



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

# ATT UNDERHÅLLA EN INVESTERING, ELLER ATT INVESTERA I UNDERHÅLL?

En studie om hur tolkningsutrymme i principbaserade regelverk påverkar redovisningspraxis

Felix Hendefors

---

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	HT/2020
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustav Kastberg

## Sammanfattning

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Titel (svensk):	Att underhålla en investering, eller att investera i underhåll?
Titel (engelsk):	To maintain an investment, or to invest in maintenance?
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	HT/2020
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustav Kastberg Redovisningslagstiftning, normering, tolkningsutrymme, kommunal sektor, institutionell teori, institutionella
Nyckelord:	entreprenörer, komponentredovisning,

---

- Syfte:** Reglering och normering syftar till att kontrollera praxis men det är oklart hur detta sker och hur de regleringar som innehåller en tolkningsmöjlighet tillämpas ute i verksamheterna. Syftet med den här studien var att ge en ökad förståelse för hur tolkningsutrymmet i redovisningslagstiftning och normering kan påverka praxis och vilka aktörer som är viktiga i den tolkningen. För att svara på detta tar studien ett mikroperspektiv och undersöker hur utgifter kopplade till komponentredovisning klassificeras som investeringar eller som driftskostnad.
- Teori:** Institutionell teori har använts för att förstå organisationers val och förändringar utifrån den socialt konstruerade miljön de verkar i. För att förstå olika aktörers roll och deras möjlighet att påverka sin institutionella omgivning har även teori om institutionella entreprenörer använts.
- Metod:** För att gå mer på djupet än tidigare, främst kvantitativa, studier har intervjuer gjorts med totalt nio personer från fyra kommuner. Kommunerna har valts med hjälp av en slumpmässig kvantitativ urvalsprocess där centrala styrdokument har begärts ut från 166 kommuner. Totalt har 79 styrdokument kodats och utifrån detta har fyra kommuner handplockats för intervjuer.
- Resultat:** Studien identifierar att ekonomiavdelningen konkretiserar det tolkningsutrymme som finns i lagstiftning och normering och att redovisningspraxisen påverkas av hur ekonomistyrningen förankras i fastighetsavdelningen. Det är primärt fastighetsavdelningens personal som gör bedömningar av om en utgift är en investering eller en driftskostnad. För att påverka redovisningspraxis behöver därför ekonomistyrningen bryta igenom invanda institutionaliserade arbetssätt på verksamhetsnivå. Lokala nätverk identifieras tillsammans med SKR som viktiga aktörer med möjlighet att påverka praxis. Behovet av hjälp från dessa externa aktörer varierar med vilken kunskap som finns internt i organisationen. Därför avtar lokala nätverks och intresseorganisationers påverkan på praxis, med storleken på kommunen.

# Innehåll

1. Introduktion.....	4
1.1 Kommunal redovisningslagstiftning .....	4
1.2 Kommunal särart och den finansiella informationens kvalitativa egenskaper .....	5
1.3 Principbaserat regelverk, praxis och normering.....	7
1.4 Tidigare studier inom kommunal redovisning i relation till den här studien .....	9
1.5 Problematisering.....	12
2. Syfte och frågeställning.....	14
3. Bakgrundsbeskrivning.....	15
3.1 Bakgrund till införandet av komponentavskrivning.....	15
3.2 Materiella anläggningstillgångar och komponentavskrivningar i LKBR och R4 .....	15
3.3 Komponentavskrivningar, vad innebär det för redovisningen?.....	16
3.4 Invändningar mot införandet av komponentavskrivningar .....	18
4. Teoretisk referensram.....	19
4.1 Institutionell teori .....	19
4.1.2 Institutioner, legitimitet och homogenisering.....	20
4.1.3 Organisationsförändring.....	22
4.1.4 Kritik mot institutionell teori.....	25
4.2 Institutionella entreprenörer .....	27
4.2.2 Fokus på aktören och individen utifrån ett socialt perspektiv .....	31
4.2.4 Vilka aktörer är aktuella för studiens fall .....	34
4.3 Sammanfattning av teorikapitlet.....	37
5. Metod .....	39
5.1 Vetenskaplig metod.....	39
5.2 En kvantitativ urvalsprocess.....	41
5.3 Urval av kommuner.....	43
5.4 Brister i insamlingen .....	45
6. Empiri.....	47
6.1 Kommun A.....	47
6.2 Kommun B .....	53
6.3 Kommun C .....	56
6.4 Kommun D.....	60
7. Analys.....	63
8. Slutsats .....	74
8.2 Studiens bidrag och förslag till vidare forskning .....	77
9. Referenslista .....	78

## FÖRORD

Jag vill främst tacka de personer från Härryda, Karlstad, Uddevalla och Örnsköldsviks kommun som ställt upp på intervju. Tack för er tid och att ni delat med er av era erfarenheter och kunskap. Utan er hade studien inte varit möjlig att genomföra. Jag vill även tacka alla de andra kommuner som tagit sig tid att skicka mig dokument jag efterfrågat.

Till min handledare Pierre Donatella riktar jag ett stort tack för det stöd jag fått löpande under arbetets gång. Utan dina råda, din kritik och att du har utmanat mig till att utveckla mina resonemang vidare skulle studien inte vara det är idag.

Slutligen vill jag tacka mina nära och kära för att både ha stöttat mig vid motgång och för ni gett feedback på min text.

Felix Hendefors

Göteborg 2020

# 1. Introduktion

*I introduktionskapitlet presenteras bakgrunden till studiens forskningsområde med syfte att presentera studiens inriktning. Det ges även en sammanfattning av tidigare litteratur och kapitlet avslutas med en problematisering som ligger till grund för studiens syfte.*

## 1.1 Kommunal redovisningslagstiftning

Kommunal redovisning har genomgått många förändringar sedan 1860-talet när kommunerna bildades i Sverige. Från att i början vara nästan helt oreglerad, till att det i Kommunallagen 1992 infördes att god redovisningssed ska tillämpas följt av Lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) som trädde i kraft 1998 (Brorström, Haglund och Soli 2014, 51-64).

Diskussioner kring behovet av reglering hade pågått från tidigt 80-tal och lagen skulle öka harmoniseringen mellan kommuners redovisning samt minska ”kreativ” redovisning (Falkman och Tagesson, 2008). En central betydelse som KRL har haft för den kommunala redovisningen är att god ekonomisk hushållning preciserades till att innebära att intäkterna ska överstiga kostnaderna i kommunen, vilket kom att refereras till som balanskravet.

Finansdepartementet som drev förslaget gjorde således bedömningen att ekonomisk balans har med intäkter och kostnader att göra. Det är alltså resultaträkningen snarare än balansräkningen som står i fokus vad gäller kommunal redovisning (Brorström, Haglund och Soli 2014, 62).

Även i ett internationellt perspektiv har offentlig redovisning genomgått många förändringar. Som en del av New public management rörelsen började fler länder överge redovisning på kassamässiga grunder till förmån för bokföringsmässiga grunder (Falkman och Tagesson, 2008, 271). Detta innebar att offentlig sektor skiftade fokus från in- och utbetalningar till redovisning av intäkter och kostnader, precis som i privat sektor (Karlsson, 2017, 112). I Sverige var det redan under 80-talet vanligt att kommunerna utgick från bokföringsmässiga grunder, vilket även kom att införas i lagstiftning 1992 (Brorström, 2007, 145-146). Det gjorde svenska kommuner till pionjärer och bland de första i världen att implementera bokföringsmässiga grunder i redovisningen (Falkman och Tagesson, 2008, 272). Rådet för kommunal redovisning (RKR) (2000, 23) skriver att en korrekt periodisering av intäkter och kostnader enligt bokföringsmässiga grunder ger ett rättvisande resultat och finansiell ställning.

År 2016 presenterades utredningen ”En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)” där uppdraget var att göra en översyn av KRL. Utredningen lämnade ett förslag som sedan blev ny lagstiftning 2019, Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). Syftet med den nya lagen var ökad insyn och jämförbarhet samt mer rättvisande redovisning (Regeringskansliet, 2016). Förändringarna med den nya lagen innebar att en del av den normering som fanns fördes in lagstiftningen, vissa nya bestämmelser tillkom och språket moderniserades (Sveriges kommuner och landsting, u.å.). I kommunal sektor finns det inga sanktionsmöjligheter som följd av att regleringen inte följs. Till skillnad från privat sektor där det ofta förekommer ekonomiska sanktioner finns inte möjligheten att straffa kommuner för dålig regelefterlevnad (Falkman och Tagesson, 2008, 272). Om svenska kommuner inte följer lagstiftningen och redovisningsregelverket är det endast politiska sanktioner som kan förekomma genom ansvarsutkrävande snarare än juridiska/ekonomiska (Donatella, 2020, 250). Avsaknaden av sanktioner lyfts av Falkman och Tagesson (2008, 281) som en bidragande faktor till att bristande regelefterlevnad inte ses som något allvarligt i kommunal sektor. I ett större sammanhang påverkar det med andra ord inställningen till regelverket och vikten av att följa de lagar och normer som ska forma redovisningen.

## 1.2 Kommunal särart och den finansiella informationens kvalitativa egenskaper

Enligt förarbeten till LKBR, SOU 2016:24, lyfter man att det finns en skillnad mellan kommunal verksamhet och privat företagande som måste tas i hänsyn vid utformningen av redovisningsregleringen. Den kommunala särarten vad gäller verksamhetens syfte och finansiering motiverar att det finns särskilda krav på kommunal redovisning (RKR, 2000, 16). Skillnader mellan kommunal och privat sektor återfinns i bland annat verksamhetsmål, ägarskap, intressenter, organisationsstrukturer (Argenato, Peda och Grossi, 2018, 39). Det kan sägas att inom en vinstdrivande organisation, som privata företag, är medlet man använder sig av den verksamhet som man bedriver och målet är att göra vinst. Inom offentlig sektor är förhållandet omvänt. Man använder sig av gemensamma resurser för att skapa verksamhet (RKR, 2011, 12). Medlemskapet i en kommun är tvingande för de som är folkbokförda inom kommunens gränser och kommunen har även beskattningsrätt mot invånarna (RKR, 2011, 12). Detta ställer höga krav på de kvalitativa egenskaperna hos den finansiella informationen. Rådet för kommunal redovisning (2011, 20-21) lyfter främst fem kvalitativa egenskaper som

gör informationen användbar för mottagaren. Dessa är begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet samt öppenhet och transparens.

*Begriplighet* handlar om att informationen presenteras på ett sätt så att en användare som antas ha en rimlig kännedom om ekonomi, redovisning och kommunal verksamhet ska kunna förstå informationen. Ett uttryck för detta är att de finansiella rapporterna ska kompletteras med noter där uppskattningarna och bedömningarna som ligger till grund för informationen redogörs (RKR, 2011, 20). *Jämförbarhet* innebär att informationen ska upprättas så att den går att jämföra både mellan redovisningsenheter (till exempel olika kommuner) och över tid. Just jämförbarhet kan sägas vara av större vikt i offentlig sektor än i privat eftersom kommunala varor och tjänster inte prissätts på marknaden (RKR, 2011, 20). *Relevans* betyder att informationen både ska innehålla relevant och aktuell information. Den finansiella informationen ska även vara *tillförlitlig* och neutral när den återspeglar verksamheten som bedrivs. Det är av vikt för att en objektiv bild av resultat och ställning ges (RKR, 2011, 21). Sist så ska även *öppenhet och transparens* tas i beaktning vid upprättandet av informationen. Det innebär att rapporteringen på ett fullständigt sätt ska visa alla väsentliga aspekter och väsentliga ekonomiska händelser (RKR, 2011, 21). Kommunerna måste alltid väga kostnaden av att upprätta informationen mot dess nytta eftersom det är resurskrävande att framställa omfattande information. En avvägning behöver därför göras av hur väsentlig informationen är. En utgångspunkt är att om en felaktighet eller ett utelämnande av informationen skulle kunna påverka utvärderingen av kommunen eller det politiska ansvarsutkrävandet så är informationen väsentlig och ska framställas (RKR, 2011, 21).

Den kommunala särarten och dessa kvalitativa egenskaper ger upphov till flera viktiga principer som styr redovisningen. I förarbetet till LKBR kan man läsa att främst tre principer lyfts som centrala för kommunal sektor (Regeringskansliet, 2016, 101). Den första är fortlevnadsprincipen som innebär att verksamheten förutsätts fortsätta inom överskådlig framtid (Tagesson och Öhman, 2017, 80). Försiktighetsprincipen är ytterligare en och syftar till att redovisningen upprättas i enlighet med bedömningar gjorda utifrån försiktighet (Regeringskansliet, 2016, 101). Den tredje är principen om öppenhet vilket direkt kopplas till öppenhet och transparens ovan. Andra viktiga principer som präglar redovisningen kongruensprincipen, principen om historiska anskaffningsvärden, matchningsprincipen och

kravet på rättvisande bild. Dessa principer kan ses som uttryck för de kvalitativa egenskaperna som är viktig för finansiell information.

Kravet på rättvisande bild infördes i lagstiftningen i och med LKBR efter att ha varit del av praxis under lång tid i kommunal redovisning (Regeringskansliet, 2016, 27). Det står i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, 4 kap. 3 §, att *”årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning”*. Detta är en viktig skrivelse som ofta refereras till i både normerande texter och i andra ställen i LKBR. Det står även i tredje stycket 4 kap. 3§ att avvikelser mot rekommendationer från normgivande organ får ske om de är förenliga med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Dessa ska redovisas i en not där skälen framkommer. RKR har upprättat en skrift där tolkning och tillämpning av avstegsregeln framkommer. I den skriver de att en avvikelse endast kan motiveras med att det ger en mer rättvisande bild och att det är under exceptionella förhållanden (RKR, 2019, 2). I noten ska motiveringen till bättre rättvisande bild framgå samt de exceptionella undantagen redogöras för men även en bedömning av effekten detta får på resultatet och den ekonomiska ställningen (RKR, 2019, 2). Det finns med andra ord en viss tolkningsmöjlighet i regleringen som innebär att avsteg kan göras från normering. Således kan redovisningen påverkas av individers erfarenhet, kunskap och egna intressen.

### 1.3 Principbaserat regelverk, praxis och normering

Lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning är en principbaserad ramlag. Det innebär att lagstiftningen bygger på olika antaganden och att det finns ett stort utrymme för egna bedömningar (Marton, 2015, 2). Alla situationer regleras inte ordagrant i lagen utan lagstiftningen tar formen av ett ramverk, vilket ofta hänvisar till normgivande organ samt god redovisningssed (Haraldsson och Tagesson, 2014, 293). Detta ökar behovet av standarder och riktlinjer från de normgivande organen (Falkman och Tagesson, 2008, 272). Kontrasten till detta är ett regelbaserat regelverk. Inom sådana finns det omfattande och konkreta regler som kan och ska följas precis som det står i regelverket. Wünstemann och Wünstemann (2010, 5-10) menar att debatten som förts mellan vad som är att föredra mellan princip- och regelbaserat regelverk grundar sig i en konflikt mellan jämförbarhet och relevans i den finansiella informationen. I teorin så ökar regelbaserade lagar jämförbarheten då det finns mindre tolkningsmöjligheten. Principbaserade regelverk ökar i sin tur relevansen då det finns



utrymme för anpassning till den specifika situationen (Wünstemann och Wünstemann, 2010, 17-18).

Efterlevnad av redovisningsreglering bör sättas i ett sammanhang där man skiljer på intern och extern efterlevnad. Det är viktigt att alla likadana ekonomiska händelser redovisas på samma sätt inom en organisation, detta är den interna efterlevnaden. Extern efterlevnad innebär att redovisningen av likadana ekonomiska händelser redovisas konsekvent mellan organisationer. En redovisning som behandlar likadana transaktioner på samma sätt över tid inom och mellan organisationer leder till hög jämförbarhet (Wünstemann och Wünstemann, 2010, 2-3). Inom ett principbaserat regelverk som LKBR är tolkningar nödvändiga att göra då alla tänkbara händelser inte adresseras i de skrivelser och principer som lyfts. Förutom anpassning till den specifika situationen finns fler sätt som principbaserade regelverk ökar relevansen på informationen gentemot regelbaserade regelverk. Bland annat kan man anta att organisationer har mer kännedom om den ekonomiska verkligheten de befinner sig i och hur man redogör för den (Wünstemann och Wünstemann, 2010, 18). Det finns däremot anledning att ifrågasätta hur partisk redovisaren är. Till exempel har stora företagsskandaler likt Enron, i slutet på 2001, visat att redovisningsvalen som görs i organisationer kan påverkas av redovisarens egna intresse (Wünstemann och Wünstemann, 2010, 18). Utmaningen med ett principbaserat regelverk är att bibehålla jämförbarheten, och därmed tillförlitligheten, inom redovisningen på både mikro- och makronivå samtidigt som relevansen är hög.

Lagstiftning tillsammans med normerande riktlinjer och grundläggande redovisningsprinciper formar och utvecklar den praxis som råder inom fältet. I LKBR (2018:597), 1. kap 4 §, står det att *”bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”*. God redovisningssed beskrivs av RKR (2000, 14) som *”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga”*. Med undantag att det aldrig är god sed att avvika från uttrycklig lagtext. Begreppet har samma innebörd i offentlig som privat sektor och har kommit att bli något mer komplext där uttalanden från normgivande organ ges mycket stor betydelse (Skatteverket, 2020).

Tanken med redovisningslagstiftning och normerande riktlinjer är med andra ord att påverka hur redovisningen utförs, praxisen, ute i verksamheten. Ett uttryck för detta kan sägas vara att de kommuner som avviker från normeringen och den goda redovisningsseden måste belysa det i sin årsredovisning samt förklara varför man har gjort det (Falkman och Tagesson, 2008,

273). Trots att lagstiftning och de normerande skrifterna har omarbetats flera gånger de senaste decennierna är det inte självklart att kommunerna följer dessa. Flertalet tidigare studier på svenska kommuners följsamhet mot redovisningsreglering har visat på stora brister i hur kommuner redovisar (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014; Donatella, 2020). I sin avhandling om resultatstyrning skriver Donatella (2016, 172) att man kan fråga sig om LKBR, som innehåller fler regler än tidigare lagstiftning, kommer att leda till bättre följsamhet om inte regelförändringarna stöds av andra institutionella förändringar. Det skulle kunna vara ökad press på kommunerna att förbättra redovisningen genom till exempel ökad tillsyn.

Det normgivande organet för kommunal redovisning är Rådet för kommunal redovisning, RKR (Regeringskansliet, 2016, 83). Uppdraget innebär att de ska tolka god redovisningssed, ge ut normerande rekommendationer och följa upp vilken inverkan som normeringen har på kommuner och landsting. RKR:s arbete präglas av normgivning från den privata sektorn, som till exempel Bokföringsnämnden, men även internationella standarder som IPSASB (RKR, 2011).

## 1.4 Tidigare studier inom kommunal redovisning i relation till den här studien

Att studera kommunal redovisning är inget nytt fenomen, varken i svensk eller internationell kontext. Donatella och Tagesson (2020) har kartlagt mycket av den tidigare litteraturen och identifierat två huvudsakliga inriktningar. Den första analyserar följsamhetsproblem medan den andra fokuserar på onormala periodiseringar inom redovisningen. Den senare innebär att godtycklighet vid upprättandet av finansiella rapporter står i fokus och om det utrymme för opportunistiskt beteende som finns används för att justera finansiella resultat (Donatella och Tagesson, 2020). Eftersom bägge inriktningarna påverkar det finansiella resultatet argumenterar författarna för att dessa berör opportunistiska redovisningsval inom offentlig sektor. Sedan sent 70-tal har opportunistiskt beteende inom kommunal redovisning studerats. Den teoretiska ansatsen som använts för att förklara skillnader har utvecklats från att enbart utgöras av ekonomisk teori till att i senare forskning inkludera institutionell teori. Skillnaden mellan teorierna är bland annat att ekonomisk teori betraktar individer i en organisation som nyttoximerande (Donatella och Tagesson, 2020). Inom institutionell teori ser man människan och organisationer som socialt styrda (Battilana, 2006, 654).

Tidigare studier inom ramen för opportunistiska redovisningsval är framförallt av kvantitativ karaktär och analyserar utifrån ett aggregerat perspektiv där man vill förklara eller synliggöra redovisningsval på makronivå (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010; Greenwood, 2017; Cohen, Bisogno och Malkogianni, 2019; Donatella, Haraldsson och Tagesson, 2018; Ballantine, Forker och Greenwood, 2007). Gemensamt för dessa studier är att man undersöker faktorer eller incitament som påverkar onormala periodiseringar. De studier som använder sig av en explicit teori refererar ofta till agentteori eller public choice theory. Andra studier fokuserar på följsamhet mot redovisningsreglering (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014; Donatella, 2020). Här är den klassiska institutionella teorin vanligare men fokus ligger fortfarande på att förklara följsamhet och faktorer som påverkar följsamheten på makronivå.

I avsnittet ovan som berör principbaserade regelverk framgår det att redovisningsreglering innehåller ett stort utrymme för tolkning. Det är detta tolkningsutrymme som Donatella och Tagesson (2020) har identifierat möjliggör opportunistiskt beteende. Eftersom redovisning inte är svart eller vit utan måste kunna anpassa sig till lokala förutsättningar och situationer kommer en del tolkningar att skilja sig från andra. Möjligheten till tolkning innebär att det kan finnas underliggande intressen hos individer eller organisationer som präglar de redovisningsval som görs för att till exempel framställa resultatet i enlighet med vad man vill presentera. Det är förmodligen inte önskvärt att helt komma ifrån detta tolkningsutrymme eftersom motsatsen, ett strikt regelbaserat regelverk, leder till att redovisningen kan förlora sin relevans. På grund av att regleringen innehåller en stor tolkningsmöjlighet är det inte heller rimligt att alltid prata om rätt eller fel inom redovisning. Det finns en stor gråzon där även bedömningen av följsamhet innehåller en tolkning av om redovisningen är rätt eller fel. Regelrätta avvikelser är däremot en annan sak, för de finns med.

Jag vill därför argumentera för att många tidigare studier inom redovisning på makronivå med en kvantitativ metod missar en viktig aspekt. När tidigare studier undersöker hur följsamheten ser ut på makronivå och vilka kvantitativa faktorer som påverkar detta fångas inte de nyanser som ligger bakom tolkningarna som gjorts vid upprättandet av den finansiella informationen. Till exempel undersöker många tidigare studier följsamhet kopplat till faktorer som storlek, revisionsbolag och finansiell situation (Collin et al. 2009; Donatella, 2020; Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014). Att studera redovisning på makronivå

bidrar absolut till att identifiera problem med resultatjusteringar och regelavvikelser samt förklaringar till varför det förekommer. Men eftersom redovisning inte är svart eller vit utan innehåller tolkningar som görs på mikronivå måste bilden kompletteras för att komma åt vilka överväganden aktören som står bakom redovisningen har gjort. Detta behöver göras på mikronivå genom kvalitativa studier som går mer på djupet kring de individuella bedömningar som görs och påverkar redovisningens utformning.

Man kan även fråga sig varför tidigare forskning främst tar detta perspektiv. En möjlighet för att förstå det här är att titta på kritiken som finns mot vad som benämns som "mainstream accounting". Wahyudi (1999, 99) skriver att forskningsmetoder inom mainstream accounting baseras på den från naturvetenskaplig forskning. På grund av detta har redovisningsforskning distanserat sig från redovisningspraxis och gjort att det är kvantitativa metoder som dominerat fältet (Wahyudi, 1999, 99 + 104). Slutligen har även forskare inom mainstream accounting ignorerat att redovisning är ett resultat av den sociala konstruktionen som redovisaren försöker förklara (Wahyudi, 1999, 106). Utifrån den här kritiken och med hjälp av de artiklar jag har refererat till ovan verkar anledningen till att tidigare forskning tar makroperspektivet bero på studiernas design och den teoretiska ingången de använder sig av. Donatella och Tagesson (2020) skriver att det främst är ekonomisk teori och institutionell teori som dominerar forskningen på området. Med den här teoretiska ingången blir studierna och frågeställningarna snäva. Vidare skriver forskarna att studier som använder sig av klassisk institutionell teori fokuserar på den organisatoriska miljön för att förklara redovisningsval (Donatella och Tagesson, 2020). När studierna har en teoretisk design främst baserat på institutionell teori med fokus på isomorfismens krafter (Collin et al. 2009; Donatella, 2020; Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014) är det föga förvånande att det är ett makroperspektiv som präglar studierna. Detta den organisatoriska miljön står i fokus. Av den anledningen kan teorin tyckas passa bra i kvantitativa studier, som ofta tar ett bredare perspektiv än kvalitativa. Forskningsfältet behöver därför kompletteras med en annan typ av studier som bygger på en annan teoretisk design i vilken analys på mikronivå är möjlig. Battilana (2006, 654-655) ser den här problematiken och menar att tidigare forskning som använt sig av institutionell teori har fokuserat på organisationer och makroperspektivet. Likt henne och andra forskare på senare tid som har använt sig av en nyare gren inom institutionell teori, nämligen institutionella entreprenörer, fokuserar de istället på aktören.

