



HÖGSKOLAN VÄST

Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi

Kandidatuppsats i företagsekonomi, 15 hp

Komponentredovisning inom kommuner

- En kvalitativ studie kring komponentredovisningens utmaningar

EXC517
Vårterminen 2022

Författare: Liza Backlund
Författare: Sarah Isacson

Handledare: Eva Johansson
Examinator: Stefan Hellman

Förord

Inledningsvis vill vi författare tacka samtliga personer som bidragit till studien. Ett stort tack till de fyra kommuner som medverkat i intervjuer och gjort denna studie genomförbar. Stort tack för att ni tog er tid att ställa upp och samarbeta med oss. Vi vill också tacka vår handledare Eva Johansson för hennes tips, inspiration till tidigare forskning och stöd under studiens gång. Tack till vår examinator Stefan Hellman som också varit ett stöd och givit oss goda råd. Tack till alla våra kurskamrater som kritiskt granskat studien och givit oss feedback under studiens gång så vi kunde förbättra studien under skrivprocessen.

Vi vill också tacka Högskolan Väst för den lärdom vi fått under våra år på Ekonomiprogrammet. Ännu en gång, ett stort tack till alla som varit med för att göra denna studie genomförbar, utan er hade det inte varit möjligt.



Liza Backlund



Sarah Isacson

Sammanfattning

Titel: Komponentredovisning inom kommuner – en kvalitativ studie kring komponentredovisningens utmaningar

Författare: Liza Backlund & Sarah Isacson

Kurs: EXC517

Termin: Vårterminen 2022

Institut: Kandidatuppsats i företagsekonomi, Institutionen för ekonomi och IT, Högskolan Väst

Komponentredovisning innebär att tillgångar delas in i ett antal komponenter, där varje komponent skrivs av för sig. Under 2014 blev komponentredovisning tvingande för alla kommuner att tillämpa i sin redovisning. Tidigare forskning visar på både hög och låg efterlevnad av nya redovisningsstandarder, samt en förväntan på ökad administrativt arbete vid antagande av nya standarder. Studien har syftat till att få en ökad förståelse kring hur kommuner antar komponentredovisning och dess utmaningar. Studien syftar även till att studera om det tagit fram någon gemensam praxis gällande komponentredovisning för kommuner. En kvalitativ multipel fallstudie har utförts genom intervjuer med fyra kommuner belägna i Västsverige. Resultatet visade olika nivåer av efterlevnad av de nya standarderna. Dessutom visade det inte på någon gemensam praxis gällande kommuners komponentredovisning. Resultatet visade även att antagandet av komponentredovisning har bidragit till en ökad administrativ belastning. Vidare upptäcktes att kommuner anser att de följer god redovisningssed men att det skiljer sig huruvida deras komponentredovisning uppvisar rättvisande bild.

Nyckelord: Komponentredovisning, Kommun, God redovisningssed, Rättvisande bild, Institutionell teori

Abstract

Title: Component accounting within municipalities – a qualitative study of the challenges of component accounting

Authors: Liza Backlund & Sarah Isacson

Course: EXC517

Semester: Spring term 2022

Institute: Bachelor thesis in business administration, Department of finance and IT, University West.

Component accounting means that assets are divided into several components, where each component is depreciated separately. In 2014, component accounting became mandatory for all municipalities to apply in their accounting. Previous research shows both high and low compliance with new accounting standards, as well as an expectation of increased administrative work when adopting new standards. The study aimed to gain an increased understanding of how municipalities approach component accounting and its challenges. The study also aims to investigate whether it has developed a common practice regarding component accounting for municipalities. A qualitative multiple case study has been conducted through interviews with four municipalities located in Western Sweden. The results showed different levels of compliance with the new standards. In addition, it did not show any common practice regarding component accounting by municipalities. The results also showed that the adoption of component accounting has contributed to an increased administrative burden. Furthermore, it was discovered that municipalities consider themselves to be in compliance with generally accepted accounting principles, but that it differs whether their component accounting presents a true and fair view.

Keywords: Component accounting, Municipality, Generally accepted accounting principles, True and fair view, Institutional theory

Förkortningslista

BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
KRL	Lagen om Kommunal Redovisning
LKBR	Lagen om Kommunal Bokföring och Redovisning
RKR	Rådet för Kommunal Redovisning
SKR	Sveriges Kommuner och Regioner
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Syfte	3
1.4 Frågeställningar	3
2. Kommunal redovisning	4
2.1 Ramlag	4
2.2 Lagreglering inom kommunal redovisning.....	4
2.3 Rådet för kommunal redovisning	5
2.3.1 <i>Organets rekommendationer kring materiella anläggningstillgångar</i>	5
2.4 Lagstadgade principer.....	5
2.4.1 <i>God redovisningssed</i>	6
2.4.2 <i>Rättvisande bild</i>	6
3. Teoretisk referensram	7
3.1 Insamling av teori	7
3.2 Institutionell teori.....	7
3.2.1 <i>Mekanismerna inom institutionell teori</i>	8
3.2.2 <i>Institutionell teori och god redovisningssed</i>	8
3.3 Övergången till nya redovisningsprinciper.....	9
3.4 Efterlevnad av nya redovisningssystem.....	9
3.5 God redovisningssed.....	10
3.5.1 <i>Definitionen av god redovisningssed</i>	11
3.5.2 <i>God redovisningssed inom kommuner</i>	11
3.6 Rättvisande bild	12
3.6.1 <i>Förhållandet mellan rättvisande bild och god redovisningssed</i>	12
3.7 Sammanfattning av teori.....	12
4. Metod	14
4.1 Vetenskapligt synsätt	14
4.1.1 <i>Multipel fallstudie</i>	14
4.1.2 <i>Abduktiv ansats</i>	14
4.2 Urvalsprocess.....	15
4.2.1 <i>Intervjuguide</i>	16
4.2.2 <i>Genomförande</i>	17
4.2.3 <i>Dataanalys</i>	17

4.3 Forskningsetiska principer	18
4.4 Trovärdighet.....	19
4.4.1 Tillförlitlighet	19
4.4.2 Överförbarhet.....	19
4.4.3 Pålitlighet.....	20
4.4.4 Konfirmering	20
4.5 Källkritik	20
5. Empiri.....	22
5.1 Övergången till komponentredovisning.....	22
5.2 Komponentredovisning.....	24
5.3 God redovisningssed och rättvisande bild	27
5.4 Sammanfattning av empiri.....	29
6. Analys	30
6.1 Institutionell teori.....	30
6.2 Övergången till komponentredovisning.....	30
6.3 Komponentredovisning inom kommuner	31
6.4 God redovisningssed och rättvisande bild	34
7. Slutsats.....	35
7.1 Slutdiskussion	35
7.2 Studiens begränsningar	36
7.3 Vidare forskning	37
Referenslista	38
Bilaga 1. Litteratursökning.....	1
Bilaga 2. Intervjuguide.....	2

1. Inledning

Inledningskapitlet börjar med en presentation av uppsatsens bakgrund. Följande avsnitt i kapitlet bygger på en problemdiskussion som ger grund till studiens syfte samt forskningsfrågor.

1.1 Bakgrund

De regelverk som finns idag i Sverige kring hur årsredovisning och årsbokslut ska upprättas tas fram av Bokföringsnämnden (BFN). Det finns idag fyra regelverk, K1, K2, K3 och K4. I dessa regelverk återfinns samtliga regler som är nödvändiga inför upprättande av årsredovisning, årsbokslut samt koncernredovisning (BFN, 2021). K3-regelverket är huvudregelverket som Sveriges kommuner ska tillämpa i sin helhet. I samband med införandet av K3-regelverket 2014 skedde förändringar kring redovisningen av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2012:1).

