www.habo.se/download/18.1a18fcb16262353e0fc13a6/1522913327122/04407_Håbo%20kommun_ÅR_2017.pdf)

Hällefors kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Hällefors: Hällefors kommun.  
<https://www.hellefors.se/download/18.54ad77b11624f7eefb111f43/1524819981232/Årsredovisning%202017.pdf>

Jokkmokks kommun (2018). 2017 ÅRSREDOVISNING JOKKMOKKS KOMMUN.  
Jokkmokk: Jokkmokks kommun.  
<https://jokkmokk.se/globalassets/kommun--samhalle/om-kommunen/filer/kommunfakta/jmk-arsredovisning-2017-.pdf>

Järfälla kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Järfälla kommun*. Järfälla: Järfälla kommun.  
<https://www.jarfalla.se/download/18.4a06f837162e8fdb2f1e474a/1524742563245/arsredovisning-2017.pdf>

Jönköpings kommun (2018). *Årsredovisning Jönköpings kommun 2017*. Jönköping: Jönköpings kommun.  
<https://www.jonkoping.se/download/18.2ab24ac71633ee7de9097b5/1528438943211/Årsredovisning%202017.pdf>

Katrineholms kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Kommunfullmäktige 2018-04-16, § 49*.  
Katrineholm: Katrineholms kommun.  
<https://www.katrineholm.se/download/18.c89bf2167c64b68f8136af/1547105176128/Årsredovisning%202017%20kommunfullmäktige%202018-04-16%20§%2049.pdf>

Klippans kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Klippan: Klippans kommun.  
<https://www.klippan.se/download/18.a2c62a0163f342e6c13930c/1535437755877/Årsredovisning%2BKlippans%2Bkommun%2B2017%2Bhemsidan.pdf>

Kungsörs kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017 Antagen av KF 2018-04-09, § 30 och KS-handling nr 10/2018*. Kungsör: Kungsörs kommun.  
<https://kungsor.se/download/18.2ec090df16367c5c52cbcc74/1527074942090/Årsredovisning%20Kungsörs%20kommun%202017.pdf>

Lomma kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Lomma kommun*. Lomma: Lomma kommun.  
<https://lomma.se/download/18.61ce4465162de3e9da06c516/1524571648616/Arsredovisning%202017.pdf>

Lysekils kommun (2018). *2017 Årsredovisning*. Lysekil: Lysekils kommun.  
<https://www.lysekil.se/download/18.204b92fe165d195c3fb2d87d/1537514817745/Lysekils%20kommuns%20Årsredovisning%202017%20med%20rättningsblad.pdf>

Marks kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Marks kommun*. Kinna: Marks kommun.  
<https://www.mark.se/globalassets/e-politik-och-organisation/resurser-och-resultat/arsredovisningar/2017/marks-kommun/arsredovisning-marks-kommun-2017.pdf?r=20180521084445>

Mellerud kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Mellerud: Mellerud kommun.  
<https://www.mellerud.se/media/436617/2018-03-21-bilaga-melleruds-kommuns-arsredovisning-2017.pdf>

Nacka kommun (2018). *År 2017 Årsredovisning*. Nacka: Nacka kommun.  
[https://www.nacka.se/498d2d/globalassets/kommun-politik/dokument/ekonomi-statistik/arsredovisningar/arsredovisning\\_2017.pdf](https://www.nacka.se/498d2d/globalassets/kommun-politik/dokument/ekonomi-statistik/arsredovisningar/arsredovisning_2017.pdf)

Nordmalings kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Nordmaling: Nordmalings kommun.  
<https://www.nordmaling.se/Sve/Filarkiv/Kommun%20och%20politik/Ekonomi%20och%20budget/Årsredovisning%202017.pdf>