## 1.5 Problematisering

Stalebrink (2007) undersöker hur kommuner i Sverige resultatjusterar genom avskrivningar och nedskrivningar av tillgångar. I slutet av hans studie efterfrågar han studier som istället går mer på djupet för att ge mer insikt i vilken roll som bedömningar har för periodiseringar. Han skriver: *“In the case of capital depreciation, this would include insight into the relative use of the discretion that is associated with choices across depreciation methods (i.e., straight-line vs. accelerated), decisions about depreciation periods or choices about the timing of the depreciation (i.e., the year of the purchase vs. the upcoming fiscal year)”*. Medans tidigare studier undersöker redovisning på makronivå vill jag utveckla detta med ett fokus på de aktörer som upprättar och påverkar redovisningspraxisen i praktiken.

Vad som gör Stalebrinks (2007) exempel med avskrivningar mer intressant idag är att det 2014 kom nya direktiv från RKR där kommuner ska införa komponentavskrivning för tillgångar där det kan finnas en väsentlig skillnad i förbrukningen mellan betydande komponenter. Införandet av komponentavskrivningar innebär en relativt stor påverkan på redovisningen. RKR har låtit genomföra en uppföljning rörande införandet av komponentavskrivning, som baseras på tidigare rekommendation 11.4, där en del väsentliga iakttagelser och intressanta frågor lyfts (Nordlund, u.å.). Nordlund (u.å., 28-29) identifierar att det finns en problematik i praktiken vad gäller gränsdragningen mellan vad som är underhållskostnad (kostnadsförs) eller investering (aktiveras/periodiseras). Han rekommenderar RKR att ta bort skrivelsen kring prestanda- eller servicehöjande för tillkommande utgifter och att ett tillgångskriterium ska vara styrande för om en utgift ska kostnadsföras eller aktiveras när det rör sig om komponentredovisning (Nordlund, u.å., 28-30). RKR verkar ha sett den här problematiken eftersom man uppdaterade rekommendationen i slutet på 2018 och följde de två tipsen ovan. Den döptes även om till ”R4 Materiella anläggningstillgångar” (kommer att refereras till som enbart R4 nedan). Med det sagt finns det fortfarande utrymme för tolkning i rekommendationen, mer om detta under kapitel ”bakgrundsbeskrivning” nedan.

Både Stalebrink (2007) och Nordlund (u.å) verkar antyda att det finns forskningsluckor inom området (komponent)avskrivningar och att framtida studier borde gå mer på djupet vad gäller tolkningsutrymmet som finns och hur omdömet påverkar redovisningen. I och med införande av komponentavskrivningar och det senare förtydligandet som RKR gav ut har flera

förändringar gjorts på senare tid som kommuner har behövt ta ställning till. Att detta har skett i närtid stärker resonemanget att studera komponentavskrivning som ett exempel på hur tolkningsutrymme i lagstiftning och normering påverkar praxis. Då omdömet och tolkningen görs av individer kan det vara intressant att se vilka aktörer som påverkar tolkningen och hur det i sin tur påverkar den praxis som växer fram i verksamheten.

## 2. Syfte och frågeställning

Reglering och normering syftar till att kontrollera praxis men det är oklart hur detta sker och hur de regleringar som innehåller en tolkningsmöjlighet tillämpas ute i verksamheterna. För att komplettera litteraturen om kommunal redovisning, men även hur institutionell teori används inom sammanhanget, ämnar jag genomföra en studie som huvudsakligen tar ett mikroperspektiv i relation till makroperspektivet som präglade tidigare forskning. Syftet med den här studien är att ge en ökad förståelse för hur tolkningsutrymmet i redovisningslagstiftning och normering kan påverka praxis och vilka aktörer som är viktiga i den tolkningen. Detta kommer göras genom att gå mer på djupet än tidigare studier. Fallet som har valts att studera är baserat på vad tidigare forskare uttryckt och på den problematisering som getts ovan. Därför kommer komponentavskrivningar och tolkningsmöjlighet kopplat till detta att vara i fokus. Genom att göra djupintervjuer ämnar jag att få den här informationen direkt från ursprungskällan och på ett nyanserat sätt.

Ur syftet har följande frågeställning formulerats:

- Hur påverkas redovisningspraxisen av det tolkningsutrymme som finns i lagstiftning och normering?
- Vilka aktörer är centrala när det kommer till att påverka praxis utifrån tolkningsutrymmet som finns i lagstiftning och normering?

### Disposition

Studien är indelad i åtta kapitel. I det här inledande kapitlet har ämnet presenterats tillsammans med en problematisering som mynnat ut i syftet och frågeställningen i kapitel två. I det tredje kapitlet kommer det ges en bakgrund till det valda fallet som studeras. Kapitel fyra utgörs av den teoretiska referensramen som arbetet använder sig av för att analysera den empiriska data som samlas in. Studiens metodval kommer presenteras i det femte kapitlet där fokus ligger på intervjuerna som genomförts. I kapitel sex presenteras relevanta delar av den empiri som samlats in. Analysen av det empiriska materialet finns i kapitel sju följt av ett avslutande kapitlet som innehåller studiens slutsats, bidrag och förslag till framtida forskning.

### 3. Bakgrundsbeskrivning

*Här kommer en bakgrund att presenteras till det aktuella exemplet jag valt att studera. Komponentavskrivning och tillhörande reglering kommer förklaras för att läsaren ska förstå sammanhanget bättre.*

#### 3.1 Bakgrund till införandet av komponentavskrivning

Rådet för kommunal redovisning har uttryckt ett explicit krav på att kommuner ska tillämpa komponentavskrivning från och med 2014 (SKR, 2014, 9). Detta infördes i rekommendation 11.4 "Materiella anläggningstillgångar" men har 2018 ersatts av R4 "Materiella anläggningstillgångar" vilket är den rekommendation som gäller nu. Bakgrunden till införandet tar grund i att rekommendationen tidigare inte ordagrant har specificerat någon avskrivningsmetod. Kommunens val skulle enbart "...spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas" (RKR, u.å.). Det stod även att det är "... lämpligt att sådana komponenter som har en annan nyttjandeperiod och utgör ett väsentligt värde redovisas och skrivs av som separata enheter". Däremot har praxisundersökningar pekat på att nominell linjär avskrivning är den metod som dominerat i sektorn samt att avskrivningar skett ganska schablonmässigt (RKR, u.å.). För att avskrivningarna ska spegla tillgångars värde och förbrukning behöver därför komponentavskrivning införas där det finns en betydande skillnad i förbrukning mellan komponenter. Med detta som bakgrund har därför RKR valt att följa Bokföringsnämndens exempel och lagt in krav på komponentavskrivning.

#### 3.2 Materiella anläggningstillgångar och komponentavskrivningar i LKBR och R4

I LKBR (2018:597) regleras materiella anläggningstillgångar och avskrivningar av dessa i kapitel fyra, sex och nio. I RKR R4 (2018, 3) definieras en tillgång som "en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden". En materiell anläggningstillgång definieras som en "fysisk tillgång avsedd för stadigvarande bruk eller innehav". I kommuner brukar detta avse fastigheter, VA-anläggningar, bilar, maskiner och inventarier. Även om LKBR inte föreskriver någon speciell avskrivningsmetod för avskrivningar generellt står det i 7 kap. 3 § "anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över



denna period". Det står sedan i R4 att kommunens val av metod ska avspegla hur värdet eller servicepotentialen på tillgången successivt förbrukas. Vidare behandlar R4 även komponentavskrivningar. Det står att "förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat...". Det är den här skrivelsen som innebär att kommunerna ska tillämpa komponentavskrivning. Två kriterier finns i texten ovan, det ska röra sig om *betydande* komponenter där skillnaden i förbrukning är *väsentlig*.

### 3.3 Komponentavskrivningar, vad innebär det för redovisningen?

Avskrivningar är ett sätt att fördela ett tillgångsvärde över flera tidsperioder. Så som RKR har implementerat avskrivningar i R4 baseras detta på ett allokeringssynsätt. Med detta synsätt allokeras (periodiseras) anskaffningsutgiften över tillgångens nyttjandeperiod. På så vis matchas nyttan mot kostnaden för att anskaffa tillgången (Nordlund, u.å, 5-6). Praxis i offentlig sektor är nominell linjär avskrivning vilket innebär att tillgången skrivs av med lika stora belopp varje period (RKR, u.å.).

Den tidigare avskrivningsmodellen som baseras på prestandahöjandeansats fungerar genom att en bedömning gjordes av tillgången som en helhet och hur den kommer att nyttjas.

Avskrivningstiden blir då ett genomsnitt av hela tillgången, som inte nödvändigtvis motsvarar någon enskild del av tillgången. Komponentavskrivning innebär att man delar upp en tillgång i flera betydande komponenter som sedan skrivs av individuellt beroende på deras specifika nyttjandeperiod istället för en schablonuträknad genomsnittstid för hela tillgången.

Exempelvis kan byggnader delas upp i komponenter som tak, fasad, stomme, hissar, ventilationsutrustning med mera. Dessa komponenter ofta har väsentligt skilda nyttjandeperioder och byts med olika tidsintervall. Därför blir komponentredovisning mer rättvisande och stämmer dessutom bättre överens med underhållsplaner.

#### Prestandahöjandeansats jämfört med komponentansats

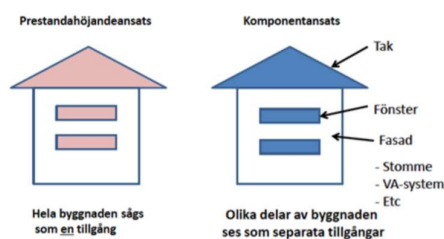


Bild: Norlund, u.å, sid 6

En stor skillnad mot tidigare regelverk är att med komponentavskrivning så ändras aktiveringsbegreppet för utgifter helt (SKR, 2014, 15). Tidigare var det endast den eventuella standardhöjande delen av utgiften, jämfört med ursprungsskicket på tillgången, som fick tas upp som investering. Därför kostnadsfördes renoweringar och andra utgifter som uppkom för att bibehålla tillgångens standard direkt i den perioden de uppkom. I praktiken direktavskrivs med andra ord utgiften eftersom de aldrig tas upp som en tillgång (Nordlund, u.å, 8). Enligt tidigare regelverk kunde man därför hamna i en ställning där det bokförda värdet på en fastighet var noll trots att den var välunderhållen och i bra skick (SKR, 2014, 21-22). Med komponentansatsen utgår man från skicket på tillgången precis innan och efter utgiften, istället för att jämföra med skicket vid anskaffningen. Komponentansatsen har med andra ord en helt annan syn på vad som är underhåll och vad som är investering som därmed aktiveras i balansräkningen för att sedan skrivas av (Nordlund, u.å, 7). I RKR R4 lyfts generella regler för hur tillkommande utgifter, reparation och underhåll ska redovisas. Tillkommande utgifter ska aktiveras om de stämmer överens med definitionen av en tillgång. Det inkluderar utbyten, partiella utbyten eller nyanskaffning av komponenter. Reparation och underhåll med syfte att vidmakthålla tillgångens egenskaper men som inte motsvarar hur en tillgång definieras ska kostnadsföras. Återanskaffning/reinvestering av komponent ska redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång. Eventuellt kvarvarande värde ska utrangeras och kostnadsföras när en komponent ersätts och byts ut (RKR, 2018, 7).

Kopplat till dessa skrivelser finns det ett tolkningsutrymme som kommuner behöver ta ställning till som kommer påverka både resultatet och balansräkningen. De kriterier som kommunen har bestämt att en utgift behöver uppfylla för att klassificeras som en tillgång/investering kommer påverka var gränsen mellan driftskostnad och investering går. Beroende på hur kommunen definierar vad som är att se som utbyte av komponent, underhåll och reparationer eller tillkommande utgifter kommer olika mycket utgifter att aktiveras. I normering och lagstiftning nämns ofta ”väsentlig” som ett nyckelord. Det kan röra sig om väsentligt värde, väsentlig del eller väsentligt skilda nyttjandeperioder. När normeringen inte är detaljreglerande i dessa frågor skapas ett behov i kommunerna av att själva tolka och definiera hur redovisningen ska utformas. Gränsdragningen mellan vad som är investering och vad som ska kostnadsföras direkt är ett bra exempel eftersom det får direkta konsekvenser för både resultat- och balansredovisningen.

Enligt Nordlund (u.å, 7-8) finns det fog att säga att användandet av prestandahöjandeansatsen leder till en sämre redovisning av både resultatet och tillgångens värde för den enskilda perioden, framförallt när utbyte av delar sker. Även SKR (2014, 21) skriver att prestandahöjandeansatsen leder till stora grundläggande brister i redovisningen eftersom utgifter inte kostnadsförs över tillgångens nyttjandeperiod utan belastar ett års bokföring. Det beror på att utgifter med prestandahöjandeansats i praktiken direktavskrivs när de aldrig tas upp som en tillgång (Nordlund, u.å, 8). Även Starova och Cermakova (2010, 45) menar att komponentavskrivning är att föredra om man en mer rättvisande bild är önskvärt.

### 3.4 Invändningar mot införandet av komponentavskrivningar

De argument mot komponentavskrivningar som lyfts är främst att det leder till ökat administrativt arbete. Uppdelningen av komponenter och att se över rutiner för att säkerställa att en komponent är avskriven eller utrangerad tills den ersätts lyfts som exempel (SKR, 2014, 19). Kommunerna måste väga arbetsbördan mot den väsentlighet och nytta som arbetet ger. Ett sätt kan vara att prioritera tillgångar med ett högt bokfört värde eller långa kvarvarande nyttjandeperioder (RKR, u.å.). Efter tiden när rutiner och annat implementerats kan ambitionen höjas. Det finns inte heller någon given uppdelning av en anläggningstillgång till komponenter (ESV, 2015, 8) utan detta behöver kommunen ta ställning till när uppdelningen ska göras.

## 4. Teoretisk referensram

*Följande kapitel presenterar det vetenskapliga ramverket som kommer att användas för att analysera den empiriska data som jag samlar in. Teorin kommer sättas i offentlig kontext med hjälp av litteratur för att exemplifiera hur den kan förstås i relation till verkliga exempel. Avslutningsvis ges en sammanfattning av vad teorin innebär för det fall som studeras i arbetet.*

### 4.1 Institutionell teori

Som teoretisk referensram i den här studien har institutionell teori använts. Teorin fokuserar på att förklara hur institutionella strukturer påverkar organisationsprocesser (Greenwood och Suddaby, 2006, 27). Institutionell teori bygger på tesen att organisationsval påverkas av externt tryck samt att organisationsfält och miljön inom vilken organisationen verkar är sammankopplade. Anledningen till att den här teorin används i studien är att finansiell information och reglering inom offentlig sektor ses som formella strukturer och har därför ett viktigt legitimerande syfte. I litteraturen är den här tolkningen av finansiell information och reglering nära kopplat till institutionell teori (Donatella, 2020, 250). Utöver detta ger teorin även möjlighet att på ett nyanserat sätt fokusera på aktörens roll som en påverkande faktor. Falkman och Tagesson (2008, 273) skriver att teorin har visat sig användbar för att förklara redovisningsval i offentlig sektor. Med hjälp av teorin förklarar författarna skillnader i redovisning mellan olika kommuner liksom många andra forskare före och efter dem, se även bland annat Carpenter och Feroz (2001) samt Pilcher (2011). Institutionell teori lyfts ofta i studier av offentlig sektor eftersom den har möjlighet att fånga hur organisationer utsätts för bland annat socialt, politiskt, och regulatoriskt tryck (Haraldsson och Tagesson, 2014, 293). Teorin kan ses som något av en motpol till det klassiska synsättet inom ekonomisk litteratur om att människan är ekonomiskt rationell (Economic man). Förespråkare av institutionell teori menar att människan är socialt styrd och att organisationer påverkas av de institutionella ramverk som omger dem och inte bara nytto-maximerande uträkningar (Battilana, 2006, 654). Institutionell teori bör ses som en teoriram där inspiration tagits från många olika områden (Eriksson-Zetterquist, 2009, 9). Det är en väldokumenterad teori där det kan förekomma olika åsikter som ibland hamnar i konflikt.

Inom ramen för den här studien kommer en så nyanserad bild som möjligt av institutionell teori att lyftas. Framst av två anledningar. För det första finns det kritik mot teorin som gjort att ramverket har utvecklats och därför inte bör negligeras. För det andra klarar den klassiska institutionella teorin, som växte fram på 80-talet, inte av att förklara alla val som sker i organisationsfältet. Av den anledningen kommer en modernare gren inom teorins ramverk att lyftas för att stärka teoridelens förmåga att förklara och analysera materialet som samlas in. Mer om detta under avsnittet om institutionella entreprenörer.

#### 4.1.2 Institutioner, legitimitet och homogenisering

Ulla Eriksson-Zetterquist (2009, 12) skriver: "*Organisationers mål och preferenser är effekter av existerande institutioner*". En institution är ett resultat av människors eller organisationers agerande där värderingar, normer och regler styr hur man bör agera i olika situationer. Institutionen representerar etablerade mönster och strukturer (Eriksson-Zetterquist, 2009, 14-15). Institutionaliseringsprocessen är i sin tur processen där sociala strukturer och beteenden får en nästan regelliknande status i vad för synsätt och handlingar som anses vara socialt rätt (Haraldsson och Tagesson, 2014; Meyer och Rowan, 1977). På mikronivå sker processen i tre steg (Mohamed, 2017, 153). I det första steget ses institutioner som något externt i bemärkelsen att de existerar oberoende från specifika individer. I steg två uppfattas institutionen som en praktisk och igenkännbar social verklighet eftersom dess existens inte ifrågasätts utan ses som naturliga. Under det sista steget införlivas institutionen i individen som kommer se den som nödvändiga delar av samhället och många personer kommer ta dem för givet (Mohamed, 2017, 153).

I sin artikel från 1977 skriver Meyer och Rowan att institutionella regler fungerar likt myter som organisationer implementerar för att få legitimitet, resurser, stabilitet och för att överleva. Ett organisationsfält består av de organisationer som tillsammans verkar, direkt eller indirekt, i ett nätverk och utgör en institutionell arena (DiMaggio och Powell, 1983, 148).

Organisationer inom ett fält reagerar på organisationer i sin omgivning, som i sin tur reagerar på reaktioner från andra organisationer. På det här sättet kommer en organisation både att påverka andra organisationer men samtidigt själv påverkas av sin omgivning (Eriksson-Zetterquist, 2009, 77). Den främsta faktorn som en organisation behöver ta hänsyn till är andra organisationer då de tävlar om resurser, kunder, politisk och institutionell legitimitet samt socialt välstånd (DiMaggio och Powell, 1983, 149).

Legitimitet är ett centralt begrepp inom institutionell teori för att förstå vad som driver människor och organisationer till att göra olika val. Eftersom dessa myter som råder inom organisationsfältet anses vara riktiga, rationella och adekvata måste organisationer sträva efter de för att inte ses som illegitima (Meyer och Rowan, 1977, 345). En organisation som är legitim kommer inte att bli ifrågasatt kring val, strategier eller mål utan åtnjuter en acceptans av omgivningen (Deephouse och Suchman, 2008, 52). Det fungerar således som ett skydd och möjliggör överlevnad för organisationen. För att överleva på sikt kommer organisationer anamma strukturer och agera utifrån vad som anses vara legitimt, oavsett om det ger dem någon faktiskt nytta eller inte (DiMaggio och Powell, 1983; Carpenter och Feroz, 2001). Legitimitet är följaktligen en social konstruktion som uppstår ur relationen till omgivningen och rådande myter. Det är inte en handelsvara som kan ägas och bytas bort, utan ett tillstånd som reflekterar harmoni med omgivande kultur, normer eller regler och lagar (Deephouse och Suchman, 2008, 52). DiMaggio och Powell (1983, 147) menar att organisationsfält i sin strävan efter legitimitet kommer att drivas mot homogenitet kring strukturer och kultur. Eftersom det finns dominanta institutioner som påverkar synen på vad som är rätt och fel kommer organisationer inom fältet att röra sig mot att bli mer lika varandra.

I offentlig kontext är legitimitet väldigt viktigt. Svenska kommuner har med beskattningsrätten ett stort ansvar i att förvalta medborgarnas medel. Lägg till att medlemskap i kommunen man är folkbokförd i är tvingande så tydliggörs vikten av att kommunen ses som legitim av dess invånare. Det är även viktigt för fler aktörer än medborgarna. Bland annat staten som genom bidrag är med och finansierar kommunal verksamhet, långivare som kommunen lånar pengar av eller andra kringliggande kommuner som kommer i kontakt med varandra. Legitimitetsskapande handlingar kan yttra sig på flera olika sätt. Till exempel kan kommunala årsredovisningar och andra finansiella rapporter för externt bruk bidra med ett viktigt legitimerande syfte (Donatella, 2020, 250). DiMaggio och Powell (1983, 151 + 155-156) skriver att implementeringen av god redovisningssed i offentlig sektor är en symbol för legitimitet. Vidare menar de att organisationer, liksom offentlig sektor, som har tvetydliga mål och resultatmått ofta vänder sig till legitimitetsskapande ritualer för att demonstrera socialt och ekonomiskt välstånd. Carpenter och Feroz (2001, 570) utvecklar detta och skriver att en manifestation av legitimitet som förekommer är att samla på sig och visa upp stora mängder information som inte har någon direkt koppling till beslut. De offentliga aktörer som

implementerat god redovisningssed men inte använder informationen vid ekonomiska beslut kan därmed ha anammat normeringen för dess legitimerande effekt.

#### 4.1.3 Organisationsförändring

Processen som driver organisationsfält mot homogenisering i strävan efter legitimitet kan förstås med hjälp av konceptet isomorfism. Isomorfi betyder ”samma form”. Idén förklarar hur organisationer tenderar att bli allt mer lika varandra över tiden eftersom de strävar efter legitimitet och anpassar sig efter socialt accepterade regler och normer (Argenato, Peda och Grossi, 2018; DiMaggio och Powell, 1983). Detta sker eftersom det finns olika exogena tryck som påverkar organisationen till att anpassa sig efter organisationsfältet (Carpenter och Feroz, 2001, 567). Isomorfismens påverkan på organisationer kan sammanfattas som följande. Organisationer kommer agera utifrån vad som externt anses vara legitimt istället för baserat på effektivitet, värde kommer definieras med exogena mått och beroendet av organisationsfältet kommer skapa stabilitet och minskar turbulensen i organisationen. På så sätt bidrar isomorfism till organisationers framgång och överlevnad (Meyer och Rowan, 1977, 348-349). Viktigt att ta med sig är att det är den socialt konstruerade miljön som utövar tryck på organisationerna och inte de underliggande myterna (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 80). Organisationsförändringar ska inte ses som något som sker över en natt. Brorström (1997, 113) skriver att det finns en trögrörlighet i systemet där redovisning som institution förändras långsamt.