Före införandet skedde värderingar av materiella anläggningstillgångar i sin helhet och avskrivningar genomfördes på den totala tillgången och den uppskattade nyttjandeperioden. Numera används komponentredovisning som innebär med ett enklare uttryck att tillgångar delas in i ett antal komponenter. När en komponent ersätts betraktas det som en reinvestering som skrivs av separat utifrån den enskilda komponentens förväntade nyttjandetid. Materiella tillgångar som består av betydande komponenter där förbrukningen av dessa skiljer sig åt betydligt, ska delas upp (BFNAR 2012:1, Kap. 17.4). Ett vanligt exempel på sådana tillgångar är fastigheter där komponenter kan bestå av tak, stomme och fasad (BFNAR 2012:1). De anläggningar som omfattas för en kommun är i huvudsak kommunala byggnader, idrottsplatser, vägar och gator (Wiklander, 2016).

Kravet kring komponentredovisning infördes från och med 2014 i det regelverk för redovisning som kommuner och regioner följer (SKR, 2015). Detta resulterade i att det blev en naturlig del av redovisningen i och med den nya lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). I samband med det krav på införande kom också rådet för kommunal redovisning (RKR) ut med information kring övergångsbestämmelser. Det innebar att det infördes krav att kommuner ska redovisa materiella anläggningstillgångarna i enlighet med komponentredovisning (SKR, 2015). Vidare infördes en uppdaterad version av rekommendationen av redovisning av materiella anläggningstillgångar. Rekommendationen beskriver att komponentavskrivningar ska tillämpas på tillgångar som omfattas av komponenter med olika nyttjandeperioder (RKR, 2018).

Komponentredovisning ger en mer rättvisande bild av kommuners redovisning (SKR, 2015). Bland annat genom att utgifter för underhåll som är av betydande värde och har lång nyttjandeperiod skrivs av. Tillgångar som har långa nyttjandeperioder som består av en moderkomponent, samt flera dotterkomponenter som skiljer sig i nyttjandeperioder, är de delar som kan aktualiseras till ett närvarande penningvärde när komponenten byts ut. En moderkomponent kan exempelvis vara en fastighet medan en dotterkomponent kan

omfatta fasad, fönster eller tak. Avskrivningarna baseras på varje enskild komponents nyttjandeperiod i stället för tillgången som helhet (SKR, 2015; RKR, 2014). Vid byte av en komponent redovisas den som en tillgång i stället för en kostnad. En fördel med komponentredovisning är att avskrivningarna på de utbytta komponenterna ger bättre underlag för framtida återanskaffningar på de äldre komponenterna. Det kan exempelvis beröra en moderkomponent i form av stomme. I det långa loppet resulterar detta i en ökad möjlighet för kommuner att genomföra effektiv planering av underhåll med hänsyn till ett ekonomiskt och tekniskt perspektiv (ibid.).

RKR:s krav var ett sätt att kunna harmonisera redovisningsmetoderna och ge en mer verklighetsnära och rättvisande bild kring redovisningen, eftersom RKR har som uppgift inom den kommunala sektorn att framställa god redovisningssed (Brorström, Eriksson & Haglund, 2011). Det innebär att kommuners årsredovisningar ska följa god redovisningssed. Syftet med RKR:s nya ramverk är att tillgångar ska matcha intäkter och kostnader samt ge en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter. Det innebär stora förändringar samt komplexa utmaningar i form av bland annat ökade arbetsysslor för kommuner (SKR, 2015).

1.2 Problemdiskussion

Före införandet av K3-regelverket belyste Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011) att dåvarande praxis riskerade att vilseleda användare av redovisningsinformationen, samt att praxisen gav en missvisande bild av den ekonomiska utvecklingen. BFN skickade då ut brev där de beskrev upprättandet kring K3 och komponentredovisning. Reaktionerna från deras remissbrev har varit både positiva samt negativa där det finns parter som klarlägger problematiken kring komponentredovisning (BFN, 2020). I det stora hela ansåg majoriteten att det nya regelverket kommer innebära en stor utmaning samt att avskrivningsmetoden innehåller en stor andel bedömningar (Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011). Genom att införa komponentredovisning skulle det leda till en tydligt förbättrad redovisning. Det har därför varit en rimlig strävan att arbeta med komponentredovisning. Det finns däremot en svårighet bland tillgångar med en lång nyttjandeperiod eftersom det är svårt att avbilda den ekonomiska innebörden. Vid införandet av komponentredovisning upptäcktes ett behov av att utveckla praxis för komponentindelning i olika områden (Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011).

Som tidigare nämnts framkommer det bestämmelser kring materiella anläggningstillgångar av LKBR. Däremot finns det en vag information i området kring komponentredovisning gällande vägledning och rekommendation (SKR, 2015). I och med att lagen fortfarande är relativt ny verkar det finnas kvarvarande svårighet för kommuner kring hur komponentindelning ska ske i förhållande till komponentredovisning. Lennartsson (2014) beskriver att komponenter ska anses ha en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod. Däremot framkommer det inga anvisningar kring vad den väsentliga skillnaden ska vara. Det framgår att RKR samt andra normgivare inte har uttalat sig kring hur komponentredovisning ska utföras (SKR, 2015).

Det är en svårighet att kommuner inte vet hur komponenter ska indelas om det inte finns någon grundläggande praxis. Exempelvis vilka nyttjandeperioder som ska tillämpas samt vilka komponenter som ska tas upp bland kommuner (SKR, 2015). Det förekommer även kritik som riktats mot införandet av komponentredovisning där den vanligaste kritiken innefattar en ökning av administrativt arbete, samt att hålla reda på alla komponenter när nyttjandeperioder skiljer sig. Det saknas tydlighet kring hur uppdelningen av komponenter ska ske inom kommuner och de behöver själva göra bedömningar med grund i sina egna förutsättningar (SKR, 2015). En konkret utmaning som presenteras vid antagandet av K3-regelverket och komponentavskrivning är att det ofta förekommer en avsaknad av underlag för komponentindelning. Det kommer resultera i ett mer omfattande register över anläggningarna (Lennartsson, 2014). Ytterligare en utmaning med komponentredovisning är bristen på kunskap och tidigare forskning kopplat till kommuner, därav är det relevant att genomföra en undersökning bland kommuner.

1.3 Syfte

Syftet är att öka förståelsen kring hur kommuner tar sig an komponentredovisning och dess utmaningar, samt att studera om det tagits fram någon gemensam praxis gällande komponentredovisning för kommuner.

1.4 Frågeställningar

För att uppnå syftet kommer vi utgå från följande frågeställningar:

- Har det skapats någon gemensam praxis från normgivande organ i hur komponentindelning ska göras för kommuner?
- Följer kommuners komponentredovisning god redovisningssed samt rättvisande bild?
- Hur kan rekommendationer och lagstiftning underlätta övergången till en ny redovisningsreglering?

2. Kommunal redovisning

Följande kapitel presenterar relevanta lagar och rekommendationer inom kommunal redovisning. Kapitlet presenterar även det normgivande organ som upprättar rekommendationer.

2.1 Ramlag

Lagstiftningen kring kommunal redovisning är uppbyggd som en ramlag. Orsaken till detta är att utvecklingen av det kommunala redovisningsområdet skulle försvåras om regelverket innehöll allt för detaljerade regler. Med hjälp av ramlagstekniken ökar flexibiliteten i regelverken vilket är en nödvändighet i ett ständigt utvecklande samhälle (Wiklander, 2016). En förutsättning är dock att ramlagar kompletteras, men det behöver inte innefatta andra rättsregler (Hydén 1984 se Wiklander 2016, s. 91).

2.2 Lagreglering inom kommunal redovisning

I början av 1998 trädde lagen om kommunal redovisning (KRL) i kraft med utgångspunkt att Årsredovisningslagen (ÅRL) skulle ligga till grund för bestämmelserna. Dessförinnan var kommunal redovisning i stort sett oreglerad kring materiella regler. Det var då kommunförbundens uppgift att själva arbeta fram redovisningslösningar för kommunerna. I samband med införandet av KRL lämnades även förslag på ett nytt oberoende organ vars syfte skulle bli att utveckla god redovisningssed. Staten, Svenska kommunförbundet samt Landstingsförbundet bildade därmed organet RKR. Det normgivande organets uppgift är att komplettera lagstiftningen. (Wiklander, 2016).