Norrtälje kommun (2018). *2017 Årsredovisning*. Norrtälje: Norrtälje kommun.  
[https://www.norrtalje.se/globalassets/kommun-och-politik/kommunfakta/ekonomi-och-budget/arsredovisning/arsredovisning-2017\\_norrtalje-kommun-180328.pdf](https://www.norrtalje.se/globalassets/kommun-och-politik/kommunfakta/ekonomi-och-budget/arsredovisning/arsredovisning-2017_norrtalje-kommun-180328.pdf)

Nässjö kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017 MED FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE*. Nässjö: Nässjö kommun.  
<https://nassjo.se/download/18.a225ea0163f45910d21b1d/1528958196153/Nässjö%20kommuns%20årsredovisning%202017.pdf>

Ockelbo kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Ockelbo: Ockelbo kommun.  
[https://www.ockelbo.se/Documents/Kommunstyrelse/årsredovisningen\\_slutversion\\_2018-04-27.pdf](https://www.ockelbo.se/Documents/Kommunstyrelse/årsredovisningen_slutversion_2018-04-27.pdf)

Oskarshamns kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Oskarshamn: Oskarshamns kommun.  
<https://www.oskarshamn.se/globalassets/mer-om-kommunen/dokument/ekonomi/arsredovisning-2017-kf-20180409.pdf>

Orsa kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Orsa kommun*. Orsa: Orsa kommun.  
<https://orsa.se/download/18.166aa05167c62dff5d54efc/1548928220965/Årsredovisning%202017.pdf>

Ragunda kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Ragunda kommun*. Hammarstrand: Ragunda kommun.

<https://www.ragunda.se/download/18.134a29e5162d65e02a12eca/1525760567381/Årsredovisning%202017%20komprimerad.pdf>

Simrishamn kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Simrishamn: Simrishamn kommun.

<https://www.simrishamn.se/wp-content/uploads/2018/06/arsredovisning-2017.pdf>

Skellefteå kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Skellefteå kommun*. Skellefteå: Skellefteå kommun.

<https://www.skelleftea.se/Dokument/Dokument/Kommun%20och%20politik/Skellefteå%20kommuns%20årsredovisning%202017,%20KF%2017%20april%202018.pdf>

Sollentuna kommun (2018). *Årsredovisning 2017 Sollentuna kommun*. Sollentuna: Sollentuna kommun. <https://www.sollentuna.se/globalassets/kommun-och-politik/sa-styrs-sollentuna/arsredovisning-2017.pdf>

Sorsele kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017*. Sorsele: Sorsele kommun.

<https://www.sorsele.se/media/1716/antagen-årsredovisning-2017.pdf>

Storfors kommun (2018). *Årsredovisning Storfors 2017*. Storfors: Storfors kommun.

<https://www.storfors.se/download/18.689c8eab162da6d1bd518b/1548835978253/Årsredovisning%202017.pdf>

Sunne kommun (2018). *Sunne kommun Årsredovisning 2017*. Sunne: Sunne kommun.

<https://sunne.se/globalassets/upload/forvaltning/ekonomi/sunne-ar-2017-180321b.pdf>

Södertälje (2018). *Årsredovisning 2017 Södertälje kommun*. Södertälje: Södertäljes kommun.

<https://www.sodertalje.se/contentassets/be5969c5cb5242eaba6f0b679c894956/arsredovisning-2017.pdf>

Uddevalla kommun (2018). *ÅRSREDOVISNING 2017*. Uddevalla: Uddevalla kommun.

<https://www.uddevalla.se/download/18.7c0a86ab162bac56b5a9a1/1526278345799/Årsredovisning%202017.pdf>

Umeå kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Umeå: Umeå kommun.

<https://www.umea.se/download/18.682b00ae16206de0947172eb/1522327930778/Årsredovisning%202017.pdf>

Vadstena kommun (2018). *Vadstena kommuns ÅRSREDOVISNING 2017*. Vadstena:

Vadstena kommun.