DiMaggio och Powell (1983) la grunden för vad som inom institutionell teori ses som de krafter som driver förändring. De identifierar tre mekanismer: Tvingande, normativ och mimetisk isomorfism. Tvingande isomorfism utövas genom politisk influens och hierarkier och resulterar i både formella och informella tryck på en organisation (DiMaggio och Powell, 1983, 150). Det tar ofta uttryck i lagar och regler (Argenato, Peda och Grossi, 2018, 41) som tvingar organisationer att agera på ett visst sätt eller implementera nya funktioner. Detta kan kompletteras genom att perspektivet om resursberoende introduceras som beskriver hur anskaffandet av omgivningens resurser inte är given. Organisationer är i en beroendeställning till sin omgivning och dess resurser. Till exempel kan det vara lån från banker, statliga bidrag till kommuner och föreningar eller att budgeten godkänns i organisationen (Carpenter och Feroz, 2001, 571). Den beroenderelationen som finns skapar möjlighet för den som har resurserna att utöva ett tvingande tryck mot den som är beroende av dem. I en kommunal

kontext skriver Pierre Donatella (2020, 250) att tvingande tryck främst kommer från staten eftersom de har möjlighet att påtvinga reglering och samtidigt fogar över en betydande del av kommunernas inkomster. Ett exempel på detta från USA är kravet på att budget ska upprättas för att staten ska ge bidrag till delstaterna (Carpenter och Feroz, 2001, 572). Relaterat till Sverige kan vi förstå balanskravet som ett sätt där staten utövar tvingande isomorfism.

Förekomsten, eller avsaknaden, av påtvingande institutioner kan vara en av de främsta influenserna på redovisningsföljsamhet (Haraldsson och Tagesson, 2014, 294). Flertalet forskare lyfter att avsaknaden av sanktioner vid svag regelefterlevnad i den kommunala sektorn i Sverige försvagar det tryck som tvingande isomorfism utsätter kommunerna för (Donatella, 2020; Haraldsson och Tagesson, 2014; Tagesson, Klugman och Ekström, 2013).

Normativ isomorfism kommer från professionalism, som genom sin utbildning och professionella nätverk anses vara legitima och kan påverka genom att framhäva sin åsikt före en annan (DiMaggio och Powell, 1983). Genom utbildning och till exempel etablerade branschorganisationer utvecklas gemensamma normer och det skapas närmast ett nätverk av personer inom olika organisationer som delar dessa gemensamma åsikter. När organisationer sedan byter personal uppmuntras normativ isomorfism genom att personer tar med sig normer från en arbetsplats till en annan och implementerar dem där (DiMaggio och Powell, 1983, 152). Trots det, är det inte osannolikt att rådande normer skiljer sig åt mellan skolorna, vilket i så fall bidrar till skillnader inom professionen vad gäller åsikter om praxis (Donatella, 2020, 251). Ett större beroende av en profession bidrar till att organisationen kommer likna sitt fält mer eftersom yrkesgruppen redan har etablerade normer som präglar deras arbete även i andra organisationer (DiMaggio och Powell, 1983, 155). I forskning om offentlig sektors finansiella rapportering har revisorer och redovisare lyfts som viktiga professioner vilka påverkar redovisningen (Donatella, 2020; Haraldsson och Tagesson, 2014; Collin et al. 2009). Andra studier har visat att en betydande del (en tredjedel av intervjuade) av ekonomichefer i kommunal sektor har ansett att det inte är lika viktigt med en jämförbar och harmoniserad redovisning inom offentlig sektor som i den privata (Falkman och Tagesson, 2008, 281).

Deephouse och Suchman (2008, 53) är kritiska till hur begreppet normativ legitimitet används och har utvecklats. De menar att inom sociologi syftar normativa kulturer till normer som delas av en bredare grupp än bara en profession. Det är en allmänt vedertagen bild av om något är bra eller inte. DiMaggio och Powells tolkning av normativ isomorfism inkluderar



bara professionens normer, vilket är problematiskt. Att begränsa begreppet till professioner marginaliserar både att den bredare bilden av att samhällets normer är viktiga men även de instrumentella och kognitiva aspekterna av professionalism (Deephouse och Suchman, 2008, 53). För utvecklat resonemang se Meyer och Scott 1983, Suchman 1995 eller Greenwood, Suddaby och Hinings 2002. I den här studien kommer begreppet professionell legitimitet att användas för att beskriva hur professioner påverkar olika dimensioner av legitimitet, oberoende av varför de kan påverka. Med andra ord läggs fokus mer på att professionens ställning ger inflytande över vad som är legitimt snarare än att de bakomliggande normerna professionen delar ger legitimitet. Normativ legitimitet blir då den legitimitet som har grund i allmänhetens (vem som helst inkluderat professioner) bild av rätt och fel på primärt en normativ bas. Normativ isomorfism som beskriven ovan inkluderar därmed både professionell och normativ legitimitet, men begreppen bör hållas isär.

Den tredje och sista kraften som DiMaggio och Powell lyfter är den mimetiska isomorfismen. Här är grunden inte i auktoritet liksom de andra två isomorfismerna utan snarare i osäkerhet som en kraft, vilken uppmuntrar imitation (DiMaggio och Powell, 1983, 151). När mål är tvetydliga, problem grundar sig i otydliga orsaker eller när det inte finns någon självklar lösning kan det finnas fördelar med att ta efter liknande och framgångsrika organisationer i ens omgivning (Argento, Peda och Grossi, 2018, 41). Genom att begränsa sina val till redan beprövade legitima strukturer från omgivningen kan organisationen framstå som legitim. Den organisationen som till viss mån blir avbildad kan vara helt ovetandes om detta. Strukturerna kan även spridas omedvetet genom förflyttning av personal eller via till exempel konsultfirmor (DiMaggio och Powell, 1983, 151).

Donatella (2020) identifierar att en viktig kommunal arena där både den normativa och mimetiska isomorfismens krafter är starka är inom de lokala nätverken som kommuner och dess ekonomer träffas inom och samarbetar. Han finner att skillnader i regelföljsamhet bland kommuner är starkt relaterat till den finansiella praxis inom det nätverk som kommuner verkar inom. Detta eftersom de reagerar på liknande sätt gällande krav på till exempel information som ska ges ut i årsredovisningen (Donatella, 2020, 261). Isomorfismens tre mekanismer kan ges ytterligare en dimension, utifrån vart trycket härrör ifrån. De tvingande krafterna kommer ovanifrån medan mimetisk och normativ oftast är ett horisontellt tryck (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 81).

De myter som påverkar organisationernas val kan ibland vara motsägelsefulla. En lösning på att det kan finnas myter som står i kontrast till varandra eller att de inte alltid står för det som är effektivast lyfts av Meyer och Rowan (1997). De skriver att en organisation kan svara på detta genom att isärkoppla verksamhetens aktiviteter från strukturen (Meyer och Rowan, 1977, 355-358). Isärkoppling syftar på att den formella strukturen separeras från det som görs i praktiken. Det resulterar i en formell struktur som kan anpassas för att ge en legitimerande effekt utåt samt en informell struktur som används för att samordna människor och aktiviteter inne i organisationen (Eriksson-Zetterquist, 2009, 67-72). Det finns en risk för att isärkopplingen upptäcks och istället kastar dåligt ljus på organisationen. Varför sker då isärkoppling från början kan man fråga sig. Ett svar på detta är att isärkoppling sker om organisationen utsätts för ett högt tvingande tryck att implementera nya myter. Speciellt om det finns misstro eller missnöje mot aktören som utövar det tvingande trycket (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 86). Litteratur på senare tid kring isärkoppling har breddat konceptet från att vara en defensiv reaktion till att vara en mer medveten handling för att till exempel maximera vinst (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 90). Exemplet som lyfts tidigare där offentliga aktörer implementerat god redovisningssed och samlar på sig stora mängder information som sedan inte används vid beslutsfattande, skulle kunna vara ett exempel på isärkoppling.

#### **4.1.4 Kritik mot institutionell teori**

Kritiken mot institutionell teori kom från flera håll, vilket förmodligen är en anledning till att det finns en stor bredd av åsikter eller inriktningar inom teorin. Från att fokusera på ett makroperspektiv har senare studier kommit att undersöka institutioner utifrån ett mikroperspektiv där aktörerna är i fokus snarare än hela fältet. Kritiker menar att den tidigare teorin, där institutioner anses vara stabila och organisationsfält homogena, inte kan förklara hur förändring som ett fenomen uppstår eller fortplantar sig. Nya institutioner uppkommer och tar plats medan andra redan etablerade skjuts åt sidan. Inte heller kan skilda viljor och egenintresse förklaras. Om beteendet i ett fält präglas av förgivettagna institutioner, hur kommer det sig då att aktörer ser möjligheten till och skapar förändring gentemot kontexten de verkar i (Greenwood och Suddaby, 2006, 27)? Detta problem refereras i litteratur som ”paradox of embedded agency”. På senare tid har ögonen öppnats upp mer för att förändring kan drivas av enskilda aktörer eller uppstå internt inom en organisation baserat på självinsikt

och egen vilja. Fokus har flyttats till att försöka förstå hur aktörer avsiktligt ändrar institutionerna som de är inbyggda i (Greenwood och Suddaby, 2006, 28).

Studier inom institutionell teori har på senare tid rört sig mot en tolkning där organisationsfält förstås som mer heterogena och tvetydiga än i den klassiska tolkningen av organisationsfält som homogena (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 84-86). Det grundar sig i att en förståelse för att organisationer kan utsättas för flera olika isomorfa tryck samtidigt och att trycket kan förändras över tid. Men även en acceptans för att organisationer och dess individer kan drivas av ett egenintresse och inte blint följer de dominanta institutionerna. Därmed kan olika organisationer komma att reagera på olika sätt. Vissa institutioner kan komma att isärkopplas för att andra ska implementeras vilket indikerar på att det finns flera sätt att uppnå legitimitet i fältet (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 86).

En gren som skiljer sig åt från den klassiska institutionella teorin som DiMaggio och Powell står bakom kallas för resursberoende teori eller ”resource dependence theory”. Den växte fram som kritik när institutionell teori inte kunde förklara strategiskt beteende och det aktiva användandet av inflytande (Oliver, 1991, 173). Inom bägge teorierna är organisationers val begränsade av exogena krafter, organisationsmiljöer är kollektiva och organisationer måste svara på externa tryck och förväntningar för att överleva (oliver, 1991, 146). Inom resursberoende teori kommer det externa trycket från den som kontrollerar resurser som andra är beroende av. Fokus ligger på flödet och utbytet av resurser mellan organisationer (oliver, 1991, 147-148). Det leder till andra slutsatser jämfört med institutionell teori gällande hur organisationer reagerar på och med sin omgivning. Till exempel synen på i vilken utsträckning organisationerna fattar egna val, är medvetna och har ett egenintresse som påverkar hanteringen av exogena krafter (Oliver, 1991, 148). Resursberoende teorin öppnar upp för mer aktiva val än institutionell teori som har en mer passiv syn på val där reaktionsmöjligheterna är begränsade till olika typer av strukturell anpassning till miljön. Vad Oliver (1991) har bidragit med till teorin är främst att aktörer inom ett organisationsfält inte är helt passiva utan agerar strategiskt på de institutionella tryck de utsätts för. Det är ett annat angreppssätt än DiMaggio och Powell (1983) legitimitetsteori där fokus är på hur legitimitet skapas och formar organisationsval.

Baserat på detta har Oliver (1991, 151) identifierat fem olika strategiska reaktioner som en organisation kan agera enligt: övertygelse, kompromiss, undvikande, trots och manipulation.

Dessa representerar olika grad av motstånd som en organisation reagerar med mot exogena tryck. Allt från att helt blint följa institutioner till att aktivt försöka påverka och kontrollera institutioner i sin omgivning. Enligt teorin formas inte organisationer helt efter sitt organisationsfält utan reagerar olika beroende på situationen, dess konsekvenser för organisationen själv och hur beroende organisationen är av resurser från den som utövar trycket (Bergevärn, Mellemvik och Olson, 1995; Haraldsson och Tagesson, 2014). Aktörer har en högre medvetenhet om vilka val man bör göra utifrån om de leder till ökad effektivitet eller på annat sätt bidrar till organisationens mål. Det finns förståelse för ett högre motstånd för exogena tryck eftersom det sannolikt kommer att öka den interna effektiviteten (Oliver, 1991, 174). Det beror på att de sociala myterna inte syftar till att öka effektivitet utan enbart till att stärka den normativa legitimiteten som kommer ifrån organisationsfältet.

## 4.2 Institutionella entreprenörer

Ytterligare en gren som fått stort genomslag i litteraturen om institutionell teori benämns som institutionella entreprenörer. Det har växt fram som respons på ”paradox of embedded agency” och fokuserar på hur aktörer verkar för förändring och påverkar institutioner. Med andra ord, adresserar den här grenen hur aktörer kan komma att se möjligheten till, och skapa förändring gentemot organisationsfältet de verkar inom. Att använda den här grenen av institutionell teori bidrar till en mer nyanserad förståelse för organisationsförändringar och vilka aktörer som har möjlighet att påverka. I litteraturen beskriver ”embedded” hur väl institutionaliserad en aktör är gentemot det organisationsfält den befinner sig i (Battilana, 2006). En aktör kan ha anammat de institutioner som dominerar i fältet olika mycket och därför vara olika mycket ”embedded” i det organisationsfält man befinner sig i. Begreppet refererar även till graden av medvetenhet av, och öppenhet mot, andra alternativ samt motivation att förändra. En ”embedded” aktör kommer inte vara motiverad till förändring och inte heller medveten om vilka alternativ som finns (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Jag kommer referera till detta engelska begrepp som hur institutionaliserad en aktör är. En mycket institutionaliserad aktör följer, gillar och strävar mer blint efter fältets institutioner än en mindre institutionaliserad aktör.

Institutionellt entreprenörskap är en term som refererar till aktiviteter av aktörer som har ett intresse i specifika institutionella upplägg och som använder resurser till att förändra existerande, eller skapa nya, institutioner (Hardy och Maguire, 2008, 197). Institutionella

entreprenörer är i sin tur de aktörer som tillskrivs att ha förändrat en dominant institution (Battilana, 2006, 656) eller skapat en ny institution (Hardy och Maguire, 2008, 197). Nya institutioner tar plats när en organiserad aktör med tillräckliga resurser ser en möjlighet att förverkliga sina intressen (Hardy och Maguire, 2008, 197). Entreprenören drivs av ett egenintresse, är medveten och planerande vilket gör att hen går emot den klassiska institutionella teorin (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). I sammanhanget behöver en aktör inte nödvändigtvis referera till en enskild individ utan snarare en ”legitim social grupp” (Czarniawaska, 2013, 90). Det kan röra sig om bland annat arbetsenheter, avdelningar, företag, offentliga organisationer, sammanslutningar av organisationer och de vars handlingar görs på en institutionell arena. Sannolikheten för en aktör att agera som en institutionell entreprenör kan ses som en funktion av deras vilja och möjlighet att göra så (Battilana, 2006, 659). Utöver det påverkar graden av institutionalisering, i organisationsfältet, hur försök till förändring kommer bemötas. Om alla inom fältet är hängivna till institutionen kommer det vara svårt att genomdriva förändring. Tvärtom så kommer det vara lättare då alla är emot gällande institution (Battilana, 2006, 659). Det som påverkar en aktörs förmåga att agera som en institutionell entreprenör är därför deras egna engagemang, resurserna som de har tillgång till och huruvida andra aktörer stödjer förändringen eller inte (Argento, Peda och Grossi, 2018, 41).

Fältets aktörer är inte en konstant utan det tillkommer nya och försvinner andra aktörer ständigt. Trots att organisationsfält tidigt i institutionell teori ansågs vara stabila och sträva efter att bli homogena så förändras fältet. En aktör utför en handling. Handlingar skapar aktörer och deras identitet inom en kontext som i sin tur skapas av aktörer och deras handlingar (Czarniawaska, 2013, 90). En institution växer därför fram långsamt men kan genom vissa handlingar och aktörer både hjälpas och stjälpas i sin framväxt. En institution är beroende av att passa in i sin institutionella omgivning för att kunna överleva. Barbara Czarniawaska (2013, 90) skriver: *“a person or a group can institute, but not institutionalize, the latter verb can only be used as past participle”*. Vad hon menar är att en aktör kan inleda eller påbörja en institution, men kan inte institutionalisera den eftersom detta kräver att den accepteras och implementeras av omgivningen. Hon frågar sig vad en institutionell entreprenör faktiskt gör och varför de ses som entreprenörer. Efter sin studie drar hon slutsatsen att en institutionell entreprenör fångar upp, registrerar och översätter de intressen som finns och skapar stabila kontakter inom fältet (Czarniawaska, 2013, 106). Det som skiljer

dem från andra aktörer är att de är just entreprenörer. De har mycket energi, de är bra på att skapa kontakter och att engagera människor, men har även ett speciellt sinne för att känna av vad som är ”på gång” (Czarniawaska, 2013, 113).

Ett sätt att se på organisationsfält är att titta på hur mogna de är. Mogenheten i fältet representerar välstrukturerade system av aktörer som är medvetna om deras medverkan och där det finns igenkännbara mönster av interaktion. Till exempel dominans och underordning eller konflikt och samarbete (Battilana, 2006, 670-71). Ett moget fält har med andra ord stabila rutinmässiga interaktioner mellan medlemmarna som har en hög medvetenhet om vilka organisationer som inkluderas i fältet och vilka som inte gör det (Greenwood och Suddaby, 2006, 28). En konsekvens av att fältet blir mer moget är stratifikation, vilket innebär hierarkiska strukturer. I litteratur om institutionella entreprenörer har man ofta studerat dessa hierarkier genom att titta på organisationers position inom fältet. Där lyfts med hjälp av nätverksteori en position i centrum kontra periferin som möjliga för fältets aktörer (Greenwood och Suddaby, 2006, 28-29). Detta ska fånga kapaciteten hos aktörer i centrum att upprätta och underhålla institutioner som är fördelaktiga för dem. Men även skillnaden i hur institutionaliserade olika aktörer är. När en aktör blir mer centraliserad kommer den se de institutionella logikerna och sociala beteendena inom fältet mer som förgivettagna (Greenwood och Suddaby, 2006, 28).

Greenwood och Suddaby (2006, 29) undersöker förändringar som initierats från centrum i ett fält och lyfter bland annat vad tidigare forskning inom institutionell teori kommit fram till. Där framkommer det att den aktör som är positionerad ute i periferin, alltså inte är så institutionaliserad, mer troligt kommer bryta mot de institutioner som finns inom fältet. Framst lyfts tre faktorer. För det första är de mindre sammankopplade till andra aktörer inom fältet. Eftersom aktörer påverkar och lär från varandra kommer de inte att vara lika medvetna om institutionella förväntningar som aktörer i centrum (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). För det andra har de en svag koppling till de processer och tillvägagångssätt som präglar fältet. Till sist är de ofta missgynnade av de rådande institutionerna och drar därför nytta av förändring (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Institutionellt entreprenörskap kan uppstå överallt i fältet, men förväntas ske oftare i organisationer som inte är så institutionaliserade och därför befinner sig i periferin inom fältet. En liten grad av institutionalisering tillsammans med högt missnöje kan förklara varför aktörer är motiverade till förändring, men det förklarar

enligt Greenwood och Suddaby (2006, 29) inte omständigheterna som får aktören att agera. För att förstå detta pekar en del forskning på fyra olika motsägelser inom ett organisationsfält som en möjlig förklaring:

- Klyftor i prestationsnivåerna (effektiviteten) som uppstår på grund av följsamhet mot institutionerna och en förändrad marknad.
- Oförmågan hos fältet att anpassa sig efter exogena faktorer på grund av mönster som låser in både beteende och tankar.
- Inkonsekvenser mellan institutioner inom fältet.
- Skillnader i intressen mellan de som är gynnas respektive missgynnas av rådande institutioner (Greenwood och Suddaby, 2006, 29).

Dessa motsägelser inom fältet lägger grunden för att aktörer går från ett stadie av oreflekerat deltagande i institutionell reproduktion, till en fantasifull kritik mot rådande praxis och till sist praktiska åtgärder för förändring. Den här idén bidrar med två insikter. För det första uppstår tankar om förändring från de motsägelserna inuti organisationsfältet. Tvärtom vad DiMaggio och Powell (1983) skriver så tyder det på att fältet troligtvis inte kommer utvecklas och bli homogena. Den andra insikten är att förändring sker där motsägelserna är som störst. Exempelvis där oförenliga värden står mot varandra eller aktörer är missgynnade (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Detta föreslår med andra ord att förändring kommer från fältets periferi där aktörer är mindre institutionaliserade, mer missgynnade och mer exponerade för institutionella motsägelser. Det ska däremot inte förstås som en absolut sanning eftersom till exempel Greenwood och Suddaby (2006) med sin studie har identifierat att förändring initierats och drivits från fältets centrum.

För att undersöka hur förändring kan uppstå även från centrum inom organisationsfältet studerades de stora revisionsbyråerna och vilka omständigheter som fick dem att verka för förändringar (Greenwood och Suddaby, 2006, 27). Forskarna kommer fram till att organisationer i centrum av ett fält utsätts för vissa påverkande faktorer som kan bidra till institutionellt entreprenörskap som inte andra organisationer utsätts för (Greenwood och Suddaby, 2006, 42). Deras centrala position låter dem komma i kontakt med fler motsägelsefulla logiker genom att de överlappar organisationsfältet. Detta påverkar deras institutionalisering och förmåga att agera som institutionella entreprenörer. De motsägelser som lyfts ovan kommer därför att påverka även centrala organisationer just för att de är

centrala i fältet. Vidare argumenterar de för att centrala organisationer kommer utsättas för minskad normativ och tvingande isomorfism eftersom deras marknadsaktiviteter spänner sig över fältet och organisationerna är så pass stora (Greenwood och Suddaby, 2006, 42). De institutionella logikerna som präglar fältet hänger inte med i de förändringar som snabbt expanderande stora organisationer genomgår och de påverkas därför mindre av dem. Slutligen menar de att institutionellt entreprenörskap i centrala organisationer har större chans att resultera i en faktisk förändring än om det uppstår i organisationer i fältets periferi på grund av de resurser som finns tillgängliga där (Greenwood och Suddaby, 2006, 43).

Greenwood och Suddabys (2006) bidrag är en förståelse för vilka potentiella faktorer som bidrar till att en aktör agerar som en institutionell entreprenör. De omständigheter som verkar vara av vikt för om en aktör vill och kommer försöka påverka den institutionella kontexten är de motsägelser som präglar fältet enligt forskarna. Det kan sedan vara vanligare förekommande i organisationer ute i fältets periferi, men kan även ske i fältets centrum.

#### 4.2.2 Fokus på aktören och individen utifrån ett socialt perspektiv

Battilana (2006) har forskat om institutionella entreprenörer utifrån ett socialt perspektiv med fokus på aktören och individen. Hon menar att det saknas i tidigare institutionell forskning där fokus istället ligger på organisationer och fältet. Det är detta makroperspektiv som ofta präglat forskningen (Battilana, 2006, 654-655). Enligt henne kan organisationsfält ses som strukturerade system där aktörer innehar olika sociala ställningar samtidigt som det pågår en kamp om exempelvis resurser. Det leder till att aktörerna kommer ha olika syn på saker beroende på deras sociala ställning och olika tillgång till resurser. De kommer därför att vara mer eller mindre benägna att kunna och vilja påverka fältet de verkar inom (Battilana, 2006, 656). Den sociala ställningen Battilana lyfter kan förstås enligt följande. Individer är en del av en organisation och olika sociala grupper, båda dessa är i sin tur delar av ett organisationsfält. Sociala grupper verkar över organisationsgränser, till exempel olika professionella grupper. Individens sociala ställning bestäms både av deras position i organisationsfältet och inom sin organisation. Organisationsfältet är en institutionell arena där den dominanta institutionen kommer påverka tillgången till, och kontrollen över, resurserna för de organisationer och sociala grupper som verkar inom fältet. Det kan därför sägas att den institutionella arenan ger makt åt vissa, men inte andra individer inom fältet beroende på deras sociala ställning och vilken organisation de tillhör (Battilana, 2006, 660).



De individer som tillhör organisationer eller sociala grupper som gynnas av rådande institutionella upplägg har i regel ett intresse av att behålla sin gynnsamma ställning. Därför är det sannolikt att de kommer använda sin makt för att stödja de institutioner som finns inom fältet och motverka förändring. I kontrast till detta finns det även individer som missgynnas av det institutionella upplägget inom fältet och som därför sannolikt kommer vara missnöjda och vilja förändra institutionerna. Incitamentet att förändra institutioner inom fältet kommer därför påverkas av individens sociala ställning (Battilana, 2006, 661). De som gynnas inom organisationsfältet har troligen även större tillgång till resurser än de som missgynnas vilket påverkar möjligheten att genomdriva förändringar (Battilana, 2006, 661).