Syftet med en reglering av den kommunala redovisningen är bland annat möjligheten att öka jämförelsen mellan kommuner. Ett annat syfte är att underlätta för intressenter som vill se hur verksamheten bedrivs eller hur de ekonomiska medlen används. Kommuner måste kunna visa en tillförlitlig och användbar redovisning och genom en reglering ökar det förutsättningarna för en sådan redovisning (Wiklander, 2016).

KRL upphävdes i början av 2019 och ersattes därefter av LKBR. Likt den tidigare lagen är LKBR en ramlagstiftning men med en utökning av mer utförliga bestämmelser se Linders, Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, Karnov (JUNO) (besökt 2022-04-07). I följande arbete har ingen avgränsning till en av lagtexterna gjorts utan löpande sker hänvisning till både KRL och LKBR, beroende på vilken lag som var aktuell när källhänvisningen publicerades.

Av LKBR följer i 1 kap. 2 § att kommuner är bokföringsskyldiga samt att de ska upprätta en årsredovisning för varje räkenskapsår. Vidare följer i 3 kap. 1 § att bokföringsskyldighet innebär att kommuner löpande ska bokföra alla ekonomiska händelser. De ska se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter och vid räkenskapsårets slut ska den

löpande bokföringen avslutas med en årsredovisning. Avslutningsvis ska all räkenskapsinformation bevaras i läsbar form.

2.3 Rådet för kommunal redovisning

En ramlagstiftning har ett behov av utfyllnad genom exempelvis annan normgivning. Ett sådant exempel inom kommunal redovisning är det normgivande organet RKR och deras roll för utformandet av rekommendationer (Wiklander, 2016). Deras roll följer av uttalanden i förarbeten till KRL. De är en ideell förening där staten och Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) är föreningens medlemmar. Wiklander (2016) förklarar att av stadgarna framgår att RKR ska vara ett oberoende organ gällande normbildning för frågor kring redovisning inom kommuner och landsting. Bland stadgarnas 2 § RKR framgår att deras huvuduppgift är att främja och utveckla god redovisningssed enligt LKBR. Vidare följer att deras uppgift är att tolka god redovisningssed samt arbeta fram rekommendationer inom redovisning som har principiell betydelse eller är av större vikt (Wiklander, 2016).

2.3.1 Organets rekommendationer kring materiella anläggningstillgångar

Bland RKR:s rekommendationer återfinns bland annat en rekommendation som berör materiella anläggningstillgångar. Där framgår att en materiell anläggningstillgång redovisas i balansräkningen som en tillgång när det är sannolikt att kommunen kommer ta del av de framtida ekonomiska fördelarna, samt när anskaffningsvärdet på tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (RKR, 2018). Av 7 kap. 3 § LKBR följer att avskrivning ska ske på anläggningstillgångar som har en begränsad nyttjandeperiod. Det finns dock ingen specifik avskrivningsmetod enligt lagen, utan kommunen ska själva välja den metod som avspeglar hur värdet på tillgångarna succesivt förbrukas. Om en tillgång har flera betydande komponenter där skillnader i förbrukningen förväntas vara väsentlig, ska dessa delas upp. Komponenterna ska då skrivas av separat i enlighet med komponentavskrivning. I praktiken innebär det att tillgångar delas upp i skilda komponenter med olika livslängder. Komponenterna får således olika avskrivningstider (SKR, 2015).

2.4 Lagstadgade principer

Inom kommunal redovisning är god redovisningssed och rättvisande bild lagstadgade principer som följer av LKBR. Det finns även ytterligare principer som kommunal redovisning följer. Dessa är fortlevnadsprincipen, principen om konsekvent tillämpning och jämförbarhet, försiktighetsprincipen, periodiseringsprincipen, post-för-post principen, kvittningsförbudet, kontinuitetsprincipen samt kongruensprincipen (SFS 2018:597, kap. 4 § 4).

Nedan presenteras en redogörelse för de principer som benämns i denna studie. En medveten avgränsning har gjorts där redogörelse ej presenterats för alla principer utan endast de som studien berör.

2.4.1 God redovisningssed

Av 8 kap. 1 § BFL (1999:1078) följer att det är BFN som utvecklar god redovisningssed. Enligt 4 § LKBR ska kommuner upprätta bokföring och redovisning som överensstämmer med god redovisningssed. I en lagkommentar beskriver Linders ”med begreppet god redovisningssed avses en allmänrättslig standard grundad framför allt på – utöver lag - förekommande praxis och rekommendationer” se Linders, Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning 1 kap. 4§, Karnov (JUNO) (besökt 2022-04-08). Begreppet god redovisningssed bygger således, enligt ovan, på tolkning av rekommendationer samt praxis och finns inte definierat i lagtext.

2.4.2 Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild återfinns i EU:s fjärde bolagsdirektiv (Wiklander, 2016). I Årsredovisningslagen (1995:1554) 2 kap. 3 § återfinns rättvisande bild med beskrivningen att balansräkning, resultaträkning och noter ska upprättas så dessa ger en rättvisande bild av tillgångar, skulder samt resultat. Vidare benämns att vid behov ska tilläggsupplysningar lämnas om det krävs för att uppnå rättvisande bild. Om företag, för att uppnå rättvisande bild, behöver avvika från allmänna råd eller rekommendationer måste upplysningar lämnas i en not.

3. Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen introducerar den vetenskapliga litteratur som samlats in. En redogörelse presenteras för relevanta termer, begrepp samt institutionell teori och dess koppling till redovisningsval. Avslutningsvis presenteras en sammanfattning kring hur teorin kopplas till studiens syfte.

3.1 Insamling av teori

Utgångspunkten vid insamlingen av teorin har varit att finna tidigare forskning relevant till ämnet. Som grundläggande litteratur har Wiklander (2016) använts. Vidare undersöktes vilken litteratur som Wiklander (2016) hänvisade till och därefter genomfördes sökningar efter de referenserna. På så sätt identifieras relevant litteratur samtidigt som en inläsning om ämnet kunde ske. Tillvägagångssättet presenteras enligt Rienecker och Jørgensen (2017) som en form av kedjesökning och beskrivs som ett effektivt sätt vid litteratursökning inom ett visst område. Kedjesökning är dock inte lämplig som enskild metod utan det krävs också en bredare sökning (ibid.).

Rienecker och Jørgensen (2017) beskriver vidare att vid endast användning av kedjesökning riskerar det att ske en oavsiktlig avgränsning till ett specifikt område. För att minimera den risken har även vetenskapliga artiklar använts vid insamling av teori där relevanta sökord valts ut (se bilaga 1). Vid inläsningen har en kritisk inläsning skett vilket innebär att artiklar som inte var av relevans valdes bort (Bryman & Bell, 2017). Exempelvis artiklar vars huvudsyfte var att undersöka privat sektor.

Tidigt upptäcktes en brist på vetenskaplig litteratur kopplad till ämnet vilket bidrog till en svårighet att finna relevant litteratur. Svårigheten beskrivs enligt Bryman och Bell (2017) som en ofullständig problematisering. Litteraturen visar att studiens forskningsfrågor är relevanta eftersom de ej besvaras av tidigare forskning och därav är denna studie nödvändig för att öka kunskapen. Problematiseringen visas bland annat genom avsaknad av forskning kring praxis inom komponentredovisning.