[www.vadstena.se/globalassets/documents/kommun-och-politik/ekonomi/arsredovisning-2017.pdf](http://www.vadstena.se/globalassets/documents/kommun-och-politik/ekonomi/arsredovisning-2017.pdf)

Vallentuna kommun (2018). *Årsredovisning 2017*. Vallentuna: Vallentuna kommun.  
<http://dok.vallentuna.se/file/kommun%20och%20politik/arsredovisning/Vallentuna-kommun-Årsredovisning-2017.pdf>

Vänersborgs kommun (2018). *Vänersborgs kommun Årsredovisning 2017*. Vänersborg: Vänersborgs kommun.  
[http://www.vanersborg.se/download/18.3f8a7147163667f72cac082/1526633721056/Årsredo visning%202017%20-%20inkl%20revision%20-%20KF%20\(002\).pdf](http://www.vanersborg.se/download/18.3f8a7147163667f72cac082/1526633721056/Årsredo visning%202017%20-%20inkl%20revision%20-%20KF%20(002).pdf)

Ängelholms kommun (2018). *Ängelholms kommun årsredovisning 2017*. Ängelholm: Ängelholms kommun.  
<https://www.mark.se/globalassets/e-politik-och-organisation/resurser-och-resultat/arsredovisningar/2017/marks-kommun/arsredovisning-marks-kommun-2017.pdf?r=20180521084445>

Östhammars kommun (2018). *Årsredovisning 2017 FÖR ÖSTHAMMARS KOMMUN*. Östhammar: Östhammars kommun.  
<https://www.osthammar.se/globalassets/dokument/rapporter/arsredovisning-2017.pdf>



## Bilaga 1 – Studiens urval uppdelat per kommungrupp

<b>Kommungrupper</b>	<b>Kommuner</b>
<b>A1 Storstäder</b>	Göteborg
<b>A2 Pendlingskommun nära storstad</b>	Vallentuna Järfälla Sollentuna Nacka Håbo Lomma Bollebygd
<b>B3 Större stad</b>	Södertälje Jönköping Borås Umeå
<b>B4 Pendlingskommun nära större stad</b>	Heby Aneby Alvesta Bjuv Klippan Ängelholm Mark Vänersborg Nordmaling
<b>B5 Långpendlingskommun nära större stad</b>	Bräcke Ockelbo Nässjö Uddevalla Östhammar Lysekil
<b>C6 Mindre stad/tätort</b>	Norrtälje Falkenberg Oskarshamn Katrineholm Skellefteå
<b>C7 Pendlingskommun nära mindre stad/tätort</b>	Vadstena Emmaboda Simrishamn Mellerud Kungsör Hultsfred Götene Hedemora Storfors
<b>C8 Landsbygdskommun</b>	Dals-Ed Hällefors Sunne Jokkmokk Ragunda Gislaved Sorsole
<b>C9 Landsbygdskommun med besöksnäring</b>	Arjeplog Båstad Orsa

## Bilaga 2 - Undersökningsmall

Kommunindelingsgrupp	<b>Tydligt</b> rapporterad Avvikelse 0=ingen avvikelse	<b>Otydligt</b> rapporterad avvikelse 0 =ingen avvikelse	<b>Motivering</b> 0=ingen motivering	<b>Motivering i text</b>
Kommun				
Årsredovisning	1=avvikelse	1= avvikelse	1=motivering	

<b>Rekommendationer</b>	<b>Tydligt rapporterad avvikelse</b>	<b>Otydligt rapporterad avvikelse</b>	<b>Motivering</b>	<b>Motivering i text</b>
2.2 Särskild avtalspension m.m.				
3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål				
4.2 Redovisning av skatteintäkter				
6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar				
7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser				
8.2 Sammanställd redovisning				
10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser				
11.4 Materiella anläggningstillgångar				
12.1 Redovisning av immateriella tillgångar				
13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal				
14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel				
15.1 Redovisning av lånekostnader				
16.2 Redovisning av kassaflöden				
17.2 Pensionsförpliktelser				
18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar				
19 Nedskrivningar				
20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder				
21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning				
22 Delårsrapport				
23 Bokföring				
<b>Antal</b>				