Den sociala ställningen påverkas som ovan nämnt även av individens position inom sin organisation. Beroende på den formella och informella positionen inom organisationen kommer personer vara olika villiga att genomdriva förändring, men även ha olika möjlighet att göra så (Battilana, 2006, 661). Viktigt att påpeka är även att den sociala ställningen inte är konstant utan kan komma att variera över tid (Battilana, 2006, 661). Battilana menar att problemet med tidigare forskning inom institutionell karaktär är att man fokuserat på organisations- och fältnivå för att förklara ett fenomen som implicit involverar en individ, utan att försöka förklara individens beteende (Battilana, 2006, 670). Utifrån sin forskning har hon formulerat totalt sex teser över vad i en individs sociala position som påverkar förmågan och viljan att genomdriva förändring trots institutionellt tryck.

Först ut är två teser om hur individens ställning i organisationsfältet påverkar deras vilja och förmåga att driva institutionella förändringar:

1. I organisationer som är mindre institutionaliserade kommer individer vara mer benägna att genomföra förändringar än individer i organisationer som är mer institutionaliserade. Det beror på att de är mindre gynnade av institutionerna än i andra mer institutionaliserade organisationer. Utöver detta så är det inte lika illegitimt att inom organisationen ifrågasätta och föreslå andra alternativ till de rådande institutionerna eftersom man inte gynnas av dem (Battilana, 2006, 662-663).
2. Individer som tillhör sociala grupper med lägre ställning än andra grupper inom organisationsfältet kommer vara mer benägna att genomföra förändringar än individer tillhörande grupper med högre ställning. Ofta gynnas grupper högre upp i hierarkin av gällande institutioner vilket stärker deras makt över grupper längre ner i hierarkin. Det

kan bland annat vara inom multiprofessionella organisationsfält där olika professioner har olika status. Det har till exempel visat sig att starka professioner försvarar sina privilegier och sin autonomi eftersom det gynnar dem (Battilana, 2006, 663). Det finns därför incitament inom sociala grupper med lägre ställning att genomföra förändringar.

Vidare formulerar Battilana två teser om hur individens informella och formella ställning inom organisationen påverkar viljan och förmågan att driva institutionella förändringar:

3. Individer som tillhör grupper med lägre social ställning är mer sannolika att genomföra förändring om de har starka kontakter till grupper med högre social ställning. Eftersom deras ställning inte ger kontroll över resurser eller viktiga beslut inom organisationen har de svårt att genomföra förändringar. Men det problemet kan övervinnas om de har en stark informell ställning i organisationen med ett brett kontaktnätverk. Om individen kan mobilisera sina kontakter kommer även de att få inflytande (Battilana, 2006, 664-665).
4. Desto högre upp i den formella hierarkin en individ är, desto högre är sannolikheten att de genomför förändring i organisationen. Befogenheterna och den formella legitimiteten ökar högre upp i hierarkin vilket möjliggör för individen att genomföra förändringar även om det strider mot normen. De fogar sannolikt över mer resurser och har bättre kunskap om organisationen och dess miljö. Kunskapen om den organisatoriska miljön skapar förutsättningar för att komma i kontakt med alternativa och nya sätt att genomföra aktiviteter på. Den vetskapen triggas sannolikt individens reflekterande förmåga och därför är det mindre troligt att de ser institutionerna som tagna för givet (Battilana, 2006, 665-666).

Sist så formulerar Battilana även två teser om hur förändringar i individens sociala ställning påverkar viljan och förmågan att genomdriva förändring:

5. En individ som har haft en hög mobilitet mellan, men även inom, organisationer är mer sannolik att genomföra förändringar än en individ som haft samma roll inom samma organisation under lång tid. Mer erfarenhet från flera organisationer bidrar till att man kommer i kontakt med fler olika organisatoriska kontexter. Därför kommer de att ha större vetskap om alternativ och att det (oftast) finns heterogenitet i

organisationsfältet. De kommer då inte se institutionerna i organisationen som tagna för givet och oföränderliga (Battilana, 2006, 666-667).

6. Individer som har stannat på en formell position inom en organisation under en tid är mer sannolika att genomföra förändringar. Det beror på att tiden man innehar en position antas ha två motsatta effekter. För att övertyga andra individer att överge gällande praxis måste personen anses som legitim och ha en stor kunskap om organisationen för att överkomma eventuella hinder. Legitimiteten och organisationskunskapen antas öka med tiden. Därför kommer en individ ha större möjlighet att genomföra förändringar ju längre tid de haft sin position i organisation. Men det finns även studier som visat att en längre tid på en formell position hämmar benägenheten att genomföra förändringar. Det beror på att personen blir mer indoktrinerad i organisationens sätt att tänka. De tidigare erfarenheterna personen har med sig och som ökar den reflekterande förmågan avtar i sin påverkan med tiden. Sammantaget kommer möjligheten och viljan att påverkas av hur länge en person har befunnit sig på sin formella position. Utifrån sannolikheten att genomföra förändring är det störst chans då personen har hunnit få kunskap och legitimitet i organisationen, men inte stannat länge nog att bli helt indoktrinerad i den gällande praxisen (Battilana, 2006, 667-668).

Fokuset på det sociala perspektivet som Julie Battilana har bidrar enligt henne själv till teorin eftersom det kopplar ihop analyser på individnivå till de på organisations- och fältnivå (Battilana, 2006, 668). Den här flernivåanalysen krävs för att täcka in alla delar i en institutionell förändringsprocess. Tidigare studier har undersökt faktorer kopplat till organisationer eller organisationsfält som påverkar förekomsten av institutionellt entreprenörskap (Battilana, 2006, 668-669). Det är viktigt att poängtera att det är teser som behöver testas för att verifieras eller förkastas (Battilana, 2006, 670). Med hjälp av modellen kan man identifiera individer som är mer sannolika att bli ledare i en förändringsprocess som utmanar institutionaliserade mönster och praxis (Battilana, 2006, 671).

#### 4.2.4 Vilka aktörer är aktuella för studiens fall

Som tidigare nämnt under stycket om normativ isomorfism har tidigare studier inom redovisning i offentlig sektor identifierat flera aktörer som har en central roll. De professioner som ofta lyfts fram är redovisare och revisorer (Donatella, 2020, 251). Donatella (2020, 261)

identifierar att kommunala nätverk har en stark påverkande faktor för hur redovisningen utformas. Det är främst valfri kommunala samarbeten som kommuner med geografisk anknytning till varandra ofta deltar i. Till exempel skulle det kunna vara träffar som kommuner i Storgöteborg eller Västra Götaland anordnar. Han identifierar även att redovisningsprofessionens intresseorganisationer är en arena som kan påverka mycket (Donatella, 2020, 252). Det kan till exempel vara Kommunalekonomernas förening (KEF). Dessa nätverk utgör arenor där kommunala aktörer möts och delar erfarenheter, åsikter och där normer formas som kommer att präglade arbetet ute i kommunerna. Även Carpenter och Feroz (2001, 592) styrker att dessa två typer av nätverk är påverkande faktorer vid redovisningsförändring. Rådet för kommunal redovisning är som tidigare nämnt det normsättande organet för kommunal redovisning. RKR är även identifierat i litteratur som en viktig aktör (Haraldsson och Tagesson, 2014, 293). Statliga kommittéer har även identifierats som centrala aktörer vid stora redovisningsförändringar i Estland där de agerade som institutionella entreprenörer (Argento, Peda och Grossi, 2018, 44). Dessa kan likställas med kommittéer som lämnar betänkanden och gör utredning åt den svenska regeringen. De stora revisionsbyråerna har visat sig kunna påverka i de fall då de hjälper till med den kommunala revisionen (Carpenter och Feroz, 2001; Falkman och Tagesson, 2008). I Sverige har vi politiskt tillsatta kommunala revisorer som kontrollerar bland annat den finansiella rapporteringen. Dessa får hjälp av professionella revisorer, ofta de stora revisionsbyråerna (Donatella, 2020, 250), vilket gör att byråerna har en möjlighet att påverka i svensk kontext. Även kreditmarknaden, alltså banker som lånar ut till kommuner, kan påverka genom institutionellt tryck (Carpenter och Feroz, 2001, 592). Utbildning, och därmed lärosäten och lärare, har även lyfts som bidragande till normativ isomorfism (DiMaggio och Powell, 1983, 152) och som en faktor som formar aktörerna (Argento, Peda och Grossi, 2018, 41).

Brorström (1997) undersöker redovisningsförändring fram till slutet på 90-talet och fokuserar på framväxten och förändringen av god redovisningssed. Han lyfter främst tre centrala aktörer: ekonomer, politiker och intresseorganisationer för Sveriges kommuner. Han målar upp en bild av kommunala ekonomer som en svag och passiv profession (Brorström, 1997, 108). Han fann att de inte tog plats i debatten om redovisning och därför kunde andra aktörer som inte tillhörde professionen påverka desto mer. Ekonomerna försvarade inte längre den goda redovisningsseden och redovisningens roll tillräckligt (Brorström, 1997, 102). När den goda seden ställs på sin spets och det politiska systemet önskar annan ordning vek sig ofta

ekonomerna (Brorström, 1997, 108). Här kan politiken förstås i en dubbel bemärkelse. Ordet refererar både till politiker som styr på olika nivåer i samhället men även viljan att åstadkomma förändring. Brorström (1997, 118) visar att när professionen satte sig emot politiken så skapades lagar för att överge professionens ideal. Redovisningens roll var inte längre att förmedla en rättvisande bild utan att förmedla för ögonblicket en politiskt relevant bild och att lösa problem. Han lyfter även Finansdepartementet som en aktör med inflytande över ändringar i lagstiftningen (Brorström, 1997, 109) och Sveriges kommunalförbund som en stark aktör med inflytande över hur lagstiftning ska tolkas (Brorström, 1997, 113).

Motsvarigheten till Sveriges kommunalförbund idag som är en intresseorganisation skulle kunna vara Sveriges kommuner och regioner (SKR). På en något mer generell nivå menar Brorström att det är de aktörer som verkar för och kan skapa opinion genom att uttrycka sig i bland annat fackpress som kan påverka. Aktörerna är bra på att fånga behovet av förändring eller att utveckla nya normer som täcker områden där praxis är splittrad (Brorström, 1997, 32). Det kan vara värt att komma ihåg att redovisningslagstiftningen har förändrats mycket från 90-talet som Brorströms arbete baseras på. Men det bidrar med en något djupare analys än övrig litteratur som nämnts i stycket ovan och därmed till en mer nyanserad bild.

Hur ska man då sammanfatta vilka aktörer som är centrala för redovisningens utformning inom kommunal sektor i Sverige? Jag tror att det finns en viss poäng att peka ut enskilda eller grupper av aktörer som bidragande. Men man behöver vara medveten om att det inte heller går att rama in alla tänkbara aktörer på detta sätt. Vad som framkommer av litteraturen är att det finns professioner som påverkar på grund av den roll de har gentemot redovisningen. Detta kan till exempel vara ekonomer som sitter med den faktiska redovisningen eller revisorer som granskar den finansiella rapporteringen i efterhand och kommer med synpunkter eller förslag på förbättring. Jag tror även att det finns andra yrkesgrupper som har möjlighet att påverka men som kanske inte innehar samma professionella status som de ovan nämnda. Det skulle i sammanhanget till exempel kunna vara fastighetsförvaltare som gör bedömningar av komponenternas kvarvarande livslängd och hjälper ekonomerna med underlag till redovisningen. Det framkommer även i litteraturen att det finns bransch- och intresseorganisationer som påverkar. Det sker genom att de både agerar som en arena där kommuner och professioner träffas men även att de kan ha en normerande inverkan genom tolkningar och uttalanden.

### 4.3 Sammanfattning av teorikapitlet

Baserat på vad som har lyfts ovan lägger studiens teoretiska kapitel en grund för att förstå organisationers val och förändringar utifrån trycket från institutionella strukturer och den socialt konstruerade miljön de befinner sig i. En grundläggande drivkraft inom institutionell teori är att alla organisationer eftersträvar legitimitet, stabilitet och resurser. Etablerade institutioner anses vara legitima och måste därför följas (DiMaggio och Powell, 1983; Carpenter och Feroz, 2001). Tillsammans med andra organisationer i deras omgivning utgör organisationsfältet en arena där organisationer påverkar, och påverkas av, andra aktörer (Eriksson-Zetterquist, 2009, 77). Inom fältet kommer institutionerna sprida sig och fältet att bli mer homogent. Den processen kan förstås genom tvingande, normativ och mimetisk isomorfism. Dessa tre tryck som ger olika förklaringar till hur, varför och vilka institutioner som en organisation anpassar sig efter. Men institutionerna som finns inom fältet kan även vara motsägelsefulla och står sällan för det mest effektiva utförandet (Meyer och Rowan, 1991). Organisationen kan då isärkoppla vad som sker rent praktiskt mot hur man framställer att den formella strukturen ser ut för att framstå som legitima men med bibehållen effektivitet. I och med att kritik riktades mot institutionell teori växte acceptansen för att organisationer har ett egenintresse och att de reagerar olika på fältets institutioner. Inom resursberoende teorin kommer trycket från de som kontrollerar resurser och organisationer ses som mer kritiskt tänkande enheter (Oliver, 1991).

Baserat på vad som har lyfts under det teoretiska kapitlet finns även möjlighet att förstå aktörens roll, och hur de kan påverka sin institutionella omgivning, utifrån flera vinklar. Fokuset på hur aktören kan se möjligheten till och skapa förändringar gentemot det institutionaliserade organisationsfältet skiljer sig från synen på ett homogent fält där aktörerna enbart är socialt styrda. Graden av institutionalisering påverkar aktörens förmåga att se utanför de ramar som etablerade institutioner sätter upp. Det finns en förståelse för att egenintresset påverkar hur aktörer agerar (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Aktörens egna engagemang, deras tillgång till resurser och graden av institutionalisering i fältet påverkar hans sannolikhet att agera som en institutionell entreprenör (Argento, Peda och Grossi, 2018, 41). Graden av institutionalisering kan även förstås utifrån nätverksteori och aktörens position antingen i centrum eller i periferin på fältet (Greenwood och Suddaby, 2006, 28-29). Förändring kan uppstå inom båda positionerna och det är flera faktorer inom fältet som lyfts

som centrala för att förstå varför aktörer agerar som de gör. Framförallt skillnader i prestationsnivå (effektivitet) inom fältet, inläsningsmekanismer som hindrar anpassning, motsägelsefulla institutioner och skillnaden i intressen bland fältets aktörer. En aktörs idéer om förändring uppstår av kontakt med de motsägelser som präglar fältet och av förhållanden som upplevs som missgynnande (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Utifrån ett socialt perspektiv med fokus på den enskilda påverkar individens/aktörens sociala, formella och informella ställning inom organisationen och inom fältet förmågan att genomdriva förändring (Battilana, 2006, 656-660). Olika professioner innehar olika ställningar och kommer att ha olika möjlighet till att bryta institutioner. Aktörens kontaktnätverk inom organisationen möjliggör att överbygga svårigheten att genomföra förändring (Battilana, 2006, 663-665). En hög formell position kan ge tillgång till resurser och kunskap över organisationen och dess omgivning vilket kan öka sannolikheten till att reflektera över rådande institutioner. Även individens rörlighet mellan, eller inom, organisationer och hur länge individen stannat på positionen påverkar möjligheten att se och genomdriva förändring (Battilana, 2006, 666-668).

## 5. Metod

*I det här avsnittet redogör jag för hur insamlingen av det empiriska materialet har genomförts samt vilka tankar som har format detta.*

### 5.1 Vetenskaplig metod

Strategin som har använts i uppsatsen är av kvalitativ karaktär då intervjuer är den primära metoden för att generera det empiriska materialet (Ahrne och Svensson, 2015, 9). Intervjuer har valts före andra metoder som till exempel enkätundersökningar då syftet med studien är att gå mer på djupet. En viss mån av kvantitativ data kan sägas ha genererats i urvalet av kommuner, se stycket nedan. I den här studien står den intervjuades perspektiv av verkligheten i fokus. Att kunna fånga detta är en av styrkorna hos intervjuer (Eriksson-Zetterquist och Ahrne, 2015, 53-54). Genom att välja ett teoretiskt ramverk som styr forskningsarbetet väljs även annan teori bort. Valet kommer påverka med vilka glasögon som det insamlade materialet analyseras med och därför de slutsatser som är möjliga att dra. Teorins roll i kvalitativa studier är att granska beteenden, processer och fenomen som uppstår i sociala relationer och som kan förändras över tid och rum (Johansson, 2020, 79). Med det här som bakgrund kan studiens ansats förstås som deduktiv.

Frågeställningen som ska besvaras i arbetet är formulerad så att det inte är möjligt att ge ett definitivt svar på hur tolkningsutrymmet påverkar praxis. Det beror på att jag inte anser det vara möjligt att ge ett definitivt svar på en fråga som handlar om individers tolkningar. Min uppgift är snarare att analysera de praktiska exempel som jag iakttar för att ge en av många möjliga förklaringar till vad jag ser och varför det ser ut som det gör. Den här rollen kan förstås genom att titta på tolkningens roll i samhällsvetenskaplig forskning. Tolkning är en central aktivitet vid både genererandet av empirisk data och analys av den. Likt hur jag resonerar under avsnittet "Tidigare studier inom kommunal redovisning..." i det inledande kapitlet lyfter Peter Svensson (2015, 211) att valet av teori, forskningsdesign och förkunskaper påverkar tolkningen av vårt studieobjekt. Han skriver att ett studieobjekt kan beskrivas, förklaras och förstås på många olika sätt. Vidare menar han att tolkning är speciellt viktig i kvalitativa studier där forskaren utgör verktyget för att både samla in data och sedan analysera det (Svensson, 2015, 210-211). Allt material passerar med andra ord forskaren. Insamlingen av data, transkribering av inspelat material, sortering och analysering av



materialet är alla delar i en tolkningsprocess. Genom olika stadier blir analysen till slut en tolkning av tolkningar av den data som samlats in. Det som skiljer tolkningen i analysen är att den syftar till att svara på formulerade frågeställningar utifrån ett definierat teoriperspektiv (Svensson, 2015, 213). Därför är forskarens uppgift i en studie likt den här att vara bryggan mellan verkligheten och teori. Genom tolkningar, sorteringar och val av studiedesign lägger forskaren grund för ett av många sätt att förstå, förklara och beskriva ett studieobjekt.

Det här arbetet kan placeras gentemot övrig forskning om redovisning genom att identifiera olika traditioner av redovisningsforskning. Ryan, Scapens och Theobald (2002) studerar olika antaganden om verkligheten, teorins roll och betydelsen av empiriska undersökningar som präglar redovisningsforskning. Baserat på tidigare vetenskapliga arbeten formulerar de tre olika typer av traditioner inom forskning om redovisning. Dessa är traditionell, tolkande och kritisk redovisningsforskning. Den traditionella utgår från en positiv forskningsmetod och intresserar sig för hur redovisning fungerar. Det sker främst genom en objektiv syn på samhället, empiriska observationer och betraktar individuellt beteende som deterministiskt (Ryan, Scapens och Theobald, 2002, 41). Detta kan liknas vid "mainstream accounting" som har nämnts under diskussionen om tidigare forskning i kapitel ett. Vidare fokuserar tolkande redovisningsforskning på att med subjektiva tolkningar förstå redovisningspraxisens sociala natur (Ryan, Scapens och Theobald, 2002, 42). Teori används här för att förklara individers intentioner och hur social ordning produceras och formas. Ryan, Scapens och Theobald skriver att den kritiska redovisningsforskningen ifrågasätter detta då syftet med den tolkande forskningen inte är att främja radikala förändringar eller att tillhandahålla social kritik (Ryan, Scapens och Theobald, 2002, 42). Den kritiska redovisningsforskningen kombinerar radikal humanism och radikal strukturalism för att identifiera och förändra etablerade normer. Teorin fyller en kritisk imperativ funktion (Ryan, Scapens och Theobald, 2002, 43), med andra ord att uppmana vissa handlingar före andra. Den här studien placerar sig i den tolkande traditionen av redovisningsforskning då syftet är att fördjupa kunskapen kring redovisningslagstiftningens och normeringens påverkan på praxis. Som stycket ovan lyfter är arbetet präglat av en förståelse för subjektiva tolkningar med fokus på den sociala kontexten som omger redovisningspraxisen.

## 5.2 En kvantitativ urvalsprocess

Att hitta rätt kommuner att genomföra intervjuer i är ett viktigt moment då olika kommuner har kommit olika långt i implementeringen av komponentavskrivning (Nordlund, u.å.). Följsamheten mot redovisningsreglering och normering är som tidigare nämnt även den varierande och i flera fall bristfällig (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014; Donatella, 2020). För att hitta kommuner med bra förutsättningar för att intervju om hur regelverket och normeringen har påverkat praxis har jag genomfört en omfattande kvantitativ urvalsprocess. För att få en representativ bild av populationen (290 kommuner) har jag gjort en slumpmässig stickprovsundersökning (Körner och Wahlgren, 2015, 90). Stickprovets storlek har räknats ut med två oberoende räknare på nätet. Ett konfidensintervall på 95 procent valdes tillsammans med en felmarginal på fem procent. Det ger en tillräckligt hög tillförlitlighet och är något av en standard som brukar användas (Körner och Wahlgren, 2015, 91). Med dessa krav blir stickprovets storlek 166 kommuner. För att göra ett slumpmässigt urval ställdes alla kommuner upp i bokstavsordning med nummer 1-290. Sedan genererades 166 randomiserade heltal mellan 1-290 varpå de kommuner med dessa siffror valdes.

Dessa 166 kommuner har sedan kontaktats per mail, två via telefon då mailadress saknades på hemsidan. Jag begärde då ut interna styrdokument rörande komponentredovisning och hur man hanterat gränsdragningen mellan investering/drift. Av de tillfrågade var det 143 kommuner som svarade mig. 19 av dessa kommuner har sina fastigheter i kommunala bolag, dessa kommer inte tas med i studien i likhet med tidigare studier (Nordlund, u.å.). Det beror på att kommunala bolag träffas av lagstiftning och normering som studien inte avser ta hänsyn till, till exempel Bokföringsnämndens regelverk K3. Ytterligare 45 kommuner har jag kodat som att de saknar materialet jag söker. Majoriteten av dessa 45 har återkopplat att de saknar dokument som reglerar de jag söker. I en handfull av dessa 45 kommuner har jag själv inte tyckt mig hitta det jag söker i dokumenten jag fått och därför kodat dem som ”saknas”. Sammantaget har material från 79 av 166 tillfrågade kommuner analyserats. Det är strax under 48 procent av de tillfrågade kommunerna. Materialet som har samlats in har lästs igenom och jag har utifrån observationer ställt upp en mall där jag kodat dokumentens innehåll kopplat till det jag söker. Excel och SPSS har använts till detta för att få en bra övergripande bild över hur styrdokument i kommuner adresserar frågan. De insamlade

dokumenterna kan sägas vara sekundärdata då det inte är något jag själv producerat. Däremot är kodningen, slutsatserna av materialet samt informationen från intervjuerna primärdata som jag har genererat (Solli, 2020, 124).

Även om studien avser att gå mer på djupet vill jag efter att läst, analyserat och kodat 79 styrdokument säga något mer om materialet. Detta är något mer ovetenskapligt och baserat på en okulär besiktning, men ger en idé om vad för dokument jag tagit del av. Det verkar vara många dokument som rent krasst är lite utdaterade vad gäller vilka normeringar och lagar de hänvisar till. Krav på komponentredovisning infördes 2014, RKR gav ut R4 i slutet på 2018 och LKBR (2018:597) trädde i kraft i början på 2019. En tanke som slagit mig när jag processat materialet, som jag även tycker mig se mönster av efter jag kodat all data, är att det verkar gå att urskilja två läger vad gäller hur tydligt kommunerna definierat vad som är investering vid byte av komponent. På ena sidan finns det kommuner som definierat det med hjälp av tydliga belopps- och/eller procentuella gränser. Å andra sidan finns det en stor del kommuner som har mer generella skrivelser likt: *”Om den utbytt delen av en komponent utgör en väsentlig del av komponenten samt förlänger livslängden och ökar dess kapacitet ska den räknas som en investering”*. Det verkar därför troligt att tolkningsutrymmet i kommunernas styrdokument varierar. I flera av kommunernas dokument återkom även exakt samma skrivelser kopplat till gränsdragningen och komponentredovisning. Det kan vara tecken på en standardisering av dokumenterna som skulle kunna cirkulerat vid införandet av komponentredovisning då många kommuner sökte vägledning.