3.2 Institutionell teori

För att förklara redovisningsval används institutionell teori. Det beskrivs som en lämplig teori vid undersökning av kommunala företag varav valet föll på den teorin (Collin et al., 2009). Institutionell teori är även av stor vikt för att förklara valet av redovisningspraxis inom organisationer (Carpenter & Feroz, 2001). Det framgår av institutionell teori att organisationer följer allmänna institutionella uppfattningar genom att utsättas för påtryckningar. Inom redovisning kännetecknas den institutionella miljön av framtagna normer. Organisationer följer normer antingen frivilligt för att uppnå legitimitet eller ofrivilligt för att undvika straff (Gustafson, 2006). DiMaggio och Powell (1983) hävdar att den institutionella teorin har sin grund i att organisationer som befinner sig i liknande

institutionella miljöer, har en tendens att uppvisa liknande och legitima strukturer, de blir på så sätt mer homogena.

3.2.1 Mekanismerna inom institutionell teori

För att förklara redovisningsval med hjälp av institutionell teori används tre olika mekanismer, tvång, mimetisk och normativ isomorfism. Tvång bygger på tanken att organisationer är beroende av andra organisationer och därav sker en anpassning. Det kan finnas institutioner som tvingar eller påverkar organisationer att följa deras redovisningsregler. En sådan institution, som även beskrivs som en av de starkaste mekanismerna för institutionellt tryck, är regeringen som utformar nya rapporteringskrav (Haraldsson & Tagesson, 2014). Mimetisk isomorfism innebär att organisationer har en tendens att imitera andra organisationer eller följa trender. Främst fokus ligger då på att imitera organisationer som är framgångsrika och legitima. Beteendet beskrivs som en del av en process att hantera osäkerhet. Normativ isomorfism omfattar trycket som finns från yrkesgrupper. Inom kommuners redovisning kan detta vara revisorer med formell utbildning och nätverk som påverkar insikter och normativa regler. Revisorer är dessutom en viktig del i processen att institutionalisera redovisningsstandarder (Collin et al. 2009 se Haraldsson & Tagesson 2014, s. 294).

Gustafson (2006) har undersökt ideella organisationer där det inte finns något vinstsyfte. Ideella organisationer kan likställas med kommuner då dessa inte heller har något vinstdrivande syfte (Wiklander, 2016). Det antas att intressenterna till dessa företag uppvisar andra behov av information än intressenter till vinstdrivande företag. Detta innebär att det finns ett behov av andra definitioner, principer och metoder kring redovisning men det finns inte någon sådan utveckling. Orsaken till att ideella organisationer följer vinstdrivande organisationer i deras redovisningspraxis kan bero på tvingande eller normativa påtryckningar. Det kan också bero på att de imiterar de vinstdrivande företagens redovisning eftersom de själva saknar redovisningsnormer för deras organisationstyp (Gustafson, 2006). Denna mimetiska isomorfism uppstår till följd av osäkerhet om hur en organisation ska utforma sin redovisning. Att de väljer metoder och principer som redan är tillgängliga kan bero på avsaknad av andra tillvägagångsätt. Det kan också finnas en förväntan på organisationer att följa vinstdrivande företags goda redovisningssed, trots att de inte är vinstdrivande företag. Om revisorerna är utbildade och innehar erfarenhet från vinstdrivande redovisning kan det vara en orsak till att sådana redovisningsnormer följs (Gustafson, 2006).

3.2.2 Institutionell teori och god redovisningssed

Carpenter och Feroz (2001) hävdar att det finns en tendens att institutionellt tryck kommer leda till ett antagande av internationell god redovisningssed inom offentlig sektor i framtiden. Prognosen baseras på insikter från institutionell teori tillsammans med upptäckten av den styrka institutionellt förändringstryck visade sig ha i deras studie. Det finns

ett starkt institutionellt tryck inom offentlig sektor där redovisningsbyråkrater saknar den politiska makten att fatta beslut kring redovisningspraxis. Avslutningsvis konstateras även att institutionell teori är ett användbart verktyg, eftersom valet av redovisning inom offentlig sektor kan förklaras och internationell god redovisningssed fortsätts betraktas som en symbol för legitimitet (ibid.).

3.3 Övergången till nya redovisningsprinciper

Lindroos-Moll (2020) beskriver att de övergångsbestämmelser som finns gällande antagandet av K3-regelverket i kapitel 35 gäller endast första gången regelverket tillämpas. Vid en övergång till K3 ska posterna i balansräkningen, resultaträkningen, kassaflödesanalys och noterna räknas om retroaktivt. Vidare återger Lindroos-Moll (2020) att vid övergången till K3 ska ingångsbalansräkningen upprättas per tidpunkten för övergången. Redovisnings- och värderingsprinciper från RKR ska därmed tillämpas retroaktivt, vilket innebär att tillämpning sker som om den alltid skulle ha skett.

Enligt Lindroos-Moll (2020) ska alla tillgångar och skulder värderas enligt K3. Om det finns poster som skiljer sig enligt RKR ska dessa omklassificeras så de stämmer överens med K3. Vidare beskrivs dock att det finns fall då retroaktiv tillämpning inte är tillåten. Om det är bedömningar som gjorts före övergången får dessa inte ändras. Om det finns materiella anläggningstillgångar som enligt tidigare redovisningsprinciper inte delats upp på komponenter, men som enligt K3 ska delas upp, får dessa inte räknas om retroaktivt, förklarar Lindroos-Moll (2020). I stället ska en uppdelning av komponenter ske i ingångsbalansräkningen (ibid.).

Wiklander (2016) beskriver att övergången till komponentredovisning kommer vara en arbetskrävande insats. Orsaken beskrivs vara till följd av kraven att omvärdera och inventera de anläggningstillgångar som ska fördelas som flera komponenter. Vidare beskrivs att det inte finns stadgat i lag huruvida anläggningar ska delas upp i komponenter eller inte. Det kan alltså innebära att kommuner redovisar i enlighet med lagstiftning, men i strid mot kompletterande normgivning. Normgivningen hänvisar till god redovisningssed som återfinns i lagstiftningen, varav slutsatsen blir att redovisningen ändå sker i strid mot lagen eftersom den inte följer god redovisningssed (ibid.).

3.4 Efterlevnad av nya redovisningssystem

Rundfelt (1993) beskriver en god efterlevnad av Redovisningsrådets utfärdade standarder när det gäller börsnoterade företag. Det har förts kontinuerliga diskussioner kring om sanktioner behöver införas för att öka efterlevnaden. En sanktion som presenteras som möjlig att läggas fram är krav på att företag ska lämna information om deras redovisningsprinciper följer rådets standarder. Vidare beskriver Rundfelt (1993) att Redovisningsrådet, som då existerat i tre år, hunnit utfärdat tre standarder. Trots att standarderna

berör omstridda frågor och att det inte införts några sanktioner har det ej upplevts problem kring bristande efterlevnad.

Motsatsvis påtalar Falkman och Tagesson (2008) att de standarder som RKR utfärdat har visat sig ha en begränsad inverkan på redovisningspraxis inom kommunala organisationer. Orsaken kan vara bristande kompetens och negativ attityd hos de som tar fram redovisningen, svag revisionskvalitet samt motsägelsefulla och oklara standarder. Vidare presenteras att efterlevnaden av redovisningsstandarder var låg. Den genomsnittliga efterlevnaden av redovisningsstandarder som RKR utfärdat visade sig ligga under 70 procent. Endast elva procent rapporterade avvikelser, trots att lagregleringen förmedlar att avvikelser ska rapporteras (Falkman & Tagesson, 2008).

För att ett nytt redovisningssystem ska möta acceptans krävs det att det är relevant och användbart för användarna och de som tar fram redovisningen. Det finns en problematik kring att RKR påverkas av standardsättare som utfärdar standarder till börsnoterade företag. Detta eftersom målsättningen skiljer sig åt mellan börsnoterade företag och kommuner samt skillnader i ägande och finansiering. Normgivaren behöver ta tydlig hänsyn till kommunala organisationers behov för att acceptansen och efterlevnaden av nya redovisningssystem ska öka (Christiaens 2002 se Falkman & Tagesson 2008, s. 281)

Donatella (2020) hävdar att det även upptäckts omfattande problem vad gäller efterlevnad av finansiell rapporteringspraxis i svenska kommuner. Det tycks inte bero på tillfälliga övergångsproblem utan efterlevnaden är konstant på låga nivåer. Resultatet blir en stor skillnad mellan rättslig och de facto- harmonisering. Vidare presenteras svårigheter att styra den finansiella rapporteringspraxisen i kommuner med hjälp av tvingande krav och detta bör tas hänsyn till vid införandet av nya redovisningsregleringar. Om ändringar ska genomföras gällande redovisningsreformer inom den kommunala sektorn bör stor vikt läggas på information, utbildning och andra insatser specifikt riktade till miljöer där kommunal redovisning används (Donatella, 2020).