Nedanförs finns en liten tabell som sammanfattar några av de iakttagelser jag gjort efter kodningen i SPSS. Värt att notera, är att aktiveringsbegreppet med skrivelsen om att investeringar ska vara en *”standardhöjning från ursprungligt skick”* skiljer sig markant från nuvarande som utgår från skicket precis innan åtgärden görs.

<b>Dokumentet...</b>	<b>Antal kommuner</b>
är daterat från 2019 och framåt	28
nämner uttryckligen RKR 11.4	22
nämner uttryckligen RKR R4	9
innehåller utdaterad skrivelse om att en investering måste vara ”standardhöjande från ursprungligt skick”	21
reglerar investeringar vid komponentutbyte med hjälp av beloppsgräns	16
reglerar investeringar vid komponentutbyte med hjälp av procentuell gräns av komponentens andel	9

### 5.3 Urval av kommuner

Utifrån kodningen har ett antal kommuner valts ut som intressanta att intervjua. Valet har baserats på idé om att det är mer relevant att titta på en kommun som har uppdaterade (efter rådande lagar och normering) och mer tydliga riktlinjer. Dessa kommuner kan antas ha kommit längre i arbetet med komponentredovisning eller åtminstone reflekterat så pass mycket över det att man bestämt sig för hur man vill hantera frågan i ett styrdokument. De valda kommunerna hade även i dokumenten formulerat sig på ett sätt som jag bedömde möjliggjorde en viss tolkning av riktlinjerna. Det är då inte orimligt att anta att sannolikheten är större att kunna fånga vilka överväganden som spelat in när tolkningar av lagstiftning och normering har gjorts och i sin tur påverkat praxis. När jag hade mottagit och behandlat informationen valde jag ut ett par enheter att fokusera på genom intervjuer. Detta val, och den här metoden, kan förstås som baserat på vad Jacobsen (2002, 199-200) benämner som (1) information och (2) extremfall. Val baserade på information styrs av en tro på att enheterna är de som bäst kan ge oss den information vi är intresserade av (Jacobsen, 2002, 199). Genom den kvantitativa undersökningen har information erhållits som möjliggör den bedömningen. Urvalet kan till viss mån även sägas vara extremfall i den bemärkelsen att de enheterna jag valde stack ut ur mängden baserat på hur de hanterat frågorna i dokumentet. Syftet med att studera extremfall är att de kan ge en god insikt om till vilken grad det är möjligt att generalisera de antaganden vi har gjort (Jacobsen, 2002, 201). Med andra ord har jag inte valt att studera både ”bra” och ”dåliga” fall utan mer likartade. Att titta på likartade fall kan även ge mer på fötterna och en ökad säkerhet i resultaten om flera likartade fall ger samma resultat

(Svensson och Ahrne, 2015, 22). Tillsammans med presentationen av intervjumaterialet från varje kommun under kapitel sex, ”Empiri”, ges en kort sammanfattning av kommunens styrdokument i relation till frågeställningen.

Kommunerna jag fann mest intressanta kontaktades sedan för att se om det fanns en vilja att delta. Tre av fyra kommuner ställde upp, Karlstad, Uddevalla och Örnsköldsvik. För att nå ytterligare en kommun i ett skede där tidspressen var hög hörde jag av mig till en kommun där jag hade goda kontaktytor. På så vis ställde Härryda kommun upp som nummer fyra. En kort analys av kommunerna som har deltagit i studien säger att de kan tyckas vara relativt lika varandra och representerar stora kommuner i Sverige. Karlstad som centralort i Värmland utgör en betydligt större kommun än kringliggande. Vad gäller Uddevalla och Härryda befinner sig båda inom Västra Götaland. Där utgör Härryda en kranskommun till Göteborg och Uddevalla är tillsammans med Trollhättan och Vänersborg de största städerna i länets mer centrala/norra delar. Örnsköldsvik är Västernorrlands näst befolkningsrikaste kommun och inrymmer en dryg fjärdedel av länets befolkning.

<b>Kommun</b>	<b>Invånare</b>	<b>Antal invånare genomsnittskommunen i länet</b>
<i>Karlstad</i>	93 898	17 651
<i>Örnsköldsvik</i>	55 998	35 050
<i>Uddevalla</i>	56 703	35 222
<i>Härryda</i>	37 977	35 222

*Uppgifter från Kolada (2020), gäller för år 2019.*

### 5.3.2. Intervjupersoner och anonymisering

Målet sattes till att intervjua tre personer per kommun i fyra olika kommuner. Avsikten var att intervjupersonerna skulle arbeta på något olika ”nivåer” i den organisatoriska hierarkin.

Alternativet skulle vara att enbart inrikta sig på en yrkesroll, men då anser jag det finns en risk för att bilden som ges inte är tillräckligt bred för att fånga olika nyanser av hur det praktiskt går till. Ett annat alternativ skulle vara att intervjua fler kommuner men kanske bara en person per kommun. Det valdes bort då jag anser att det inte ger en tillräcklig djupgående bild av vad som är praxis i kommunen då underlaget är för litet. Yrkesrollerna jag försökte vända mig mot var fastighetsförvaltare/projektledare, ekonom och någon form av chef likt fastighets-, redovisnings- eller ekonomichef. Jag vände mig sedan till de kontaktpersonerna i kommunerna som gett mig styrdokumentet och förklarade vilka personer jag skulle vilja

intervjua. Ofta var den kontaktpersonen insatt i frågorna och aktuell för att intervjua. Resterande av de som intervjuats i kommunerna kopplade kontaktpersonen ihop mig med. Personerna som har låtit sig intervjuats har anonymiserats av två anledningar. För det första bidrar inte personens identitet till studien eller dess analys utan det är yrkesrollen, erfarenheterna och arbetssättet som är i fokus. Den andra anledningen är att öka chansen för att intervjupersonen kan tala fritt och inte känner att det blir en situation som kommer exponera deras personliga åsikter på något sätt. Då alla kommuner inte är organiserade på samma sätt kommer kommunens avdelning för fastigheter (namnges olika i olika kommuner) att refereras till som fastighetsförvaltning. Intervjuerna genomfördes digitalt och intervjupersonerna fick möjlighet att förbereda sig med ett tiotal frågor för att förstå sammanhanget intervjun skulle handla om. Sedan utgick jag från en större mall med frågor under intervjun, där jag valde frågor på basis utifrån intervjupersonens roll och vad hen sa. Alla intervjuer har spelats in och sedan transkriberats för att materialet lättare ska kunna sammanställas och analyseras. Med detta sagt ser omfånget av intervjupersoner ut enligt följande:

Kommun A: Tre intervjuer med totalt fyra personer, alla med fastighetsförvaltningen. En intervju tillsammans med ekonomichef och ekonom, en med en enhetschef och den sista med en fastighetsförvaltare.

Kommun B: En intervju med två personer. Båda inom ekonomifunktionen där en arbetar som redovisningschef och den andra som ekonom.

Kommun C: Två intervjuer med totalt två personer. Båda arbetar inom fastighetsförvaltningen, där en är ekonomichef och den andra arbetar som förvaltare.

Kommun D: En intervju med en person. En projektledare hos fastighetsförvaltningen.

## 5.4 Brister i insamlingen

En brist som ofta uppstår i liknande arbeten är att jag är beroende av att samarbetet med kontaktpersonen resulterar i att jag når vidare till rätt personer inom organisationen. Ahrne och Svensson (2015, 40) lyfter den här problematiken. De skriver att, likt i mitt fall, det ofta är det enda sättet att komma i kontakt med personer med de arbetsuppgifter som jag är intresserad av. Om kontaktpersonen jag har skulle ha en baktanke och välja personer som

enbart tycker eller tänker på ett visst sätt finns risken att det blir en felaktig vinkling som inte speglar hur arbetet i praktiken ser ut. En annan faktor som kan utgöra en brist är jag själv som intervjuare. Valet av frågor i varje enskild intervju, sättet jag uttrycker mig på eller att min kunskap och erfarenhet ökar med varje intervju påverkar det material som jag samlar in (Ahrne och Svensson, 2015, 42-47).

## 6. Empiri

*Under det här kapitlet kommer det empiriska materialet att presenteras grupperat efter kommun. För varje kommun presenteras först kort de regleringar från kommunens styrdokument jag fann relevanta att lyfta här.*

### 6.1 Kommun A

I kommun A framgår det av styrdokumentet att de definierar en materiell tillgång/investering som en utgift överstigande ett prisbasbelopp med en nyttjandetid över tre år. Om utgiften inte förlänger livslängden utan endast vidmakthåller dess egenskaper ska den ses som en driftskostnad även om beloppet överstiger ett prisbasbelopp. Återanskaffning eller utbyte av en komponent ska redovisas som en investering. Utbyte av en del av komponent räknas som investering om bytet avser en väsentlig del av komponenten, förlänger dess livslängd och ökar dess kapacitet.

Intervju ett gjordes med enhetschefen på fastighetsförvaltningen som arbetat i den rollen i fyra år. Hen har en universitetsutbildning i bagaget och arbetade efter examen som fastighetsförvaltare i fyra år. Efter det arbetade personen för en liten kommun i nio år där hen var ensam tjänsteman på fastighetsavdelningen och hade till sist titeln fastighetschef. Intervju två gjordes med ekonomichefen på fastighetsförvaltningen och en nyanställd ekonom på samma förvaltning som arbetat där sedan hösten 2020. Ekonomichefen har en bakgrund från en av de stora revisionsbyråerna och har mellan 2004 - 2017 arbetat som ekonom i förvaltningen innan hen blev ekonomichef. Ekonomen är ett nyförvärv, men har tidigare arbetat som bland annat ekonom på en teknisk förvaltning i en mindre kommun och även som redovisningschef i privat sektor. Den tredje intervjun hölls med en person som arbetar som fastighetsförvaltare sedan två år tillbaka. Hen är utbildad byggingenjör och har tidigare arbetat som bygglovshandläggare i kommun A.

De intervjuade förklarar att förvaltningen av fastigheterna är uppbyggd med nio fastighetsförvaltare. Mellan dessa har beståndet delats upp baserat på typ av fastighet. Fastighetsförvaltaren har till exempel hand om större kultur- och fritidsfastigheter. Förvaltarna har ansvar för underhåll av fastigheterna och kartlägger underhållsbehovet i ett program där man sedan diskuterar planeringen av underhållet. De har tilldelats varsin



underhållsbudget baserat på deras fastighetsbestånd och det finns även en gemensam investeringsbudget som slutligen enhetschefen fördelar efter samtal med förvaltarna. Underhållsbudgeten uppgår till cirka 18 Mkr och investeringsbudgeten till 140 Mkr. Enhetschefen har övergripande budgetansvar för enheten och beslutar över förvaltarnas budgetar. Hen är även med och bestämmer investeringslistan inför kommande år och har det formella ansvaret för att redovisa vad pengarna går till. Enhetschefen säger även att eventuella över- eller underskott från budgetarna förs över till nästa bokföringsperiod, vilket hen tycker är bra då det minskar behovet av att slösa pengar i slutet på året. Utöver förvaltarna finns det även tekniska specialister och bygglidare i hens enhet som totalt består av 26 personer. I förvaltningen finns även ekonomiavdelningen som en stödfunktion. Ekonomichefen förklarar att de hjälper till med bland annat budgetuppföljning för enhetschefen och övriga förvaltare. Från ekonomiavdelningen är det ekonomen som arbetar nära förvaltarna med bland annat månadsuppföljningar. Vidare sköter ekonomen aktivering av tillgångar och hjälper till vid komponentindelningar. Enligt fastighetsförvaltaren är däremot inte ekonomiavdelningen med i diskussionerna om gränsdragningen utan det sköts av enheten. Ekonomichefen berättar att hen är med och diskuterar budgetar med enhetschefen, men uppger även att hen normalt inte kommer i kontakt med det praktiska arbetet kring komponentredovisning.

Vad gäller styrdokumentet förklarar ekonomichefen, som var med och utformade dokumentet, att tanken är att det ska vara något att luta sig mot och ha som underlag vid bedömningar. Dokumentet innehåller däremot gråzoner. Därför ska det snarare ses som en guide än något som detaljreglerar, en uppfattning som ekonomen delar. Enhetschefen uppger att hen tror att man jobbar efter dokumentet, men säger också att det inte är ett dokument som finns i handen under arbetet. Fastighetsförvaltaren säger att de ska arbeta utifrån dokumentet men att de ändå hamnar i diskussion om gränsdragningen med enhetschefen. Vid en diskussion anser hen att beslutet kring hur en utgift ska klassificeras ligger hos förvaltarna. Kanske också hos enhetschefen, lägger hen till.

*”Om en kollega är bestämd går inte jag in och ifrågasätter utan han får göra den bedömningen på sin fastighet” – Fastighetsförvaltare, kommun A.*

Ovan nämnda citat kommer från ett samtal kring underhållsbudgeten som fastighetsförvaltarna fogar över. Enhetschefen skiljer på investeringsbudgeten och underhållsbudgeten när vi pratar om vem som påverkar besluten. Hen anser att hen själv

påverkar mycket genom att fördela budgeten och hjälpa förvaltarna med bedömningar vid eventuell osäkerhet. Vidare berättar enhetschefen att förvaltarna till viss del har möjlighet att påverka över sina tilldelade pengar och att hen inte lägger sig i vilka åtgärder de gör för sin underhållsbudget. När hen själv sätter investeringsbudgeten är däremot ekonomichefen också delaktig genom dialog och kan ifrågasätta vid eventuella funderingar. Ekonomifunktionen kommer i övrigt inte i kontakt med gränsdragningen direkt utan agerar mer på uppgifter från förvaltarna och finns med som stöd vid ekonomirelaterade frågor.

Alla respondenter är överens om att det finns en gränsdragningsproblematik i praktiken som måste hanteras. Enhetschefen menar att det idag kräver mer eftertanke än innan kravet på komponentredovisning kom, mer tolkning idag säger hen. Hen berättar att enligt kommunens riktlinjer ska en investering ha en nyttjandetid på fem år och överstiga ett prisbasbelopp eller 50 000 kronor. Enligt hen är det ingen flytande gräns utan ingenting under 50 000 kronor aktiveras. Det minsta man har tagit är i princip kokgrytor till storkök som kostar 50 000 kronor, dessa lyftes dock ur investeringslistan i år och kommer framöver tas mot resultatet direkt. Det beror på att enheten har väldigt mycket att göra och därför tas större utgifter upp som investeringar. Enhetschefen säger att reparationer kostar under 25 000 kronor, en gräns som teknikerna självständigt kan genomföra åtgärder utan att behöva fråga fastighetsförvaltaren. Men dessa reparationsbyten går på underhållsbudgeten som förvaltaren har. Det som benämns som underhåll är åtgärder som återkommer med ett visst intervall, till exempel byta golv eller fönster. Investeringarna är planerade i investeringslistan men det finns en pott avsatt för akuta investeringar som uppkommer. Hen säger även att man implementerat en ny regel kring att investeringar ska uppgå till fem procent av byggnadens totala värde. Därför kan även till exempel golvbyte på 100 000 - 200 000 kronor vara en så pass liten del av byggnadens värde att det går som underhåll. Enhetschefen poängterar däremot att det är svårt att avgöra, det krävs någon form av bedömning, men har man tillräckligt bra argument och det inte är en för liten summa tas det som investering. Det gäller att resonera sig fram från fall till fall som gäller för skillnaden mellan underhåll och investering. En ”väsentlig del av komponenten”, som det står i R4 och även i styrdokumentet från kommun A, innebär att det ska vara ett betydande belopp enligt enhetschefen. Över ett prisbasbelopp. Att ”förlänga livslängden” och ”vidmakthålla tillgångens egenskap” är begrepp som jag och enhetschefen diskuterar. Hen uppger att det är svårt att tolka men tänker att exempelvis målning innebär vidmakthållande och komponentbyte innebär förlängning av

livslängd. Enhetschefen säger också att det som är en investering i en liten fastighet skulle kunna vara drift i en större. Hen uppger även att hen själv inte läser redovisningslagstiftning utan hänvisar till ekonomichefen som håller koll på lagstiftning och normering.

Ekonomifunktionen är inte med och hanterar gränsdragningen för utgifter mer än i undantagsfall. Vid intervjuens genomförande förbereder de däremot en större utbildning för nästan 100 personer i komponentredovisning och gränsdragningen mellan investering och drift. Utbildningen baseras på de riktlinjer kommunen satt upp. Behovet för detta har uppkommit i internkontroller i kommunen och önskemålet har funnits i flera år.

Ekonomichefen och ekonomen delar bilden att gränsdragningen är svår och att det måste göras en bedömning baserat på resonemang i de specifika fallet. Ekonomifunktionen är med och bistår förvaltarna med sin ekonomiska kunskap när det behövs. Ekonomen lyfter att det är de mindre utgifterna och åtgärderna som är svåra att avgöra samt att man behöver ta hänsyn till vilken typen av fastighet man arbetar på. Ekonomichefen menar att den planeringen som sker vid upprättandet av investeringsbudgeten styr mycket av vad som kommer klassificeras som en investering. Om fastighetsförvaltaren gör en åtgärd som blir dyrare än tänkt ligger mycket ansvar på förvaltaren att initiera till enhetschefen att man behöver mer investeringsmedel. Det ser ekonomen först vid månads- och budgetuppföljningarna som hålls med förvaltarna och enhetschefen. Då har ekonomen möjlighet att ifrågasätta om något inte ser bra ut. Konteringen sker av förvaltaren som har stort ansvar, men även enhetschefen som slutattesterar det. Ekonomichefen säger att budgetutrymmet aldrig får styra redovisningen och att det är det värsta som kan hända när det finns tolkningsutrymme. De jobbar stenhårt för att det inte ska vara styrande i kommun A, lägger hen till.

*”Det där med målning är ju intressant, vissa hävdar att oavsett hur mycket det kostar är det underhåll. Jag håller inte riktigt med.”*

*”Fem procent på den fastigheten är 15 Mkr, det är tveksamt om man kan kalla det för ett underhåll.” – Fastighetsförvaltare, kommun A.*

Fastighetsförvaltaren uppger att hen i princip dagligen står med gränsdragningsproblematiken och tycker det svåraste är att bedöma målning som åtgärd. Det beror på att praxis i branschen är att se målning som underhåll. Men samtidigt berättar fastighetsförvaltaren att det kan kosta väldigt mycket pengar. Från och med i år har förvaltaren testat att ta målning som underhåll och haft arbeten på 200 000 - 300 000 kronor som hen tycker slår hårt mot budgeten på cirka

2,5 Mkr. Hen framhåller att det finns skillnader mellan stora och små fastigheter som spelar roll. Någonstans hamnar man ändå i att kostnaden får avgöra säger fastighetsförvaltaren. Till exempel så är det skillnad på att måla ett par klassrum i en förskola mot att måla 300 kvadratmeter höga fasader. Hen hänvisar till att det kan bli så stora belopp i de fastigheter som hen har ansvar för och att det slår hårt mot underhållsbudgeten. Fastighetsförvaltaren jämför att en åtgärd som målning slår hårdare mot sin budget än sina kollegors eftersom hen har större fastigheter, men samtidigt har de liknande budgetram. Hen uppger att hen brukar arbeta utifrån en gräns på ett prisbasbelopp eller 50 000 kronor för att ta utgifter som investering, då blir det hyfsat konsekvent. Vad gäller fem procent av byggnadens totala värde tycker förvaltaren att summan på kostnaden svarar bättre än en procentuell gräns baserat på fastighetens totala värde. Hen lyfter att de ofta pratar om begreppet ”ringa värde”. Det är svårt att avgöra vad det är. I relation till byggnadens värde eller till budgeten blir det olika summor. Det avgörs från fall till fall. Förvaltaren tar ett exempel med en idrottsfastighet på 5000 kvadratmeter med ett värde på flera 100 miljoner. Där är inte 100 000 kronor så mycket, men för ett objekt på 50 kvm kanske det är att anse som en investering. Vad gäller femprocentsregeln som kommit upp på tal på senare tid i kommunen menar fastighetsförvaltaren att det kan bli för höga summor. På en fastighet som kostat 300 Mkr, är det tveksamt om man kan kalla 15 Mkr för ett underhåll. Att förlänga livslängden på tillgången gör man med det mesta enligt förvaltaren, återställer man funktionen ska det förhoppningsvis hålla längre. Förvaltarna jobbar väldigt olika och i slutändan är varje fastighet unik. Men de försöker ha en samsyn kring frågorna säger fastighetsförvaltaren. Hen berättar att de andra förvaltarna har olika bakgrunder som varierar från fastighetsekonomer, energi- och miljöingenjörer och praktiska verksamheter som till exempel snickare. En annan faktor som spelar in kan vara hur de hanterar underhållsbehovet. Antingen gör man mindre enskilda jobb när behoven dyker upp eller så försöker man samköra flera åtgärder på en gång. Förvaltaren uppger att hen tänker på verksamheterna i fastigheterna och på totalkostnaden till största mån. Då arbetar hen ofta med att göra fler åtgärder samtidigt. Det gör att hen ofta hamnar på en högre summa än vad som brukar ses som underhåll, men totalkostnaden blir förmodligen mindre i jämförelse med att göra flera små åtgärder. Summan på utgiften och vilken typ av åtgärd det gäller avgör om det är en investering eller ett underhåll enligt förvaltaren. Hen nämner även att plan- och byggnadslagen och lagstiftning från arbetsmiljöverket är regelverk som påverkar hens arbete och komponentredovisningen. Vad

gäller kontakt med faktiskt redovisningslagstiftning lyfts den planerade utbildningen som ekonomifunktionen ska hålla, men inget mer konkret.

De intervjuade lyfter fler externa parter och arenor där man diskuterar redovisningsfrågor likt komponentredovisning som kan influera. Enhetschefen uppger att man tittade mycket på SKRs (då SKL) skrifter när man implementerade komponentredovisning i kommunen. Även idag använder alla hens anställda deras skrift om komponentredovisning i fastigheter. Hen har även deltagit i branschdagar som SKR samordnar där man diskuterar tillsammans med personer i liknande roll från andra kommuner, varvat med föreläsningar. Frågor kring komponentredovisning och gränsdragning har varit uppe, men inte på senare år uppger enhetschefen. Vid införandet hade de även mycket kontakt med det kommunala bostadsbolaget rörande till exempel komponentindelningen och avskrivningstider.

Enhetschefen berättar att det var likadant i den tidigare kommunen arbetade för, där fanns ett samarbete med kommunens fastighetsbolag vid införandet av komponentredovisning. Under intervjun berättar enhetschefen även om ett nätverk som tidigare fanns där man ordnade, träffar, utbildningar och seminarium mellan kommunerna i länet kring fastighetsfrågor som dessa. Hen hade stor nytta av detta när hen arbetade i en mycket mindre kommun med ensamt ansvar för fastigheterna. Eftersom hen var ensamt ansvarig för fastigheterna fick hen hantera alla typer av komplexa frågor och därför fanns det ett behov av att få träffa andra i en liknande situation när hen själv inte hade expertkunskap om allt. De kommunerna i länet som deltog träffades en till två gånger per år och diskuterade aktuella frågor eller förändringar i regelverk. De gjorde även mer praktiska verksamhetsbesök där kommuner visade upp nygjorda stora om- och nybyggnationer eller renoveringar. Det behovet har hen inte i kommun A då det arbetar så pass många där på fastighetsavdelningen att det oftast finns någon med expertkunskap om frågetecken skulle uppstå. Enhetschefen tror inte att nätverket finns kvar idag utan att det rann ut i sanden. Av erfarenhet delar även fastighetsförvaltaren bilden av att de många stödfunktionerna som finns i kommun A gör det mindre viktigt med ett stort nätverk och kontakt med kollegor i andra kommuner jämfört med om man arbetar i en mindre kommun. I den mindre kommunen som enhetschefen arbetade i tidigare hade även politikerna mer direkt inflytande. Varje investering skulle specificeras på en investeringslista där medel behövde äskas. Det gjorde det svårt att hantera mer akuta åtgärder på korrekt sätt. Fastighetsförvaltaren lyfter även att hen varit på träffar med andra förvaltare, både med kommunala och privata kollegor. Hen vill minnas att de har diskuterat gränsdragningen vid

dessa träffar. Hen får även inbjudningar från SKR och andra tekniska kurser men har inte deltagit på dessa.