3.5 God redovisningssed

God redovisningssed infördes för den kommunala redovisningen 1991. Dessförinnan har kommunallagstiftningen inte behövt ta hänsyn till god redovisningssed, eftersom det ansågs vara en självklarhet och att en bestämmelse i lagen inte var nödvändigt. Däremot sträcker sig termen god redovisningssed längre tillbaka. I sent skede av 1920 etablerades termen som skulle bli den motsvarande beteckningen som idag benämns som god redovisningssed, men kallades då för allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. Det föreslogs att god redovisningssed skulle införas ihop med en bestämmelse om rättvisande bild. Detta uppkom i samband med att regeringen observerade skillnader mellan begreppen (Wiklander, 2016).

3.5.1 Definitionen av god redovisningssed

Hur god redovisningssed ska definieras är inte fastslaget. Det sker en ständig utveckling och reglering kring vad innebörden av god redovisningssed är (Wiklander, 2016). I förarbeten (Prop. 1995/96:10) till ÅRL beskrivs god redovisningssed som en rättslig standard som utöver lag grundas på praxis och rekommendation. I KRL benämns innebörden av god redovisningssed i propositionen att kommuner ska anta, utöver bestämmelser i lagen, de normer som förekommer för kommunal bokföring och redovisning. Där skedde även en hänvisning till förarbetet i ÅRL. Det framgår även att det inte är med avsikt att definitionen ska finnas i lagstiftningen, vilket även bekräftas genom svårigheter att tolka god redovisningssed endast genom rättskällor. Tanken är däremot att med hjälp av kompletterande normgivning och redovisningspraxis kan bedömningar göras kring vad som är god redovisningssed i specifika fall (Wiklander, 2016).

God redovisningssed bör därmed endast ses som ett resultat av en tolkning där grunderna finns i redovisningslagstiftningens bestämmelser (Thorell 1984 se Wiklander 2016, s. 164). Wiklander (2016) hävdar vidare att god redovisningssed inte bör ses som en liknelse med svensk redovisningspraxis. Däremot konstaterar Wiklander ”att redovisa i enlighet med lagstiftningen är dock god redovisningssed och en redovisning i enlighet med den kompletterade normgivningen presumeras ge uttryck för god redovisningssed” (2016 s.166).

3.5.2 God redovisningssed inom kommuner

Vad god redovisningssed är kan skilja sig mellan privat och offentlig sektor. Det kan även finnas skillnader inom en viss specifik sektor. I Sverige kan offentlig sektor delas in i två grupper, den statliga och den kommunala. Det finns olika regler kring redovisningsskyldighet beroende på om det är en statlig myndighet eller kommun. Dessa grupper har även skilda normgivande organ där uppgiften är att utveckla god redovisningssed. Därav kan god redovisningssed skilja sig åt trots samma sektor (Wiklander, 2016).

För den kommunala sektorn är syftet att regler ska tillämpas likadant för alla som påverkas av lagstiftningen. Grundtanken är således att god redovisningssed ska vara samma oavsett vilken typ eller storlek en kommun har. Det är dock inte möjligt att fastställa vad som anses vara god redovisningssed gällande alla redovisningsfrågor. Orsaken beskrivs vara eftersom redovisning som teknik är så pass bred att de regler som finns endast berör en del av alla redovisningsfrågor som uppstår i praktiken. Trots lagreglering och kompletterande normgivning kan kommuner därmed redovisa på olika sätt, där alla redovisningslösningar överensstämmer med god redovisningssed trots att de skiljer sig åt (Wiklander, 2016).

3.6 Rättvisande bild

Kommunal redovisning styrs av kravet att visa ekonomisk information till intressenter. Informationen som ges ska omfatta en rättvisande bild av deras resultat och ställning (Wiklander, 2016).

1996 blev principen om rättvisande bild en del av svensk rätt i samband med införandet av ÅRL. Principen kommer ursprungligen från engelsk rätt där denne fungerade som rättslig standard. I Sverige har rättvisande bild endast fungerat som redovisningsprincip medan det är god redovisningssed som anses vara rättslig standard. Till skillnad från god redovisningssed återfanns rättvisande bild endast i ÅRL och inte i KRL. Lagen som kommuner följde hade endast krav på att redovisningen skulle följa god redovisningssed (Wiklander, 2016). Det skiljer sig dock från lagens uppdatering till LKBR. Idag finns bestämmelser i lagen och krav på att kommuner ska följa rättvisande bild i sin redovisning (SFS 2018:597, kap. 4 § 3).

3.6.1 Förhållandet mellan rättvisande bild och god redovisningssed

Av kommunal redovisning (se avsnitt 2.4) framkommer det att kommuner ska följa god redovisningssed genom att följa lagstiftning samt kompletterande normgivning. Det kan dock finnas fall då det är motiverat att ta avstånd från bestämmelserna. För att det ska vara godkänt att kommuner avviker från RKR:s rekommendationer uttrycker RKR kravet på rättvisande bild (Wiklander, 2016). Som framkommer av kommunal redovisning (se avsnitt 2.4) kan avsteg alltså tas från normgivande rekommendationer, om kommuner kan påvisa att en specifik regel leder till att de ej uppvisar rättvisande bild. Kommuner måste då lämna upplysning om vilka skäl som föreligger till att rättvisande bild ej uppnås. Teorin visar att om en avvikelse från rekommendationer görs och inte kan motiveras utifrån syftet att ge en rättvisande bild är det inte förenligt med god redovisningssed (Wiklander, 2016).

3.7 Sammanfattning av teori

Institutionell teori används för att skapa förståelse kring hur komponentredovisning skapats i kommunerna. Det finns en brist när det gäller regler kring komponentredovisning och det är därav lämpligt att utifrån institutionell teori studera praktiken. På så sätt kan den praktiska redovisningen ge oss svar när det finns brister i teorin. Om det visar sig att kommunerna imiterar varandras komponentredovisning kan detta indikera på mimetisk isomorfism. Genom att undersöka huruvida det skapats någon gemensam praxis och om kommuner följer detta kan det visa en tvingande isomorfism där kommuner komponentredovisar på ett visst sätt på grund av tvång. Utifrån institutionell teori är det även intressant att studera om kommuner följer god redovisningssed på grund av tvingande- eller mimetisk isomorfism. Om kommuner följer god redovisningssed med beaktande av lagstiftning kan det vara en indikation på tvingande isomorfism. Om de däremot följer god redovisningssed för de imiterar andra kommuner indikerar detta på mimetisk isomorfism.

Under teoriinsamlingen identifierades en problematik kring att RKR påverkas av standardsättare som utfärdar standarder till börsnoterade företag. Genom att studera övergången till nya redovisningsprinciper upptäcktes även den arbetsbelastning det medför. Båda teman var av intresse inför forskningsfrågan kring hur rekommendationer och lagstiftning kan underlätta övergången till en ny redovisningsreglering. Med hjälp av teorin kommer likheter och skillnader kunna identifieras mot vad respondenterna i denna studie svarar samt tidigare forskning. För att kunna besvara forskningsfrågan om kommuner följer god redovisningssed och rättvisande bild krävdes en grundläggande förklaring av termernas innebörd. Det upptäcktes dock att definitionen av god redovisningssed inte är helt klarlagd, men att redovisa i enlighet med aktuell lagstiftning samt kompletterande normgivning torde ge uttryck för god redovisningssed.