Ekonomichefen lyfter delvis liknande arenor och nämner en nystartad ekonomgrupp som finns i länet där tanken är att man ska ses två till tre gånger per år för att diskutera, byta erfarenheter och resonemang. Ekonomen tillägger att gruppen uppstod på initiativ från en av kommunerna i länet då man insåg att man hanterar frågor på väldigt olika sätt över kommungränserna. Ekonomichefen lyfter även att välkända forskare inom kommunal redovisning, bland annat Torbjörn Tagesson och Bo Nordlund, har varit på besök eller hyrts in vid tillfällen för att ge sin syn på hur man bör redovisa i olika frågor. Hen tillägger även att dessa forskare inte heller alltid är överens utan tar sig an tolkningsutrymmet på något olika sätt. Vad gäller styrdokumentet i kommunen var ekonomichefen delaktig vid upprättandet på uppdrag av kommunledningskontoret som står bakom dokumentet. Dokumentet kan enligt ekonomichefen förstås som ett förtydligande av lagstiftningen. En annan påverkan som kommer internt från kommunen är dess politiker som enligt ekonomichefen inte känner till den redovisningsmässiga skillnaden mellan investering och drift. Men de kan påverka genom riktade medel och har sedan kommit med synpunkter på de åtgärder som planerats för dessa pengar.

Enhetschefen tycker att det kan vara bra att man får resonera sig fram ibland med hjälp av tolkningsutrymmet. Men hen lyfter att det hade varit enklare med mer tydlighet. Detta är något hen efterfrågar, något att hålla sig i. Det spelar ingen roll var tydligheten kommer ifrån, internt eller externt. Fastighetsförvaltaren tror att det är svårt att skapa en riktig tydlighet i den här klassificeringsfrågan. Hen menar att det skulle vara svårt att generellt säga att man ska göra så eller så, men att det kanske skulle gå att göra utifrån byggnadstyp. Hen refererar till en skrift från SKR som hanterar frågan med väldigt hög detaljnivå för badhus, eftersom det är en oerhört speciell byggnadstyp med anledning av vattnet.

## 6.2 Kommun B

I styrdokumentet från kommun B framkommer det att en materiell tillgång har en nyttjandetid på över tre år och har ett anskaffningsvärde över ett halvt prisbasbelopp. Däremot skriver man att vid planerat underhåll i samband med komponentutbyte är det inte lämpligt med en generell regel utan det skall göras en bedömning från fall till fall. Men det finns ett riktvärde

på vad "väsentligt värde" innebär, på 350 000 kronor. Det som överstiger detta kan i sammanhanget betraktas som en materiell anläggningstillgång eller investering.

I kommun B gjordes en intervju med två personer, en redovisningschef och en ekonom som båda två arbetar på ekonomiavdelningen. Redovisningschefen är utbildad socionom och har haft en bakgrund inom kommunal ekonomi sedan examen. Hen har arbetat i kommun B sedan 1984, först som ekonom i tolv år och sedan som redovisningschef från 1996 med ett kort avbrott på tre år som projektledare vid införandet av ett nytt ekonomisystem i kommunen. Hen har haft den andra intervjuade i kommunen anställd hos sig som ekonom sedan 2006. Hen var klar med ekonomiprogrammet 2005 och har arbetat inom kommunen sedan dess. Först på ekonomiavdelningen i två år, sedan ute på en förvaltning i fem år för att sedan komma tillbaka till ekonomiavdelningen 2014.

Ekonomiavdelning är en central funktion och hanterar inte fastighetsrelaterade frågor specifikt, utan det finns en fastighetsekonom placerad på den avdelningen. De intervjuade berättar att på fastighetsavdelningen finns en avdelningschef med ekonomiskt ansvar och ansvar för budget. Fastighetsförvaltarnas roll har tidigare diskuterats då det funnits ett missnöje över hur systemet är uppbyggt och att de skulle vilja ha mer ansvar för över fastigheterna som de arbetar med. Rörande vem som klassificerar utgifterna tror ekonomen att avdelningens fastighetsekonom hjälper till men att det är en samlad bedömning i enheten. Mer insatta i fastighetsförvaltningens organisering är inte de intervjuade. Redovisningschefen berättar även att det fanns ett stort motstånd från fastighetsavdelningen när man skulle införa komponentredovisning. De såg inte fördelarna med det. Resultatet blev en kompromiss där man utgick från det redan etablerade arbetssättet och de verktyg man använde sig av på avdelningen. I dessa verktyg finns en handbok där till exempel komponenter är uppdelade och det finns intervall på när de byter komponenterna baserat på slitagenivån. Trots att det kom representanter från SKR och KEF för att informera fastighetsförvaltningen om fördelarna med att göra om systemet från grunden motsatte sig avdelningen detta säger redovisningschefen. Redovisningschefen säger att hen uppfattar att fastighetsförvaltningen tycker ekonomiavdelningen är lite besvärliga när de kommer med styrdokument som reglerar deras arbete.

De intervjuade berättar att styrdokumentet som jag tagit del av kommer från ekonomiavdelningen. Redovisningschefen berättar att tanken med det är att styra till exempel

fastighetsavdelningen så att de jobbar på det sättet ekonomiavdelningen vill. Detta för att redovisningen ska bli rätt och konsekvent säger de båda intervjuade. Redovisningschefen säger att man förut tog styrdokumentet till politiken för att fästa upp det där, men inte längre. Nu tar de det i förvaltningen som ett regelverk, främst för att lagstiftningen och normeringen har blivit tydligare och att dokumentet nu är ett förtydligande. Dokumentet är deras tolkning av lagstiftningen och normeringen, berättar redovisningschefen. Det baseras till stor del på tankar kring väsentlighetskriteriet. Men även att ge guidning i frågor som förekommit inom kommunen, till exempel gränsdragningen mellan investering/drift. Vad som skulle klassas som väsentligt värde vid komponentbyte kom de fram till vid införandet av komponentredovisning. De identifierade att dåvarande underhållsbudgeten på 40 Mkr främst var komponentutbyte. Man skalade då av till att allt under 350 000 kronor är reparationer och flyttade över hela underhållsbudgeten till investeringarna. Ekonomen tillägger att man även la in en mer generell regel som att det är en bedömning från fall till fall och 350 000 är ett riktvärde på väsentligt värde. Det är ett gränsvärde man stämde av med revisorerna vid införandet av systemet. Hen fortsätter och förklarar att tanken är att det ska hjälpa verksamheten att ha en riktlinje men att man inte ska fastna vid att en kostnad strax under gränsvärdet inte kan tas som en investering. Utrymmet finns även för att fastigheterna kan vara väldigt olika och det kan behövas ta hänsyn till.

*”Vi tar också lite hjälp av SKR ibland, deras experter där. Där kan vi ställa frågor vad gäller tolkningar och så vidare.” – Ekonom, kommun B.*

Bland parter som skulle kunna påverka redovisningen lyfts bland annat RKR och SKR. Redovisningschefen säger att man uppdaterar sina regelverk hela tiden efter att RKR ändrar sina rekommendationer eller att man upptäcker brister. Ekonomiavdelningen förtydligar de normerande skrivelserna för att de ska anpassas efter verksamheten. Ekonomen säger att de även tar hjälp av SKR när det finns ett behov av att förtydliga, till dem ställer vi konkreta frågor som rör tolkning. Vid förändringen till LKBR (2018:597) berättar redovisningschefen att de inte fick så bra och uttömmande svar från RKR. Då vände man sig till SKR istället som hade lite mer resurser till att kunna svara på ett mer ingående sätt. De uppger även att man tittar på andra kommuner och hur de hanterar förändringar i regelverk och normering. En annan faktor som lyfts är den handboken som fastighetsförvaltarna tidigare använde sig av som kom att vara grunden för kompromissen vid införandet av komponentredovisning. Detta



verktyg ges tillsammans med ekonomi- och fastighetssystem ut av ett privat bolag och styr mycket av fastighetsförvaltningens arbete. Redovisningschefen uppger att hen gärna vill förändra systemet i grunden eftersom kompromissen inte blev fullt så bra som hen vill ha det. Hen tror att man hade kunnat göra det mer hanterbart om man gjorde om det idag. Nu är fastigheterna detaljindelade medan hen gärna ser en indelning efter de större komponenterna som tak, fasad, ventilation, grund och mark. Delvis en avskalning mot nuvarande system. Diskussionen var att fastighetsförvaltarna ofta passade på att göra fler saker när man gick in och gjorde ett jobb, då ville man ta den indelningen som fanns tillgänglig redan i systemen man arbetade med. I det stora hela tror redovisningschefen att fastighetsförvaltningen följer det regelverket som finns nu vad gäller klassificering av utgifter. Hen säger att de fel som kan finnas om ekonomiavdelningen går in och tittar troligtvis inte är väsentliga, då märks de av förr eller senare.

### 6.3 Kommun C

I kommun C skriver man i styrdokumentet att en investering ska uppfylla kravet på varaktighet, satt till tre års nyttjandetid, och väsentlighet, satt till minst ett prisbasbelopp. Däremot har man satt en högre gräns för vilka underhållsarbeten som ska klassas som reinvestering/komponentutbyte och därmed aktiveras. Kostnaden ska uppgå till minst 1 Mkr eller avse mer än 50 procent av komponenten.

Två personer har intervjuats i kommun C genom varsin intervju. Ekonomichefen har en dubbel master i bagaget, både inom redovisning och finansiering. Yrkeslivet började hen som säljare, sedan inom bank följt av en anställning som ekonom på fastighetsavdelningen i kommun C 2013. Sedan något år tillbaka tog hen över som ekonomichef för fastighetsförvaltningen och kommunledningen. Den andra intervjuade från kommunen arbetar som fastighetsförvaltare och har en lång bakgrund inom fastighetsbranschen. Hen har varit anställd på både ett kommunalt fastighetsbolag och på privata fastighetsbolag samt arbetat med allt från kontorshus, gallerior och studentboenden. Sedan 2016 har hen arbetat i kommun C i nuvarande roll.

På fastighetsförvaltningen i kommun C har man organiserat sig med två avdelningar, fastighetsavdelningen samt drift- och serviceavdelningen. Fastighetsförvaltaren berättar att hen sitter tillsammans med en annan förvaltare, en fastighetschef, ett antal byggprojektledare

och tekniska specialister på fastighetsavdelningen. De ansvarar för underhåll av fastigheterna, lokalförsörjning till verksamheterna och fakturaflödet. Fastighetsbeståndet är uppdelat på de två fastighetsförvaltarna efter en geografisk indelning. Fastighetsförvaltaren berättar att det är en bra uppdelning då de kan snacka ihop sig om hur de ska hantera de olika typerna av fastigheter. De båda intervjuade berättar att man omorganiserade sig från en funktionsindelning till nuvarande geografiska indelning för att få en bättre helhetsförståelse och för att få en mer likartad hantering mellan förvaltningarna. Innan omorganiseringen hade det framkommit att det var en ojämn fördelning och inte rättvist för verksamheterna. Vidare ansvarar drifts- och serviceavdelningen för all driftspersonal, fastighetsskötare och vaktmästeri. Deras personal är ute i verksamheterna och hanterar felanmälningar, förklarar fastighetsförvaltaren, och har på uppdrag av förvaltarna möjlighet att byta göra mindre åtgärder själva. Alla sitter på samma kontor vilket gör att det finns en tät dialog mellan alla parter enligt förvaltaren. Ekonomichefen sitter på avdelningen för ekonomistyrning och är tillsammans med en fastighetsekonom länken mellan redovisningsavdelningen och verksamheten. Det är redovisning som upprättat styrdokumentet jag tagit del av men ekonomistyrning är de som arbetar nära fastighetsavdelningen med ekonomirelaterade frågor.

Det formella ansvaret för fastighetsavdelningens budget ligger hos fastighetschefen, hen får de ekonomiska medlen. I praktiken följer förvaltarna upp ekonomin och rapporterar till fastighetschefen, förklarar ekonomichefen. Fastighetsförvaltaren berättar att hen och den andra förvaltaren arbetar med budgeteringen, uppföljningen och lägger prognoser under året. Ekonomichefen förklarar att man delat upp kategoriseringen av fastighetsrelaterade utgifter i två kategorier, felavhjälpande- och planerat underhåll. Det felavhjälpande är budgeterat som en klump under året och består av både felavhjälpande samt akut underhåll. Felavhjälpande underhåll innebär att återställa till en acceptabel nivå. Akut underhåll är åtgärder mot fel eller brister som kan orsaka skada på person eller egendom och behöver åtgärdas väldigt snabbt. Vidare förklarar ekonomichefen att det planerade underhållet är planerat i tid, art och utformning. Detta fastställts året innan och är sedan en levande lista som kan justeras. I kommun C gör man underhållsbesiktningar på hela fastighetsbeståndet vart tredje år och byten av komponenter baseras nästan uteslutande på löpande okulära besiktningar istället för den bokförda nyttjandetiden.

*”Då har vi den här definitionen som vi lutar oss mot, om det är 50 procent av komponenten. Det vill säga 50 procent av alla fönster eller om vi kommer upp i en beloppsgräns som säger att vi ska lägga det här på komponentinvestering.” – Fastighetsförvaltaren, kommun C.*

Fastighetsförvaltaren berättar att hen kommer i kontakt med gränsdragningsproblematiken mellan drift och investering nästan dagligen. Det finns uppsatta regler i kommunen som de lutar sig mot och arbetar efter. En beloppsgräns på 1 Mkr och/eller 50 procent av komponenten utgör golvet för vad som klassificeras som en investering. Beloppsgränsen var en siffra de kan fram till under införandet av komponentredovisning när de räknade retroaktivt på vilka underhållsinsatser de skulle hanterat som en investering. Ekonomichefen berättar att den procentuella gränsen kom de över då en kommun i närheten de samarbetat med hade använt sig av. Hen lägger till att 50 procent är en gräns som är anpassad efter regelverkens formulering att bytet ska avse en ”betydande” del av komponenten. Det framkommer även att det är viktigt med ett verksamhetsperspektiv, att inte gå till en ytterlighet och överösa förvaltarna med administration. Regelverket måste göras praktiskt applicerbart och utformas med ett verksamhetstänk i beaktning. En gräns på ett (1) prisbasbelopp skulle vara praktiskt ohållbart, säger ekonomichefen. Fastighetsförvaltaren förklarar att klassificeringen av utgifterna baseras på bedömningar på hur omfattande åtgärderna är och baserat på summan eller storleken på det de byter. Det är med andra ord kommunens uppsatta regler på 1 Mkr och/eller 50 procent som ligger till grund för alla bedömningar oavsett fastighet. Förvaltaren berättar att det är väldigt få gånger de hamnar under 1 Mkr vid till exempel byten av tak, fasad eller fönster. Vid tillfällena man gör det, vanligen för mindre fastigheter eller mindre komponenter, finns den procentuella regeln som gör det möjligt att aktivera de utgifterna. Målning hanterar man från fall till fall enligt fastighetsförvaltaren. Det hamnar oftare på resultatet än mot balansräkningen men till exempel då de målade en hel skola som hade tömts lades det som en komponentinvestering.

*”Det går ju att hantera på olika sätt. Men är man konsekvent så man hanterar det på samma sätt så har revisorerna aldrig haft något att klaga på.” – Ekonomichef, kommun C.*

De flesta investeringar spikas året innan på listan för planerat underhåll. Det är ett arbete som fastighetsavdelningen äger, men där man får stöd från ekonomistyrning. Förvaltaren berättar att man sätter upp det planerade underhållet i samråd med verksamheterna för att samköra med verksamhetsanpassningar och deras planer på investeringar. Det svåra är att få tillgång

till verksamheterna då det alltid bedrivs verksamhet där. Förvaltarna sätter upp de planerade underhållsåtgärderna. Sedan är ekonomistyrningen, framförallt fastighetsekonomen men även ekonomichefen vid behov, med som stöd vid klassificeringen av utgifterna. Även fastighetschefen deltar vid planeringen av underhållslistan. Listan är sedan levande under året och beroende på förändringar i behovet kan åtgärder omprioriteras och flyttas in eller ut från listan. Ekonomichefen berättar även att de gör stickprov löpande och för en dialog med förvaltarna kring vart utgifterna ska hamna. Det är ekonomistyrning som kommer med konteringssträngen vilket gör att de även är med i den dialogen. Det viktiga är att vara konsekvent i hanteringen lägger ekonomichefen till. För att det ska bli en konsekvent hantering säger fastighetsförvaltaren att det är viktigt med stödet från ekonomin samt att man med tiden blir mer erfaren och trygg i bedömningarna. Även datorsystemet de har är till bra hjälp där alla tidigare åtgärder tillsammans med underhållsbehovet finns. Det verktyget möjliggör utvärdering om en komponent visade sig hålla tio år i stället för de 20 år som lades in vid aktivering. Kommun C har inte behövt ompröva sitt regelverk utan känner sig trygga i hanteringen. I intervjun med ekonomichefen framkommer det att de i speciella fall har hanterat de totala utgifterna för ett projekt baserat på schablon. För att det skulle vara praktiskt hållbart delade man upp projektets totalkostnad procentuellt på olika komponenter baserat på nyttjandetider. I det aktuella fallet var det underhåll för 50 Mkr i ett projekt på 81 Mkr. Alla fakturorna hanterades likadant och fördelades mot slutet, för att det inte skulle bli för mycket fakturaadministration.

Ekonomichefen berättar att det finns flera nätverk som personalen är involverade i där man för diskussioner och byter erfarenhet kring aktuella frågor. Bland annat är hen själv med i nätverk inriktade mot verksamheterna och ekonomistyrningssidan. Redovisningschefen är även hen med i ett liknande nätverk för redovisning. Både intervjupersonerna berättar att fastighetschefen är med i ett fastighetsnätverk där man jämför med varandra och diskuterar strategier. Förvaltaren berättar att fastighetschefen tar med sig frågor dit och tillbaka som de diskuterar på avdelningen. Kommunen har även varit med i ett benchmarkingprojekt med en av de stora redovisningsbyråerna där man träffat andra kommuner från hela Sverige och pratat komponentredovisning. Ekonomichefen berättar att man även använder sig av träffar och utbildningar från KEF för att träffa kollegor som man sedan kan kontakta eller göra verksamhetsbesök hos. Hen avslutar med att de helt klart följer RKR och deras information då de gärna vill veta hur de uppfattar nya regler och lagar. Till viss del även SKR. Främst är det

redovisningschefen som följer detta och sedan tar ekonomichefen med sig detta till verksamheterna. Fastighetsförvaltarna har en del kontakt med det kommunala bostadsbolaget och har för något år sedan senast varit på lite träffar genom SKR. Även SKRs och fastighetsägarnas hemsida besöker hen en del men RKR och redovisningslagstiftningen kommer hen inte i kontakt med utan överlåter till ekonomin.

## 6.4 Kommun D

I styrdokumentet från kommun D har man valt en gränsdragning på 50 000 kronor eller att minst 50 procent av komponenten byts. Man skriver även att grundprincipen för att bedöma om det handlar om ett komponentutbyte som ska redovisas som en investering är att åtgärden styr.

Från kommun D har en projektledare från fastighetsförvaltningen ställt upp på intervju. Hen är utbildad högskoleingenjör och har tidigare arbetat som fastighetsförvaltare. Skillnaden mellan att arbeta som projektledare och fastighetsförvaltare är främst titeln tillägger hen. I kommun D har de fyra projektledare som hanterar nybyggnation och underhåll av befintligt fastighetsbestånd i kommunen. Två av projektledarens kollegor arbetar mer mot nybyggnation medan hen och ytterligare en kollega hanterar underhåll. Det har blivit en naturlig uppdelning eftersom de har olika bakgrunder och hen tycker att det fungerar bra då de kan rådfråga varandra på ett naturligt sätt. Den intervjuade har ansvar för nästan allt underhåll för kommunens fastigheter och arbetar även med planering av underhåll, 1–2 år framåt i tiden. I organisationen finns även en fastighetsekonom på ekonomiavdelningen som har dialog och gör uppföljningar hos projektledarna. De gör bland annat stickprov bland fakturorna och konteringarna för att se så att de stämmer. Projektledaren uppger att hen konterar fakturorna och meddelar sedan ekonomin vilken komponent det avser. Fastighetsekonomerna återkommer i sin tur med frågor vid de tillfällen hen funderar över något. Ekonomin gör dessa kontroller för att försäkra sig om att redovisningen är konsekvent, säger projektledaren. Hen är medveten om att det ibland blir fel och att bedömningen av en åtgärd ibland förändras när ny kunskap och erfarenhet finns. Fel kommer det alltid att bli, det är därför viktigt att reflektera över utgiften så gott det går. Vi behov kontaktar projektledare ekonomiavdelningen och ber om deras ekonomiska syn på det hela.

*”Det ligger ganska stort ansvar på oss projektledare, att vi gör det på rätt sätt. Och det är klart att det missas, så är det ju.” – Projektledare, kommun D.*

Projektledaren berättar att hen ofta kommer i kontakt med gränsdragningsproblematiken i praktiken men tycker själv inte att det är något större problem att avgöra idag. De har arbetat fram en bra metod och en enkel uppdelning tycker hen. De har ställt upp ett antal frågor för att se om utgiften är en investering eller inte. Först tittar de på om bytet avser en komponent, till exempel komponenter som tak, fasad eller fönster. Om det inte avser en komponent går det mot driften. Nästa fråga blir om bytet avser mer än 50 procent av komponenten, vilket är ett uppsatt gränsvärde i kommunen. Avser det mer, är det en investering och i annat fall ställs nästa fråga, om beloppet är större än 50 000 kronor. Om åtgärden inte kostar mer än detta gränsvärde går den mot driften. Projektledaren säger att beloppsgränsen är en fingervisning och att även åtgärder på några tusen under gränsen aktiveras ibland. Den procentuella gränsen är viktig vid tillfällena där kostnaden inte når upp till 50 000 kronor. Men det är något som projektledaren inte tror blir aktuellt i praktiken. Den skrivelsen är lite som att ha livrem och hängslen på sig. Att byta mer än 50 procent av en komponent bör inte kosta mindre än 50 000 kronor, säger hen.

Målning är något de tidigare har diskuterat väldigt mycket och där de kom fram till att ingen målning ska aktiveras, oberoende av kostnaden. Däremot, säger projektledaren, att om de byter till exempel fasadbrädor i samband med målning aktiverar de allt. Det beror på att de inte bara förbättrar ytan, vilket målning är, utan byter komponent. Så målning går att diskutera ibland. I praktiken aktiverar de även åtgärder som avser samma komponent, men sker vid olika tillfällen där varje enskilt tillfälle kanske inte uppgår till 50 000 kronor. Till exempel om det sker tre åtgärder under ett år som avser fönsterbyte på en skola och totalt kostar över 100 000. Det bygger på att man gör en bedömning av att åtgärderna är sammanhängande inom en viss tidsram. Vid dessa tillfällen diskuterar projektledarna med varandra om hur de bör agera. Om det uppkommer ett akut behov av en åtgärd ser de mer till vilken åtgärd de gör än till om det är planerat underhåll eller inte. Då är det kommunens gränsvärden som gäller.

Projektledaren berättar att hen tidigare under en längre deltog i en förening för fastighetsförvaltare. Det var ett stort antal kommuner från regionen som deltog. Där anordnades seminarium och föreläsare kom dit för att tala. Det var ett bra utbyte av kunskap

och erfarenheter som ofta varade en halvdag eller två dagar. Ibland deltog utställare som visade upp tjänster eller varor som kunde vara intressanta för deltagarna. Projektledaren säger att det kanske inte diskuterades så mycket om komponentredovisning. Hen och hens kollegor har inte deltagit de två senaste åren då det har spelat ut sin roll. Hen vet inte om föreningen finns kvar idag. Det finns andra forum som har tagit över, bland annat en mycket större mäsas i Stockholm som hen brukar besöka. Vidare, berättar projektledaren, att hen inte har någon större kontakt med SKR eller Fastighetsägarna. Kommun D har däremot ett samarbete med flera kringliggande kommuner där de kontaktar varandra vid frågor. De gör verksamhetsbesök för att se hur till exempel andra kommuner hanterar kulturmärkta fastigheter. De är även varandras referenser vid upphandlingar och kontaktar varandra för att höra sig för om entreprenörer. Projektledaren tror att detta samarbete ger mer än tidigare föreningsengagemang. Främst eftersom de kan arbeta mer specifikt med kommunerna de samarbetar med.

## 7. Analys

*Analysen tar avstamp i empirin och sedan kommer de iakttagelser som görs att relateras till teori och tidigare forskning på området.*

### **Vem beslutar om klassificeringen av utgifterna**

Bland de kommuner jag har haft kontakt med finns det både skillnader och likheter i hur de hanterat tolkningsutrymmet från lagstiftning och normering samt hur deras organisering ser ut. Föga förvånande lyfter alla fyra kommuner att styrdokumentet innehåller centrala bestämmelser kring hur de ska hantera klassificeringen av en utgift. Dokumentets innehåll, de regler verksamheterna ska rätta sig efter, kan då tolkas som en produkt av tvingande isomorfism (Argenato, Peda och Grossi, 2018, 41). Huruvida det tvingande trycket påverkar praxis är beroende av fler saker, som analysen senare kommer visa. Styrdokumentet ses av organisationerna som ett förtydligande av lagstiftningen och normeringen som verksamheten ska luta sig mot. I praktiken verkar det som att besluten om klassificering av utgifter primärt hanteras av fastighetsavdelningen och av de som arbetar närmast verksamheten.

Ekonomiavdelningarna i kommunerna verkar inte vara delaktiga i den processen till någon större grad. Den bilden är tydlig i kommun A där fastighetsförvaltarna och enhetschefen hanterar utgifterna kopplat till både investerings- och underhållsbudgeten. Det verkar vara en rätt autonom process där ekonomiavdelningen främst deltar vid budgetuppföljningar och upprättandet av investeringsbudgeten men inte är direkt inblandade i klassificeringen av utgifter. Det är en bild som är relativt lik den i kommun C och D. I dessa kommuner ligger den praktiska hanteringen av utgifter och klassificeringen av dem på fastighetsförvaltarna respektive projektledarna. Ekonomiavdelningen verkar däremot vara något mer närvarande här, främst vid stickprovskontroller och att de används som stöd av fastighetsavdelningen vid bedömningar. Granskningen av bokföringen och detta stöd verkar inte vara lika närvarande i kommun A i praktiken. Det ska poängteras att i kommun D saknas ekonomiavdelningens bild av det hela. Man kan fråga sig om bilden av kommunen hade förändrats om även ekonomiavdelningen hade intervjuats. I kommun B är det tvärtom, endast ekonomiavdelningen har deltagit via intervju. Det framkommer endast en otydlig bild över hur de praktiska bedömningarna går till i kommunen. Min bedömning är att ekonomiavdelningen endast i väldigt begränsad mån är med vid dessa beslut i praktiken. Det



grundar sig i att fastighetsavdelningen verkar vara en relativt sluten avdelning som näst intill är fientlig mot inblandning från ekonomiavdelningen. De har även inte velat låta sig påverkas av representanter från SKR och KEF vid införandet av komponentredovisning och verkar därför vara, och vilja vara, autonoma. Kanske är det därför de inte ställde upp på intervju (flera försök har gjorts för att nå dem). Sammantaget kan då sägas att bokföringen i praktiken görs på verksamhetsnivå och inte av ekonomiavdelningen. Det verkar bero på de organisatoriska strukturerna som de har byggt upp, där ekonomiavdelningen fungerar mer som en stödfunktion som ska styra verksamheternas bokföring. Eftersom struktureringen är liknande i alla kommuner kan organisationsfältet verka homogent utifrån de fall som studerats (DiMaggio och Powell, 1983).

### **Kommunens uppsatta gränsvärden**

Styrdokumentet jag tagit del av har sitt ursprung från, eller är åtminstone påverkade av, ekonomiavdelningen i kommunerna. Gränsvärdena som kommunerna har satt upp för vad en investering är, kan i största mån förstås som baserade på ekonomiska uträkningar och genom att man studerat tidigare budgetar i samband med implementeringen av komponentredovisning. Ett arbete som både fastighetsavdelningarna och ekonomiavdelningarna har deltagit i. Nästan som ett skolboksexempel av mimetisk isomorfism (DiMaggio och Powell, 1983) har även kommun C imiterat en kommun i deras nätverk kring en procentuell gräns som man kopplar till ordvalet ”betydande” från normeringen. Vilket inte är konstigt om man ser till att införandet av komponentredovisning bör ha inneburit en situation präglad av osäkerhet och utan några självklara lösningar eftersom tolkningsutrymmet var stort. Detta stärker även tidigare forskning som identifierat att lokala nätverk är en viktig arena för kommuner där mimetisk isomorfism inte är ovanligt (Donatella, 2020). I övrigt kan kommunernas gränsvärden rimligtvis ses som tolkningar av ordval i normeringen som ”betydande” och ”väsentlig”. Det framkommer både ordagrant och indirekt när fastighetsavdelningarna pratar om att utgifter som klassificeras som investeringar inte får vara för små eller obetydliga.

### **En konflikt mellan principer och värden**

Man kan fråga sig om de uppsatta gränsvärdena i kommunen påverkar klassificeringen i praktiken eller vad som annars påverkar? Kommunernas styrdokument syftar till att styra

verksamheterna på ett sätt som ekonomiavdelningarna vill. Styrdokumentet och den rådgivningen som kommer från ekonomiavdelningen till verksamheten kan med fördel ses som ett uttryck för ekonomernas värderingar och principer. Det framkommer på flera sätt under intervjuerna. Exempelvis i kommun C säger sig ekonomiavdelningen vara länken mellan redovisning och verksamheten där man ska göra regelverken praktiskt tillämpbara. Ekonomiavdelningarna i de olika kommunerna framhåller även principer som kommer ur den ekonomiska läran, till exempel att budgeten aldrig ska styra klassificeringen och vikten av en konsekvent redovisning. Föga förvånande är det ekonomiavdelningen som står upp för de redovisningsmässiga principerna och ska se till att dessa får genomslag i bokföringen. Men för att det ska ske behöver dessa principer även användas av de som klassificerar utgifterna. Dessa värderingar och tankar måste institutionaliseras och förankras i hela organisationen för att ekonomistyrningen ska få effekt. Det förefaller sig vara så endast i varierad grad mellan kommunerna som har intervjuats. I kommun C och D verkar förvaltarna ha klart för sig med vilka ramar de ska hantera en utgift och det finns få tveksamheter kring vad bedömningarna ska baseras på. Ekonomichefens och fastighetsförvaltarens syn på hanteringen i kommun C verkar stämma bra överens med varandra och förvaltarna följer det gränsvärde som finns. Även i kommun D verkar fastighetsförvaltaren klassificera olika utgifter baserat på riktlinjerna i styrdokumentet. Hen resonerar även kring konsekvent redovisning och är öppen för att ta hjälp av ekonomiavdelningen. Min slutsats från dessa två kommuner är att de redovisningsmässiga principerna från ekonomiavdelningen har fått fäste i verksamheten och att man arbetar med dem istället för mot dem. Styrdokumentet har institutionaliserats och formar praxis. Däremot kan detsamma inte riktigt sägas om kommun A och B. Tydligast verkar detta vara i kommun B, baserat på ekonomiavdelningens bild. Där ges bilden av att fastighetsavdelningen direkt motsatt sig styrning från ekonomiavdelningen vid införandet av komponentredovisning. Därmed motsätter de sig även en redovisning baserad på de principerna ekonomerna värderar. Eftersom ekonomichefen även vill förändra systemet igen då hen inte tycker det fungerar bra kan man anta att den kompromissen som blev, inte passar väl ihop med de redovisningsmässiga principerna hen värnar om. Utifrån Oliver (1991) kan fastighetsavdelningens reaktion på detta tvingande tryck om att införa komponentredovisning ses som manipulation av institutionen. I den här kommunen drev verksamheten igenom att handboken som man arbetar efter ska få fortsätta att styra redovisningen. Fastighetsförvaltningen kan därför ses som att ha förändrat eller format den institution som

skapades trots att fältet ville något annat. Fastighetsavdelningen kan ses som gynnade av det institutionella upplägget som implementerades, eftersom de verkar åtnjuta hög autonomi och få arbeta enligt det arbetssättet de "alltid" gjort. De kan därför ses som institutionella entreprenörer eftersom de har använt resurser till att ha förändrat en institution baserat på ett intresse av specifika institutionella upplägg (Hardy och Maguire, 2008, 197). Kanske kan fastighetsavdelningens motivering till att förändra institutionen tolkas med hjälp av Greenwood och Suddabys (2006, 29) tre faktorer som driver aktörer i organisationsfältets periferi till att bryta institutioner. De kan vara mindre medvetna om de institutionella förväntningarna som finns i fältet. Vidare kan de ha en svag koppling till fältets processer och tillvägagångssätt. Detta baserat på att de förmodligen inte är utbildade ekonomer, men ändå utför arbetsuppgifter som direkt påverkar bokföringen. Den sista faktorn som driver förändring är om aktören är missgynnad av rådande institutioner (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Detta kan fastighetsavdelning inte sägas vara, snarare var de gynnade av att behålla sitt arbetssätt. Därför kan det även ses som sannolikt att de kommer vilja manipulera institutioner som kommer missgynna dem.

I kommun A ges andra exempel där det är andra principer än redovisningsmässiga som formar bokföringen. Ett intressant exempel som kan analyseras utifrån många vinklar är det fastighetsförvaltaren berättar. Hen uppger att hen är medveten om att branschpraxis är att målning tas om driftskostnad, men håller själv inte med och har därför tagit det som investering tidigare. Hen är medveten om att detta är en etablerad institution inom branschen men går emot den. Den klassiska institutionella teorin fick kritik just för att den hade svårt att förklara detta heterogena beteende i ett organisationsfält (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 84-86). Förvaltaren agerande kan ses som ett strategiskt val när hen utsätts för tryck från omgivningen (Oliver, 1991). Sedan byter hen och tar all målning som driftskostnad. Det kan ses som ett uttryck för att hen utsätts för olika tryck av den socialt konstruerade miljön hen verkar i (Boxenbaum och Jonsson, 2008, 80). Hen verkar ha anpassat sig efter organisationsfältet och dess etablerade institutioner. Man kan tänka att hen kan ha haft svårt att legitimera sitt agerande inför sina kollegor och/eller chefer. Legitimitet är den centrala drivkraften i institutionell teori och kan förklara skiftet i agerande. Däremot verkar det inte som att förvaltaren upplever sig mer gynnad av den nya institutionen hen anammat. Andra faktorer kan ha fått hen att ändra sig. Utifrån teori om institutionella entreprenörer kan förvaltaren initiala agerande vara ett försök att agera som en institutionell entreprenör. Hen

skulle då ses som relativt lite institutionaliserad i organisationsfältet då hen både är medveten om och öppen för alternativa institutioner än den hen vet är praxis (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). Hen skulle kunna ses som en aktör som befinner sig mer mot organisationsfältets periferi då hen har en svag koppling till redovisningsläran och dess etablerade praxis (Greenwood och Suddaby, 2006, 29). En institutionell entreprenör kan förvaltaren däremot inte sägas vara då fastighetsförvaltaren inte institutionaliserat något (Battilana, 2006, 656). Försök att förändra institutioner kan mötas av olika motstånd (Battilana, 2006, 659) och det verkar som att majoriteten i kommun A inte delade förvaltarens åsikt om hur målning ska klassificeras.

Utöver det relaterar förvaltaren i kommun A ofta utgifterna till sin budgetstorlek och jämför med att kollegorna har mindre/andra fastigheter. Att budgetutrymmet styr är något ekonomiavdelningen i kommunen tar avstånd från och det står även ordagrant i styrdokumentet att så inte ska ske. Detta kan tyckas vara skadligt för redovisningens syfte, att ge en rättvisande bild. Även här kan förvaltaren ses som motståndare till en väletablerad institution. Detta agerande kan sägas skilja sig från den struktur som man målar upp och som ekonomiavdelningen både står bakom och sannolikt antar styr praxis i organisationen. Om kommunen menar att budgetutrymmet inte styr klassificeringen kan förvaltarens agerande indikera att aktiviteten är isärkopplad från organisationens struktur (Eriksson-Zetterquist, 2009, 67-72). För att förstå hur detta mönster kan brytas kan man spekulera i varför det uppkommer från början. Min bild av det är att fastighetsförvaltaren främst gör det för att hen har rättfärdigat sitt agerande inför sig själv och inte värderar ekonomistyrningens bakomliggande principer som ska styra arbetet. Effektivitet kan även vara en faktor som påverkar agerandet (Meyer och Rowan, 1977, 355-358). Förvaltaren i kommun A verkar heller inte vara positiv till kommunens nya gränsvärde på fem procent av byggnadens totala värde trots att ekonomiavdelningen har satt upp detta gränsvärde för att styra bokföringen. Förvaltaren uppger att hen försöker arbeta efter en gräns på 50 000 kronor men verkar samtidigt påverkas av annat. Att det tillkommer en ny redovisningsregel i kommunen baserat på en procentuell andel av byggnadens totala värde kan ses som introduktionen av en ny institution. Ekonomiavdelningen som aktör har den formella ställningen att de kan skapa en institution (ett regelverk), men inte institutionalisera den eftersom det kräver acceptans och implementation av verksamheten (Czarniawaska, 2013, 90). Om regeln förankras i verksamheten i praktiken kan organisationens tillskrivas att ha institutionaliserat den

(Czarniawaska, 2013, 90). Om ekonomiavdelning ses som "embedded" mot sitt organisationsfält präglat av redovisningsreglering och lagstiftning kan de tänkas komma i kontakt med fler motsägelsefulla logiker och institutioner (Greenwood och Suddaby, 2006, 42). De kan därför antas ha en bra kunskap om alternativa redovisningsmetoder och därför förespråka ett byte av riktlinjer i kommunen. Ekonomiavdelningen introducerade detta och kan med sin ställning i organisationen samt med sin tillgång till resurser som verksamheten är beroende av (kunskap och möjligtvis ekonomiska resurser) ses som en aktör med möjlighet att skapa förändring (Battilana, 2006, 665-666).

Enhetschefen i kommun A verkar mer gå på de uppsatta gränsvärdena, men berättar även att man lyft ur en tillgång ur investeringslistan på grund av hög arbetsbelastning. En anledning som utifrån redovisningsmässiga principer kan diskuteras. Vidare har man i kommun A identifierat behovet av att utbilda personalen mer om komponentredovisning och kommunens uppsatta gränsvärden. Det kan därför tyckas som att ekonomiavdelningen i kommun A delar den här bilden av att de principer som ekonomerna håller högt inte har så bra fäste i verksamheterna. Min bedömning från alla kommunerna är att de ekonomiska principerna som ska styra bokföringen endast i begränsad och varierad grad är förankrade hos de som gör bedömningarna ute i verksamheten och bokför. Det finns värderingar och principer hos verksamheten som kommer i konflikt med de principer och värderingar som ekonomiavdelningen vill ska påverka bokföringen. Med andra ord, en konflikt mellan institutioner.

### **Den interna ekonomistyrningens roll**

Ett sätt att analysera vad jag kommer fram till här är att prata om ekonomistyrningens roll. Hur ekonomistyrningen uppfattas av verksamheten kan ha en avgörande roll för hur praxis utvecklas. Som redan konstaterat är ekonomiavdelningens roll att vara en brygga mellan regleringen och verksamheterna. Ekonomiavdelningens uppdrag är att styra verksamheterna och göra lagstiftning, normering och riktlinjer begripliga för verksamheterna samt praktiskt tillämpbara. Det har sagts under intervjuerna att de som arbetar på fastighetsavdelningarna inte läser och tar del av den här redovisningslagstiftningen utan överlåter det till ekonomiavdelningen. Inte speciellt förvånande egentligen, men intressant. Det innebär, och är den bilden jag har från intervjuerna, att all kontakt med lagstiftningen och normeringen som reglerar de arbetsuppgifter som verksamhetspersonalen har går genom ekonomiavdelningen.

Eftersom studien identifierar personalen på fastighetsavdelningen som centrala för klassificeringen av utgifterna är det intressant. Om till exempel ekonomistyrningen är väldigt bristfällig och ekonomiavdelningen är frånvarande. De som värnar om de redovisningsmässiga principerna är då frånvarande den praktiska hanteringen. Då verkar det otroligt att redovisningen kommer ha en hög följsamhet mot den lagstiftning och de normeringar som ska forma den. Det ligger alltså på ekonomiavdelningen att institutionalisera rätt regler, värderingar och strukturer. Då kommer redovisningen bli korrekt och ge organisationen legitimitet och stabilitet (Meyer och Rowan, 1977). Det är även då de kvalitativa egenskaperna, begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet samt öppenhet och transparens, som ska präglade den finansiella informationen kommer att göra det.

Ekonomiavdelningen som aktör behöver tillräckliga resurser för att nå ut till verksamheterna och institutionalisera de regelverk som de har bestämt ska gälla. Aktörer som upplever att de kommer missgynnas av förändringar är sannolikt inte benägna att anamma dem (Battilana, 2006, 661). Detta kan ha identifierats i studien samtidigt som även motsatsen har påvisats. Förvaltaren i kommun A började redovisa målning som drift trots att det enligt hen missgynnade hen. Det verkar därför som att verksamhetens uppfattning om de eller deras arbetssätt gynnas av en organisationsförändring i någon mån påverkar deras reaktioner.

I kommun C och D verkar den interna styrningen fungera bättre än i övriga kommuner. I båda kommunerna ger fastighetsavdelningen en positiv bild av relationen till ekonomiavdelningen och uppger att det finns en god dialog med fastighetsekonomen vid behov. De följer de riktlinjer som finns i styrdokumentet. Ekonomiavdelningen gör även regelbundna stickprov för att säkerställa så konteringar och fakturor stämmer. Uppföljning och möjligheten till ansvarsutkrävande har identifierats påverka inställningen till att följa regelverk (Falkman och Tagesson, 2008, 281). Därför kan stickprov och annan uppföljning ses som ett bra sätt att göra verksamheterna medvetna om att fel kommer hittas och ifrågasättas. Ekonomiavdelningens närvaro är återigen viktig. Riktlinjerna i kommun C och D och ekonomistyrningen verkar vara förankrad i verksamheterna. I kommun C framkommer det av ekonomichefen att ekonomistyrningen har ett verksamhetstänk med sig hela tiden. Det kan mycket väl bero på just ekonomichefen då hen har en bakgrund som fastighetsekonom i kommunen och därför kan tänkas ha god kunskap om det praktiska arbetet även för fastighetsförvaltarna. Den här mobiliteten inom, eller mellan, organisationer har identifierats bidra med kontakt med fler

organisatoriska kontexter och en förståelse för alternativa institutioner (Battilana, 2006, 666-667). Det kan leda till att personen i fråga inte ser rådande institutioner som förgivettagna och har viljan att genomdriva förändringar. Förankringen i verksamheterna kan tyckas vara central. Men tittar man istället på kommun A upplever till exempel inte förvaltaren att femprocentsregeln kommer fungera bra i praktiken. Känslan är därför att personen inte är positiv till att börja använda den riktlinjen i praktiken. Ekonomistyrningen möter här på motstånd när det inte finns stöd för ändringen i verksamheten. Det framkommer inte heller att det görs stickprov eller andra rutinkontroller i kommun A. Något som saknas från intervjuerna med alla kommuner är att revisorer inte lyfts som en påverkande aktör. Det kan vara intressant då de ofta i tidigare forskning lyfts som en viktig grupp för att institutionalisera förändringar av regleringen (Donatella, 2020; Haraldsson och Tagesson, 2014; Collin et al. 2009). Men inget tyder på att så är fallet i den här studien.

Att prata om en förankrad ekonomistyrning är inget nytt utan har gjorts i bland annat teori om balanserat styrkort. Olve, Roy och Wetter (1999) menar att en förutsättning för att implementera balanserat styrkort är att det finns en förståelse och gemensam grundsyn kring de övergripande förutsättningarna. Att ekonomistyrningen är förankrad är viktig eftersom det är människor med en egen vilja som man vill styra. Om dessa ska arbeta i enlighet med vad, i det här fallet, ekonomiavdelningen vill behöver de uppleva styrningen som rimlig och praktiskt tillämpbar. Då kommer de principer som finns hos ekonomiavdelningen, som kommer från lagstiftning och normering, att prägla redovisningen i hela verksamheten.

Man skulle även kunna tänka sig att förvaltarnas utbildning eller bakgrund påverkar vilka faktorer de tar hänsyn till vid klassificeringen. I kommun A kan man föreställa sig att fastighetsförvaltarens präglas av principer och värderingar som kommer från sin byggingenjörsbakgrund. De hamnar i konflikt med de principer som präglar ekonomiavdelningens styrning. I kommun C och D blir slutsatsen annorlunda vad gäller fastighetsförvaltaren/projektledaren där. De kan tyckas ha liknande erfarenhet, centrerat kring fastighetsbranschen, men verkar som tidigare nämnt ha en annan syn på kommunens uppsatta gränsvärde och ekonomernas styrning. Där finns det en samsyn kring hur arbetet ska göras och utgifter ska klassificeras. Därför är det troligt att verksamhetspersonalens bakgrund har en begränsad påverkan men att det mer handlar om ekonomiavdelningens närvaro och ekonomistyrningens förankring i verksamheten.

Förutom att personalen på fastighetsavdelningen som arbetar med underhåll av fastigheter målas ut som centrala för att kunna avgöra klassificeringen av utgifter finns det andra externa aktörer som påverkar. Det lyfts från flera håll att det finns, eller har funnits, lokala nätverk för både fastighets- och ekonomiavdelningarna som har påverkat. Där har de träffats under ordnade former för att diskutera aktuella frågor, regelförändringar, byta erfarenheter och resonemang. Nätverken verkar existera utifrån både ett behov av mer kunskap och ibland en insikt i att det föreligger olikheter i hanteringen mellan kommungränserna i till exempel länet. Behovet för mer kunskap verkar finnas i de kommuner som är väldigt små och saknar all expertkunskap internt. De kommuner jag har varit kontakt med har inte upplevt ett stort behov av den typen av nätverk för den anledningen, då de har den kunskapen på avdelningen. Därför verkar påverkan från dessa lokala nätverk avta med storleken på kommunen, eftersom personalen inte söker sig till dem om kunskapen finns internt. Istället bytte man i kommun D fokus från den föreningen man deltagit i till att fokusera på mer specifika samarbeten med kringliggande kommuner. Att lokala nätverk är en viktig arena för påverkan på redovisning är i linje med tidigare studier (Donatella, 2020; Carpenter och Feroz, 2001). Den här studien kan ge en möjlig förklaring till varför, och när, nätverken är viktiga och bidrar därför till den tidigare litteraturen om lokala nätverks påverkan på redovisning.

Kontakt med andra kommunala kollegor har de intervjuade genom fler arenor än lokala nätverk. Till exempel lyfts ett projekt som en av de stora redovisningsbyråerna höll där ekonomichefen deltog vid diskussioner om komponentredovisning. KEF och SKR lyfts som organisationer där man deltar på både utbildningar och seminarium. Dessa utgör forum där främst kommunalt anställda får träffa personer i samma position som de från andra kommuner och utbyta resonemang. Vad gäller SKR lyfts även att de används som ett bollplank för specifika redovisningsfrågor och kan därmed utgöra en viktig informationskälla vid osäkerhet. RKR är tidigare identifierat som en viktig aktör vid redovisningsförändringar (Haraldsson och Tagesson, 2014, 293). Eftersom de är normgivande påverkar dem mycket vilket tolkningsutrymme som kommunerna har att jobba med. Det visar sig i studien när till exempel begrepp från RKR lyfts som utgångspunkter för kommunernas styrdokument och uppsatta regler. SRKs skrifter lyfts som att ha påverkat både under införandet av komponentredovisning samt finnas med vid det pågående arbetet. Just gränsdragningen är något som de intervjuade säger inte har lyfts på något år vid träffar med SKR. Förmodligen var det ett ämne som togs upp precis när RKR:s krav på komponentredovisning kom 2014. En



kommun tar upp att välkända forskare inom redovisning har hyrts in eller gjort besök för att utveckla redovisningen och bidra med förtydliganden vid till exempel tolkningsutrymme. Flera av de intervjuade relaterar till sina tidigare arbetsplatser som i deras arbete idag kan bidra med en insikt om att det finns alternativa institutioner att tillgå (Battilana, 2006, 666-667).