Eftersom syftet är att öka förståelsen kring kommuner och dess komponentredovisning har Wiklander (2016) varit betydelsefull då han fördjupar sig inom kommunal redovisning. Det har förklarats många begrepp, principer och historiska händelser som varit betydelsefullt när inläsning på ämnet skedde. Eftersom litteraturen fokuserar på kommunal redovisning har det därmed varit en naturlig del i vår insamling av teori.

4. Metod

Metodkapitlet presenterar det tillvägagångssätt som nyttjats för att besvara studiens syfte samt forskningsfrågor. Detta genom att beskriva hur relevant data och information har samlats in.

4.1 Vetenskapligt synsätt

Syftet med studien är att öka förståelsen kring hur kommuner tar sig an utmaningarna med komponentredovisning samt om det skapats någon gemensam praxis. Studien bygger på en kvalitativ metod där ord och analys är av betydelse för att få en djupare och mer detaljerad förståelse från insamlade intervjusvar, kontra en kvantitativ metod som har större fokus på siffror och datainsamling (Bryman & Bell, 2017). För att skapa en förförståelse kring komponentredovisning har tidigare forskning studerats, som vidare har utvecklats genom att studera kommuners uppfattning av komponentredovisning i form av insamlade intervjusvar. För att kunna tolka, förtydliga, klargöra och analysera respondenternas handlingar vid införandet av komponentredovisning har angreppssättet hermeneutik applicerats. Bryman & Bell (2017) påtalar att hermeneutik handlar om att tolka resultatet. Det har använts för att tolka påverkan bland kommuners beteenden samt handlingar kring deras komponentredovisning, som är det tolkningsperspektiv som är mest lämpat för studien. Det här görs genom att undersöka hur de praktiskt komponentredovisar. Dalen (2015) beskriver att en kvalitativ metod även inriktar sig på hur människor tolkar olika situationer. I det här fallet innebär det att se hur kommuner bemöter komponentredovisningens utmaningar. Det är av vikt att ta del av respondenternas syn på utmaningarna som kan indikera på om det finns en skillnad bland kommuners erfarenheter.

4.1.1 Multipel fallstudie

En multipel fallstudie har tillämpats där intervjusvar har samlats in från mer än en kommun (se tabell 1). Genom att använda en multipel fallstudie ger det möjlighet att ställa empiriska resultat mot varandra. På så sätt går det att se vad som är gemensamt mellan kommunerna samt vad som skiljer sig mellan deras komponentredovisning. För att skapa en bredare bild av komponentredovisning och styrka resultatet i studien ger det en större tillförlitlighet att intervjua fler än en kommun. Utifrån kommunernas intervjusvar har det varit av lika stort intresse om komponentredovisning indikerar på likheter eller skillnader mellan kommunerna (Bryman & Bell, 2017).

4.1.2 Abduktiv ansats

Abduktiv ansats ger möjlighet att bygga kunskap med djupare förståelse kring komponentredovisning. Rienecker och Jørgensen (2017) beskriver att använda sig av en kvalitativ metod från en abduktiv ansats ger möjlighet att granska respondenternas åsikter, tankar och verklighetsuppfattning. Det har samband med hermeneutiken där det blir en dialog mellan vår förförståelse och insamlade data. Abduktion i vår studie innebar att

forskning inleddes med ett problem från en kommun gällande komponentredovisning. Vidare förklarades det genom att utveckla en problemformulering som ligger till grund för studiens syfte samt att tydliggöra tolkningar av insamlade intervjuvar.

Den abduktiva ansatsen har tillämpats på studien för att studera tidigare forskning och teorier inom komponentredovisning. Det gjordes för att skapa en kunskapsgrund inom ämnet och därefter kunna applicera det på vår studie. För att erhålla en djupare undersökning och förståelse behövde även kunskapen appliceras genom att samla in lämplig empiri i form av intervjuer. Bryman och Bell (2017) påtalar att den abduktiva ansatsen ger möjlighet till att få en bred kunskapsgrund och en större förståelse kring vad som undersöks innan intervjuerna samlats in. Eftersom tidigare forskning givit en förförståelse kring ämnet kunde feltolkningar undvikas i intervjuerna och därigenom anpassa insamlingen av empirin.

4.2 Urvalsprocess

Intresset vid val av organisation bestod av kommuner som tillämpar komponentredovisning eftersom det är aktuellt för studiens syfte. För att finna lämpliga respondenter som kunde besvara forskningsfrågorna användes ett målstyrt urval (Bryman & Bell, 2017). Utifrån forskningsfrågorna har ett antal kriterier skapats. För att besvara forskningsfrågorna skapades ett kriterium att respondenterna skulle ha kännedom om komponentredovisning. Urvalsmetoden är ett kriteriestyrt urval som är en form av målstyrt urval där enheter väljs ut som uppfyller ett eller flera kriterier. Fördelen med ett målstyrt urval är att deltagarna inte väljs ut på slumpmässig basis utan respondenterna kommer ha valts ut på ett strategiskt sätt (Bryman & Bell, 2017).

De kriterium som ligger till grund för vilka kommuner som intervjuades är ett geografiskt kriterium samt ett befolkningskriterium. Det geografiska kriteriet innebär en avgränsning till Västsverige där det finns totalt 49 kommuner belägna. Gällande befolkningskriteriet fanns ett önskemål på att intervjua medelstora kommuner mellan 30 000–60 000 invånare. Med hjälp av SCB (2022) fick vi information om de kommuner i Västsverige som uppfyllde befolkningskriteriet, vilket var totalt 13 kommuner. Kontakt togs via mejl till kommuners kundcenter där kontaktuppgifter till ekonomiansvarig efterfrågades. Efter att vi tagit del av kontaktuppgifter skickades ett personligt mejl där studiens syfte presenterades samt en förfrågan kring deltagande. Utöver kommunen som gav oss grunduppdraget skickades tolv förfrågningar ut till resterande urval och de kommuner som först visade intresse bokades upp för en intervju. För att gå djupare in på intervjuerna gjordes en avgränsning på fyra kommuner för att ha möjlighet att hinna analysera datamaterialet. Kommunerna som valdes ut ansågs ha tillräckligt med resurser för att använda sig av en bred komponentredovisning, eftersom de ansågs äga en större mängd idrottsplatser, byggnader, vägar och gator. De valdes även ut för att vi enklare skulle kunna erbjuda en intervju via personlig direktkontakt på grund av geografiska begränsningar. Utöver urvalskriterierna skapades ett respondentkriterium där respondenterna ska vara ekonomiansvariga i

kommunerna. Valet gjordes för att respondenterna skulle vara relevanta för studien samt ha en inblick i kommunens redovisning.

För att få en överblick över de kommuner som har deltagit i studien har en tabell sammanställts. Detta för att ge en enklare förståelse av det som framgår i empirikapitlet. För att säkerställa respondenternas anonymitet har namn och arbetsplatser utelutits. Genom att se vilken roll respondenten har i kommunen samt kunskapen kring komponentredovisning ger det läsaren en tydligare bild bland urvalet av respondenter. Då kommunerna har flertal anställda inom ekonomiavdelningen ser vi ingen risk med att respondenternas anonymitet kommer att exponeras.

Studerade kommuner	Arbetsroll	Antal invånare i kommunen	Arbetat med komponentredovisning
Kommun A	Enhetschef och ekonom	ca. 60 000	Ja, vid införandet
Kommun B	Enhetschef	ca. 40 000	Ja, vid införandet
Kommun C	Redovisningsansvarig	ca. 30 000	Ja, vid införandet
Kommun D	Ekonomichef och redovisningsansvarig	ca. 30 000	Ja

Tabell 1. Översiktstabell över samtliga intervjuade kommuner.

Respondenterna har haft olika arbetsroller inom respektive kommun där rollerna har varit enhetschef, ekonomichef, redovisningsansvarig och ekonom. Intervjudeltagarnas anställningstid inom kommunen varierade från tre till 40 år. Urvalet bestod av två män samt fyra kvinnor där samtliga har arbetat med införandet av komponentredovisning inom kommunal verksamhet, samt haft en helhetssyn över respektive kommuns ekonomi.

4.2.1 Intervjuguide

För att respondenterna ska förstå syftet är det en fördel att intervjun inleds med en rambeskrivning gällande intervjun för att visa på vilket sätt resultatet kommer nyttjas. Eftersom vi utfört semistrukturerade intervjuer har en intervjuguide upprättats med frågor till respondenterna (se bilaga 2). Det har även getts utrymme för följdfrågor utöver intervjuguiden. I inledningen av intervjuguiden finns information kring de forskningsetiska principer som studien utgår från. För att få mer utvecklande och djupgående svar skickades intervjuguiden ut till samtliga respondenter.

Intervjuguiden har koppling till forskningsfrågorna och bestod av fyra olika teman. Första temat berör frågor som ska ge information om vem respondenten är för att få en bättre förståelse kring deras bakgrundsbild. Därefter gick vi in på ämnet komponentredovisning som är vår centrala del i studien. Det tredje ämnet berör god redovisningssed och rättvisande bild för att få en djupare förståelse om kommunens synsätt kring detta. Det fjärde och sistnämnda temat berör övergången till komponentredovisning och hur kommunerna tacklat dessa utmaningar.

4.2.2 Genomförande

Datainsamlingen har skett genom personlig direktkontakt bland kommunerna samt genom digitala intervjuer via Microsoft Teams. Det fanns respondenter som ej hade möjlighet att avsätta tid för en personlig direktkontakt och därav var det fördelaktigt att genomföra intervjun via ett virtuellt videosamtal. En av fördelarna med personlig direktkontakt för de intervjuade är att de kunde få vägledning så de förstod innebörden bland mer komplexa intervjufrågor. Denna fördel uppnås även med hjälp av digitala intervjuer. Dalen (2015) påtalar att intervjuer tydliggör de komplexa frågorna om de sker i personlig direktkontakt. Det indikerar också på att det skapar en mer förtroendefull relation med en direkt intervju till respondenterna (Bryman & Bell, 2017). Eftersom en digital intervju omfattar bild och ljud liknar detta en personlig direktkontakt.

För att få så tillfredställande svar som möjligt genomfördes semistrukturerade intervjuer (se tabell 2), där intervjudeltagarna fick ge sina egna synvinklar kring komponentredovisning. Fördelen med semistrukturerade intervjuer är att det finns möjlighet att ställa följdfrågor till intervjudeltagaren. Det gav en frihet till intervjudeltagarna så de hade möjlighet att utforma deras svar på egen hand eftersom det inte framkom några färdiga svarsalternativ. Denna metod gav en möjlighet att få så utvecklade svar som möjligt samt att intervjuerna blev mer flexibla. Vi ansåg att det ger en ökad möjlighet till en bred förklaring kring hur kommunerna komponentredovisar eftersom de själva fick förklara deras tillvägagångssätt. Nackdelen med en semistrukturerad intervju är att det finns risk för feltolkningar. För att motverka detta har följdfrågor ställts för att säkerställa att intervjudeltagarens svar tolkats på rätt sätt samt att få med oss den information som behövs till studien (Bryman & Bell, 2017). På så sätt minskades risken att felaktig information kring deras komponentredovisning blev en del av analysen.

I början av intervjun har det informerats om studiens syfte samt de forskningsetiska principerna. Vid intervjuerna har bägge författarna varit med och deltagit där en haft rollen som intervjuare medan den andra författaren har haft en passiv roll. Utifrån detta kunde författaren med en passiv roll lyssna samt tolka respondentens kroppsspråk. När digitala intervjuer genomfördes fokuserade den passiva deltagaren på gester samt ansiktsuttryck då det inte gick att tolka kroppsspråk. Totalt genomfördes fyra intervjuer där samtliga intervjuer spelades in efter respondentens godkännande.

4.2.3 Dataanalys

Efter genomförandet av intervjuer har materialet transkriberats och kodats utifrån en tematisk analys. Detta tillvägagångssätt ger en noggrann analys kring vad respondenterna sagt. En problematik kring transkribering är dock att det är tidskrävande (Bryman & Bell, 2017). Transkriberingstiden tog totalt 20 timmar där transkribering har skett av den aktiva intervjuaren för att vidare kunna reflektera och analysera svaren gemensamt. För att inte riskera att förlora viktigt material till följd av tekniska problem har intervjuerna spelats in

på två enheter så det finns en reserv att tillgå. Eftersom intervjuerna spelats in undviker vi att bli distraherade av att föra anteckningar och på så sätt kan full uppmärksamhet läggas på de berörda intervjudeltagarna (Bryman & Bell, 2017). På så sätt minimeras risken att viktiga följdfrågor missas till följd av utebliven uppmärksamhet.

Det transkriberade materialet som var relevant för studien sammanställdes utifrån en tematisk analys och det material som inte bidrog till studien har inte analyserats djupare. För att lättare kunna koppla tidigare forskning till de insamlade svaren har vi först valt att sammanställa svaren från varje intervju kopplat till intervjuguidens samtliga teman. Därigenom har vi kopplat de samman för att se om det finns några likheter och skillnader. De sammanställningar vi gjort har därefter kodats utifrån vilken intervjudeltagare som den insamlade data kommer från, för att det ska bli enklare för oss författare att återgå till insamlingen av empirin. Det finns även citat på respondenternas svar för att minska risken att ändra deras svar för att öka trovärdigheten i studien. Det blir då en tydlighet kring att det är respondenternas egna uttryck från intervjuerna.

Fiktiv kommun	Antal deltagare	Datum för intervju	Intervjutid	Transkriberade ord
Kommun A	2	2022-04-26	01:08:51	10 174
Kommun B	1	2022-05-02	00:23:27	1999
Kommun C	1	2022-05-03	00:31:02	2700
Kommun D	2	2022-05-06	00:50:41	7667

Tabell 2. Detaljer kring intervjuernas längd och omfattning.

4.3 Forskningsetiska principer

Stor vikt har lagts till förhållandet kring forskningsetiska principer. Dessa består av fem krav som är informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitets- och anonymitetskravet, nyttjandekravet, falska förespeglningar samt att deltagarna inte ska ta skada. Informationskravet innebär att respondenterna i undersökningen ska få information kring studiens syfte (Bryman & Bell, 2017). För att upprätthålla informationskravet och ge respondenterna rätt information samt undvika falska förespeglningar, har författarna inför varje intervju informerat respondenterna om syftet med studien samt hur intervjun kommer att genomföras. Respondenterna har fått information att deras medverkan är frivillig samt att de har rätt att avbryta intervjun när de önskar utan att material sparas. Det har även informerats att de har möjlighet att inte svara på känsliga frågor.

Samtyckeskravet innebär att de berörda personerna ska ha vetskap om att deltagandet i undersökningen är frivillig samt att de kan avbryta deltagandet när de vill (Bryman och Bell, 2017). För att upprätthålla samtyckeskravet har ett informationsmejl skickats ut till samtliga personer med information om detta. Det har även presenterats i början av varje

intervju för att påminna respondenterna om att deras deltagande är av egen vilja och att de får avbryta sin medverkan om de önskar.

Konfidentialitets- och anonymitetskravet handlar om att de berörda personerna kommer hållas konfidentiella. Detta för att obehöriga inte ska kunna identifiera dem (Bryman & Bell, 2017). För att upprätthålla konfidentialitetskravet och anonymitetskravet har allt inspelat material raderats efter den färdigställda transkriberingen. Inga personuppgifter eller andra uppgifter som går att hänföra till en specifik person eller kommun har publicerats eller sparats.