Lokala politiker lyfts av Brorström (1997) som en viktig aktör för redovisningsförändring. I kommun A lyfts politikernas möjlighet till direkt inflytande på redovisningen av enhetschefen som berättar om en kommun där hen har arbetat. I kommun A berättar ekonomichefen att politikernas styr med hjälp av riktade medel och åsikter om hur dessa ska används. Hen säger att det är problematiskt då dem inte kan den redovisningsmässiga skillnaden mellan investering och drift. Om det är så att de redovisningsmässiga principerna som ekonomerna ska stå för undermineras och att de tvingas backa kan det stärka vad Brorström (1997, 102) fann i sin studie. Han upptäckte att ekonomerna inte lyckades ta plats och försvara den goda redovisningsseden mot politikernas vilja, vilket ledde till att aktörer som inte tillhör professionen påverkade desto mer. Att redovisningen skulle användas till att visa en för ögonblicket politiskt relevant bild istället för en rättvisande bild är direkt skadligt för dess legitimitet. Ekonomiavdelningen behöver med andra ord förankra en ekonomistyrning baserad på god redovisningssed på fler håll än bara mot verksamheten.

Frågan om mer tydlighet kring lagstiftningen och normeringen kommer upp vid flera intervjuer. På vissa håll efterfrågas det mer tydlighet medan andra tror att det är svårt att skapa tydlighet på det här området då det är så olika fastigheter som hanteras i kommunen. Värt att minnas är att Lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning är en principbaserad ramlag. Syftet är inte att i lag eller normering reglera i detalj utan möjliggöra för anpassning efter den specifika situationen (Wünstemann och Wünstemann, 2010, 17-18). Utmaningen blir att hålla redovisningen konsekvent. Enligt resonemanget ovan verkar ekonomistyrningen i organisationen spela stor roll för hur praxis påverkas. En förankrad ekonomistyrning kan då tänkas leda till en konsekvent redovisning.

Studien visar att lokala nätverk och intresseorganisationer kan påverka redovisningspraxis samt hur lagar och normering tolkas. Det ger stöd för att mimetisk och normativ isomorfism är krafter som spelar roll för redovisningens utformning. Under kapitel ”4.1.3. organisationsförändring” tog jag upp kritik mot begreppet ”normativ legitimitet” som den

normativa isomorfismen ofta relaterar om. Där förde jag ett resonemang där jag ställde detta i kontrast till ”professionell legitimitet”. Genom sin ställning i organisationen samt sin professionella status är det ekonomiavdelningens etablerade riktlinjer som redovisningen baseras på och som ses som legitimt. Detta normativa tryck som studien identifierar, påverkar genom att det finns en professionell legitimitet bakom ekonomistyrningen. Det är inte fråga om en generell norm som formar det här agerandet. Utan något som kommer från ekonomernas särställning i frågor som rör ekonomi. Det är därför i den här studien mer korrekt att prata om professionell legitimitet än normativ legitimitet kopplat till den normativa isomorfismen.

### **Studiens generaliserbarhet mot tidigare forskning**

Avslutningsvis kan studiens generaliserbarhet gentemot den befintliga redovisningslitteraturen diskuteras. Inom forskning om kommunal redovisning är det opportunistiska redovisningsval som stått i centrum (Donatella och Tagesson, 2020). Detta opportunistiska beteende möjliggörs av tolkningsutrymmet i lagar och normering. Tidigare studier har haft gemensamt att man undersökt faktorer eller incitament för opportunistiskt beteende. Till viss del kan den här studien passa in mot den beskrivningen. Studien inriktar sig på tolkningsutrymmets påverkan på redovisningen, men ställer andra frågor på mikronivå istället för makronivå. Genom att inte bara fråga hur tolkningsutrymmet påverkar redovisningen utan även vilka aktörer som har möjligheten att påverka på mikronivå ger studien ytterligare en dimension till tidigare forskning. Med det sagt har även tidigare studier identifierat centrala aktörer som påverkar redovisningen (Donatella, 2020; Haraldsson och Tagesson, 2014; Argento, Peda och Grossi, 2018; Carpenter och Feroz, 2001; Falkman och Tagesson, 2008) men detta på en aggregerad nivå. Studiens mikroperspektiv är det främsta som särskiljer den från tidigare forskning om hur tolkningsutrymmet från principbaserade regelverk påverkar redovisningspraxisen. Eftersom teori om institutionella entreprenörer inte har använts på ett brett plan inom tidigare litteratur på området kan studien även till viss del sägas ha ett annat teoriperspektiv.

## 8. Slutsats

*I detta avslutande kapitel presenteras de slutsatser jag har dragit ur analysen. Efter det läggs studiens bidrag fram ur både praktiskt och teoretiskt perspektiv följt av förslag till vidare forskning.*

Syftet med det här arbetet har varit att ge en ökad förståelse för hur tolkningsutrymmet i redovisningslagstiftning och normering påverkar redovisningspraxis samt vilka aktörer som är viktiga i den tolkningen. För att göra detta formulerades två frågeställningar. Första frågan fokuserade på hur redovisningspraxisen påverkas av det tolkningsutrymmet som finns i lagstiftning och normering. Den andra frågan gällde vilka aktörer som är centrala när det kommer till att påverka praxis utifrån tolkningsutrymmet som finns i lagstiftning och normering. För att svara på detta har studien fokuserat på tolkningsutrymme vid komponentredovisning och klassificeringen av om utgifter, kopplade till fastigheter, är investeringar eller driftskostnader.

Fyndet i den här studien indikerar på att tolkningsutrymmet från lagstiftning och normering konkretiseras av ekonomiavdelningen och att redovisningspraxisen påverkas av hur ekonomistyrningen förankras i fastighetsavdelningen. Tolkningsutrymmet hanteras av ekonomiavdelningen som upprättar regler baserade på ekonomiska uträkningar för den specifika kommunen och principer som har sitt ursprung i professionen. Stor del av den faktiska bokföringen kopplat till fastigheter sker däremot på fastighetsavdelningen. Där är det verksamhetspersonal, främst fastighetsförvaltare, som bestämmer över klassificeringen av utgifter. På mikronivå är det därför fler aktörer än ekonomer som påverkar praxis. Till hjälp för att göra dessa bedömningar har fastighetsavdelningen regelverk som ekonomiavdelningen har satt upp i interna styrdokument som ska styra verksamheterna. Dokumenten ses som ett förtydligande av tolkningsutrymmet från lagstiftning och normering och i verksamheterna är man medveten om att de ska luta sina bedömningar mot detta. Vad som visade sig av analysen av det kvantitativa materialet som ligger till grund för valet av kommun är att olika kommuner har förtydligat tolkningsutrymmet i lagstiftningen och normeringen med olika hög detaljering. Vissa kommuner har inte valt att formulera en gräns för vad ”betydande” eller ”väsentlig” innebär i olika sammanhang. Tolkningsutrymmet konkretiseras därför i varierad grad.

För att de principer och värderingar som genomlyser redovisningslagstiftningen och de normerande texterna ska påverka praxis, måste i sin tur verksamheten faktiskt arbeta med de regler som är uppsatta. Tillsammans med bland annat rådgivning och uppföljning utgör styrdokumentet den ekonomistyrning som ekonomiavdelningen utövar. Beroende på hur förankrad och institutionaliserad ekonomistyrningen är i verksamheten kommer de redovisningsmässiga principerna som ligger bakom styrningen att påverka i olika grad. Om verksamhetspersonalen låter sina bedömningar präglas av andra värderingar, principer eller åsikter kan inte längre praxis säga styras av den tolkning som ekonomerna har gjort.

För att förändra redovisningspraxis är det därför centralt att ekonomistyrningen lyckas bryta igenom invanda institutionaliserade arbetssätt på verksamhetsnivå. Styrningen behöver förankras hos de som kommer i kontakt med, och påverkar, bokföringen. Det är viktigt att organisationsstrukturen fungerar så att ekonomiavdelningen är närvarande hos verksamheterna och inte enbart finns som en stödfunktion. Ekonomiavdelningen behöver göra sig synliga genom kontroller och uppföljning för att kunna trycka på de värden och principer som är viktiga. De ageranden som ligger i linje med ekonomistyrningen behöver legitimeras ute i verksamheterna. Vidare behöver övriga ageranden fråntas den legitimiteten de har som grundar sig på andra principer och värderingar än de som kommer ur den redovisningsmässiga läran. Ses ett agerande inte som legitimt av verksamhetens personal i stort, verkar det lättare att vända individuellt invant beteende.

Förutom ekonomiavdelningen och verksamhetspersonalen finns andra parter som har möjlighet att påverka redovisningspraxisen. Eftersom verksamhetspersonalen är identifierade som en central aktör för utformningen av praxis, är det dessa som andra aktörer behöver influera för att indirekt påverka praxis. Främst identifieras olika arenor där möten skapas och erfarenheter, resonemang och kunskap då kan spridas mellan aktörer. Det är ofta olika lokala nätverk dit personer söker sig för att få kunskap och ta del av hur andra kollegor hanterar specifika frågor kopplade till redovisning. Kontakterna som skapas i och genom nätverken bidrar med att tyda redovisningslagstiftningen och normeringen till en praktisk hantering. Även genom intresseorganisationer träffas organisationsfältets aktörer och har på så vis möjlighet att påverka varandra. Främst sker detta genom SKR och KEF. SKR har även gett ut material som spelat en stor roll vid införandet av komponentredovisning. Dessa intresseorganisationer kan sägas påverka praxis just genom att man kommer åt och formar

synen på vad som är ett legitimt sätt att redovisa på. Det sker genom utbildningar, föreläsningar, att de agerar som bollplank vid frågor och genom material de producerar. Det finns anledning att anta att behovet av lokala nätverk och intresseorganisationer varierar beroende på vilken kunskap som finns internt. Därför kommer vissa kommuner söka sig till dessa aktörer och andra inte. Givetvis är RKR och deras skrifter en faktor som påverkar praxis, men det sker indirekt eftersom verksamhetspersonal inte tar del av deras material. Lokala politiker har även möjlighet att både direkt och indirekt påverka praxis. Med hjälp av riktade medel och en möjlighet att köra över ekonomernas åsikter. Eftersom deras kunskap om god redovisningssed är varierad, kan detta utgöra ett hot mot den rättvisande bilden som redovisningen ska ge. Centralt för de aktörer som har möjlighet att påverka de personer som arbetar med den praktiska bokföringen är främst en sak: de påverkar den här personens bild av vilka ageranden som är legitima.

Huruvida studiens slutsatser är applicerbara utanför de fall som studerats är svårt att fastslå. Man kan tänka sig att om andra kommuner, eller personer i kommunerna, hade intervjuats skulle resultatet ha kunnat se annorlunda ut. Det framkom även under intervjuerna att arbetsfördelningen och fastighetsavdelningarnas omfattning varierar mycket mellan stora och små kommuner. Det kan därför finnas begränsad möjlighet att generalisera slutsatserna till kommuner och fastighetsavdelningar som skiljer sig mycket från de som har intervjuats. Däremot bör hanteringen inte skilja sig så mycket mellan kommuner av liknande storlek där man organiserat sig på ett liknande sätt som i dessa fyra kommuner. Slutsatserna om vilka aktörer som är viktiga för att påverka praxis utifrån tolkningsutrymmet kan däremot tyckas ha en högre grad av generaliserbarhet.

Avslutningsvis ska sägas att även om redovisning tycks vara en fråga som berör ekonomiavdelningarna i kommunerna, är verkligheten mer komplex. Det är inte bara ekonomiprofessionen som påverkar redovisningspraxis utan organiseringen ger utrymme för andra aktörer att delta i redovisningsprocessen. Tolkningsutrymmet är heller inget som bör ses som något negativt. Det är en principbaserad lagstiftning och tolkningsutrymmet ger möjlighet att anpassa redovisningen från fall till fall. Det är sedan ekonomistyrningens roll att försäkra organisationen, och externa parter, om att redovisningen är konsekvent.

## 8.2 Studiens bidrag och förslag till vidare forskning

Det praktiska bidraget som studien ger är en bättre bild över hur redovisningspraxis påverkas av tolkningsutrymmet i lagstiftning och normering samt vilka aktörer som är centrala för den här påverkan. Det kan vara av vikt för kommunsektorn när de möter nya lagar eller normeringar de måste ta ställning till. Studiens bidrag kan även vara av värde för de kommuner som upplever att ekonomistyrningen i organisationen är otillräcklig och vill forma den så att den praktiska bokföringen påverkas mer.

Det teoretiska bidraget från studien är en ökad förståelse för vilka aktörer som påverkar hur tolkningsutrymmet i kommunal redovisningslagstiftning och normering omsätts i praktiken samt hur praxis påverkas av detta. Studien bidrar även till forskningen genom att med institutionell teori ta ett mikroperspektiv och inkludera teori om institutionella entreprenörer. En kombination som sticker ut från det makropräglade forskningsfältet. Den bidrar även med en bättre bild av vilka aktörer som söker sig till lokala nätverk och varför de gör detta. Studien kan även ses som bidragande till forskningsfältet eftersom den undersöker en del av ett område som det inte tidigare har forskats så mycket om. Och dessutom gör det med ett delvis nytt teoretiskt perspektiv. Jag syftar på att det är ett mikroperspektiv som präglat studien i ett forskningsfält om kommunal redovisning där makroperspektivet dominerar. Vidare är även teori om institutionella entreprenörer relativt utforskat i samband med den här typen av forskning.

Som förslag till vidare forskning föreslår jag att kommande studier fokuserar på att kartlägga fler fall och att man riktar in sig på att få en bild från kommunerna som inkluderar både fastighetsavdelningen och ekonomiavdelningen. Det är dessa fall som jag själv tycker har gett mest. För de som vill läsa mer invecklade resonemang om institutionell teori och institutionella entreprenörer rekommenderar jag att kika på *The SAGE handbook of Organizational Institutionalism*.

## 9. Referenslista

### Böcker och kapitel i böcker:

Ahrne, Göran; Svensson, Peter. (2015). *Kvalitativa metoder i samhällsvetenskapen*. I Ahrne, Göran; Svensson, Peter. (red). *Handbok i kvalitativa metoder*. Liber, upplaga 2:4 pp. 8-15

Boxenbaum, Eva; Jonsson, Stefan. (2008) *Isomorphism, diffusion and decoupling*. I Greenwood, Royston; Oliver, Christine; Suddaby, Roy; Sahlin, Kerstin (red). *The SAGE handbook of organizational institutionalism*. SAGE publications ltd, pp. 78-98.

Brorström, Björn. (1997). *För den goda redovisningsseden*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn; Haglund, Anders; Solli, Rolf. (2014). *Förvaltningsekonomi*. Tredje upplagan. Studentlitteratur.

Brorström, Björn. (2007). *Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet: Om onödiga störningar och bristande aktualitet*. I Siverbo, Sven; Lena. Andersson-Felé; David, Karlsson; och Viveka, Nilsson (red). *Demokratisk och effektiv styrning. En antologi om forskning i offentlig förvaltning*. Lund: Studentlitteratur, 143-157.

Czarniawska, Barbara. (2013). *The tales of institutional entrepreneurs*. I Müller, Andreas P; Becker, Lutz (red). *Narrative and innovation. New ideas for business administration, strategic management and entrepreneurship*. Springer VS, pp. 89-117.

Deephouse, David L; Suchman, Mark. (2008). *Legitimacy in organizational institutionalism*. I Greenwood, Royston; Oliver, Christine; Suddaby, Roy; Sahlin, Kerstin (red). *The SAGE handbook of organizational institutionalism*. SAGE publications ltd, pp. 49-77.

Donatella, Pierre. (2016). *Artificiell styrning av resultat, Om ekonomi, politik och tjänstemän*. Bokförlaget BAS.

Eriksson-Zetterquist, Ulla. (2009). *Institutionell teori – idéer, moden, förändring*.

Eriksson-Zetterquist, Ulla; Ahrne, Göran. (2015). *Intervjuer*. I Ahrne, Göran; Svensson, Peter. (red). *Handbok i kvalitativa metoder*. Liber, upplaga 2:4 pp. 34-53

Hardy, Cynthia; Maguire, Steve. (2008). *Institutional entrepreneurship*. I Greenwood, Royston; Oliver, Christine; Suddaby, Roy; Sahlin, Kerstin (red). *The SAGE handbook of organizational institutionalism*. SAGE publications ltd, pp. 198-217

Johansson, Jörgen. 2020. *Teorier för kvalitativa studier*. I Abrahamsson Löfström, Carina; Rombach, Björn (red.). *Andra hjälpen. Allt du behöver veta för att skriva en uppsats*. Lund: studentlitteratur.

Jacobsen, Dag Ingvar. (2002). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Karlsson, S. Tom. (2017). *New public management ett nyliberalt 90-talsfenomen?* Lund: Studentlitteratur.

Körner, Svante; Wahlgren, Lars. (2015). *Statistiska metoder*. Lund: studentlitteratur

Meyer, John W; Scott, W. Richard. (1983). *Centralization and the legitimacy problems of local government*. I Meyer, John W; Scott, W. Richard (red). *Organizational environments: ritual and rationality*. Sage publications ltd, pp. 199-215.

Olve, Nils-Göran; Roy, Jan; Wetter, Magnus. (1999). *Balanced Scorecard: I svensk praktik*. Malmö: Liber, Upplaga 2:1.

Ryan, Bob; Scapens, Robert W; Theobald, Michael. (2002). *Research method & methodology in finance accounting*. 2<sup>nd</sup> edition. Thomson Learning.

Solli, Rolf. 2020. *Kvalitativa sekundärmaterial*. I Abrahamsson Löfström, Carina; Rombach, Björn (red.). *Andra hjälpen. Allt du behöver veta för att skriva en uppsats*. Lund: studentlitteratur.

Svensson, Peter. (2015). *Teorins roll i kvalitativ forskning*. I Ahrne, Göran; Svensson, Peter. (red). *Handbok i kvalitativa metoder*. Liber, upplaga 2:4 pp. 208-219

Svensson, Peter; Ahrne, Göran. (2015). *Att designa ett kvalitativt forskningsobjekt*. I Ahrne, Göran; Svensson, Peter. (red). *Handbok i kvalitativa metoder*. Liber, upplaga 2:4 pp. 17-31

Tagesson, Torbjörn; Öhman, Peter. (2017). *Redovisning i ett nötskal*. Lund: Studentlitteratur.



### **Artiklar, hemsidor och rapporter:**

Argento, Daniela; Peda, Peeter; Grossi, Giuseppe. (2018). *The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: the case of Estonia*. Public Administration and Development, Vol. 38 No. 1, pp. 39-49

Ballantine, Joan; Forker, John; Greenwood, Margaret. (2007). *Earnings management in english NHS hospital trusts*. Financial accountability & management, Vol. 24, No. 4, pp. 421-440.

Battilana, Julie. (2006). *Agency and Institutions: The Enabling Role of Individuals' Social Position*. Organization, Vol. 13, no. 5 pp. 653-676.

Bergevärn, Lars-Eric; Mellemvik, Frode; Olson, Olov. (1995). *Institutionalization of municipal accounting – a comparative study between Sweden and Norway*. Scand. J. Mgmt, Vol. 11, No. 1 pp 15-41.

Carpenter, Vivial L; Feroz, Ehsan H. (2001). *Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments decisions to adopt generally accepted accounting principles*. Accounting, organizations and society, Vol. 26, pp. 565-596.

Collin, Sven-Olof Yrjö; Tagesson, Torbjörn; Andersson, Anette; Cato, Joosefin; Hansson, Karin. (2009). *Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories*. Critical perspectives on accounting, Vol. 20, pp. 141-174.

Cohen, Sandra; Bisogno, Marco; Malkogianni, Ioanna. (2019). *Earnings management in local governments: the role of political factors*. Journal of applied accounting research, Vol. 20, No. 3, pp. 331-348.

DiMaggio, Paul J; Powell, Walter W. (1983). *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizations fields*. American sociological review, Vol. 48, No. 2 pp. 147-160

Donatella, Pierre. (2020). *Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. 32 No. 2, pp. 247-265

Donatella, Pierre; Haraldsson, Mattias; Tagesson, Torbjörn. (2018). *Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities?* International review of administrative sciences, Vol. 85, No. 4, pp. 673-691.

Donatella, Pierre; Tagesson, Torbjörn. (2020). *CFO characteristics and opportunistic accounting choice in public sector organizations*. Journal of management and governance.

Ekonomistyrningsverket. (2015). *Handledning – Redovisning av komponenter. Stöd till de myndigheter som ska dela upp sammansatta anläggningstillgångar i komponenter*.

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

Greenwood, Margaret J. (2017). *Regulatory incentives and financial reporting quality in public healthcare organizations*. Accounting and business research, Vol. 47, pp. 831-855.

Greenwood, Royston; Suddaby Roy. (2006). *Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accountings firms*. The academy of management journal, Vol. 49, no. 1 pp. 27-48.

Greenwood, Royston; Suddaby, Roy; Hinings, C. R. (2002). *Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields*. Academy of Management Journal, Vol. 45 pp. 58–80.

Kolada. (2020). *Fri sökning, "Invånare totalt, antal"*. Hämtad 2020-11-26.

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

Marton, Jan. (2015). *Osäkerhet vid värdering och tillsyn av redovisning*. Tidningen Balans, Föreningen auktoriserade revisorer. <https://www.tidningenbalans.se/kronika/osakerhet-vid-vardering-och-tillsyn-av-redovisning/> Hämtad 2020-09-08

Mayer, John W; Rowan, Brian. (1977). *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. American journal of sociology, Vol. 83, No. 2 pp. 340-363.

Mohamed, Ibrahim A.H. (2017). *Some issues in the institutional theory: A critical analysis*. International journal of scientific & technology research, Vol. 6, No. 9 pp. 150-156.

Nordlund, Bo. u.å. B. *Uppföljning – införandet av krav på komponentavskrivning i kommuner och landsting. Tillämpning – fastighetsrelaterade tillgångar*.

Oliver, Christine. (1991). *Strategic responses to institutional processes*. The academy of management review, Vol. 16, No. 1 pp. 145-179.

Pilcher, Robyn. (2011). *Implementing IFRS in local government. Institutional isomorphism as NPM goes mad?* Local government studies, Vol. 37, No. 4 pp. 367-389.

Pilcher, Robyn; Van Der Zahn, Mitchell. (2010). *Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment*. Financial accountability & management, Vol. 26, No. 3, pp. 299-324.

Regeringskansliet. (2016). *En ändamålsenlig kommunal redovisning SOU 2016:24*. <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2016/03/sou-201624/> Hämtad 2020-09-15.

Rådet för kommunal redovisning. (2011). *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*.

Rådet för kommunal redovisning. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning. En idéskrift om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*.

Rådet för kommunal redovisning. (2018). *Rekommendation R4 Materiella anläggningstillgångar*.

Rådet för kommunal redovisning. (2019). *Tolkning och tillämpning av avstegregeln*.

Rådet för kommunal redovisning. u.å. *Övergång till komponentavskrivning.*

Skatteverket. (2020). *Rättslig vägledning: God redovisningssed 2020.*

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.11/3201.html#> Hämtad 2020-09-15

Stalebrink, Odd J. (2007). *An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities.* Financial accountability & management, Vol. 24 No. 4, pp. 441-458

Starova M, Cermakova H, 2010. *Method of component depreciation of fixed assets and its comparison with traditional methods.* Agris on-line papers in economics and informatics, Vol. 2, No. 3, pp. 37-46

Suchman, Mark C. (1995). *Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches.* Academy of management review, Vol. 20 No. 3, 571-610

Sveriges kommuner och landsting. (2014). *Komponentredovisning av fastigheter i förvaltningar.*

Sveriges kommuner och landsting, u.å. *"En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning" övergripande sammanställning av ny redovisningslag samt att tänka på vid övergång till ny lag.*

<https://skr.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/bokforingochredovisning/lagomkommunalbokforingochredovisning.14696.html>

Tagesson, Torbjörn; Klugman, Michelle; Ekström, Maria Lindvall. (2013). *What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports.* J manag Gov, Vol. 12, pp. 217-235.

Wahyudi, Imam. (1999). *Mainstream accounting and its paradigm: A critical analysis.* Gadhad Mada International Journal of Business. Vol. 1, No. 2, pp. 99-112.

Wünstemann, Jens; Wünstemann, Sonja. (2010). *Why consistency of Accounting Standards Matters: A Contribution to the Rules-Versus-Principles Debate in Financial Reporting.* ABACUS, vol. 46, No. 1, 2010.