Nyttjandekravet innebär att insamlade data från respondenterna får enbart nyttjas för forskningsändamålet (Bryman & Bell, 2017). Den insamlade data kommer endast användas i studien och publiceras på Högskolan Väst samt DiVA-portalen som är ett digitalt arkiv. Respondenterna har informerats om att intervjumaterialet i syfte inte kommer spridas vidare för att användas till andra forskningsändamål. Genom att upprätthålla dessa etiska principer minimerar vi risken för skada på deltagarna.

4.4 Trovärdighet

Inom kvalitativ forskning är trovärdighet en grundläggande kriterier som består av tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet samt konfirmering för att bedöma reliabilitet och validitet (Bryman & Bell, 2017). Dessa kriterier utgår vi från för att få en hög trovärdighet i den kvalitativa studien.

4.4.1 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet innebär att studiens resultat ska ha en sannolikhet och trovärdighet. För att uppnå tillförlitlighet krävs det att resultatet ska rapporteras till de personer som omfattas av det området som studerats. Orsaken till detta är att komponentredovisning kan bestå av olika beskrivningar och uppfattas på skilda sätt. För att kunna säkerställa tillförlitligheten i studiens resultat bör det uppfattas som acceptabelt och sannolikt inför andra människors ögon (Bryman & Bell, 2017). För att få en ökad tillförlitlighet i studien har intervjudeltagarna tagit del av det transkriberade materialet, samt godkänt materialet innan det tagits vidare till analys. För att öka tillförlitligheten ytterligare har följdfrågor ställts under intervjuerna för att se om respondenternas svar har tolkats på rätt sätt.

4.4.2 Överförbarhet

Överförbarhet innebär huruvida resultatet i studien kan överföras på en annan miljö (Bryman & Bell, 2017). Genom att lämna tydliga redogörelser för våra val och metoder samt urvalet i studien ökar det överförbarheten. För att uppnå pålitlighet i en studie kan den behöva granskas. Det beskrivs dock som en inte så vanlig metod eftersom det är ett krävande arbete att granska all data som uppstår vid kvalitativ forskning (Bryman & Bell,

2017). Studien syftar endast till att få en djupare förståelse kring komponentredovisning och inte för att åstadkomma ett generellt resultat. Däremot kan resultatet appliceras bland andra miljöer som varit med om liknande situation gällande komponentredovisning. Det kan dock finnas vissa särdrag eftersom studien syftar till offentlig sektor såsom kommuner, och därav finns det en risk att resultatet inte kan appliceras på den privata sektorns redovisning.

4.4.3 Pålitlighet

Pålitlighet handlar om att vi som skribenter genomför en fullständig redogörelse i forskningsprocessen. Det innebär också att få konstruktiv kritik bland granskare (Bryman & Bell, 2017). Det finns tydliga beskrivningar kring komponentredovisning i inledningskapitlet som beskriver bakgrunden och problemet med studiens ämne. Vidare benämns en djupare teori för att läsaren ska få en större inblick av studien. Metodkapitlet beskriver hur studiens tillvägagångssätt på kommuner har tillämpats där vi även hänvisat till intervjuguiden (se bilaga 2). Genom att ha använt en tematiserad analysmetod utifrån intervjuguidens samtliga teman av det transkriberade intervjumaterialet, har vi använt oss av autentiska citat som är aktuellt för studien. Därigenom har vi försökt erbjuda läsaren att bedöma pålitligheten i studien.

4.4.4 Konfirmering

Konfirmering innebär att det inte ska medföras några egna värderingar för att inte riskera att vinkla studien eller som kommer påverka slutsatsen eller utförandet av studien (Bryman & Bell, 2017). Det vill säga att vi endast utgått från intervjudeltagarnas svar vid en vidare analys. Vi har därmed medvetet undvikit personliga värderingar samt att vår teoretiska inriktning påverkar slutsatsen. I analysen har vi inte haft avsikten att vinkla resultat som vi vill att studien ska påvisa, eftersom vi vill ge en rättvisande bild av studien. Därav valdes det ut kommuner att studera där vi som skribenter inte har någon personlig koppling till, samt där vi inte bekräftade eller gav egna åsikter kring respondenternas svar. Detta för att behålla sakligheten vid intervjuerna.

4.5 Källkritik

Vi har lagt stor vikt vid att kriterierna måste vara uppfyllda hos respondenterna så de kan besvara våra frågor utifrån sin kunskap och erfarenhet. Utmaningen av komponentredovisning kan dock ge en missvisande bild om det uppstått känsliga frågor inom ämnet och respondenterna i sin tur har förskönat svaren. Exempelvis ställdes frågor kring om kommunerna följer god redovisningssed. Om kommuner inte följer god redovisningssed kan det betraktas som en känslig fråga då det är lagstadgat och därmed tvingande att följa. Dock uppgav kommunerna exempel på varför de anser att de följer god redovisningssed varav vi anser risken med förskönade svar låg. Det finns även en risk att respondenterna ger svar som de tror är lämpliga för att besvara forskningsfrågor än att ge svar från deras

egen verklighet. Samtliga respondenter belyste att de själva har problem kring komponentredovisning och att deras deltagande i studien var av intresse för att se hur andra kommuner tillämpar komponentredovisning. Utifrån detta ansågs risken vara låg att de gav svar för att själva se bättre ut. Vi valde ändå att lägga stor vikt vid att vara neutrala och således ej påverka respondenternas svar genom att varken hålla med eller säga emot. På så sätt fick de tala fritt utan att vi gav någon indikation på att det som uppgavs var rätt eller fel.

En ytterligare svaghet vid intervju som metod är att det kan uppstå en otydlighet kring frågorna eller att de upplevs för komplexa (Bryman & Bell, 2017). Tack vare att intervjuguiden bifogades i vår första kontakt med respondenterna så fick de en övergripande bild av vilka frågor som skulle ställas. Eftersom frågorna är riktade till personer som arbetar med komponentredovisning och att det var ett av kriterierna så ansåg vi att frågorna inte skulle bli alltför komplexa för deltagarna.

En målsättning var att alla intervjuer skulle genomföras med personlig direktkontakt, men då det fanns respondenter som endast hade möjlighet att delta via digitala intervjuer genomfördes även sådana. För att bibehålla en professionell intervjuprocess var det viktigt att ljud och bild användes under de digitala intervjuerna, så dessa i största mån efterliknade en personlig direktkontakt. Genom att upprätthålla en hög professionalitet ansåg vi att det ökade respondenternas entusiasm eftersom intervjun blev mer seriös. Trots det låga urvalet samt att intervjuerna genomfördes både digitalt och i personlig direktkontakt, anser vi att det gav oss en nyanserad helhetsbild om hur de tillämpar och tacklar komponentredovisning i kommunen.

5. Empiri

I detta kapitel framförs den empiri som samlats in från de djupintervjuer som genomförts hos berörda kommuner. Vidare avslutas kapitlet med en sammanfattning av den insamlade empirin.

5.1 Övergången till komponentredovisning

Samtliga kommuner har haft en förenklad rutin kring deras avskrivningar innan införandet av komponentredovisning med undantag från Kommun D, eftersom det inte framkom vad deras tidigare avskrivningsmetod var. Kommun A beskriver att de har haft en medelavskrivning under tidigare år där de utgick från en genomsnittlig livslängd på hela byggnader. Utifrån medelavskrivningen använde sig Kommun A utav ekonomisk, teknisk- samt funktionell livslängd. Kommun C förklarar att de har haft schablonartade avskrivningstider där majoriteten av avskrivningstiderna var 33 år.

Vi hade 33 år på otroligt mycket, så en stor fastighet var alltid avskrivningstid på 33 år, till och med marken som det stod på. Det var en mycket förenklad rutin med avskrivningarna och avskrivningstider. Jag tror inte heller man gjorde en prövning i den utsträckning som vi gör idag. – Kommun C

Svårigheten gällande övergången till komponentredovisning visar att det varit en liknande problematik bland kommunerna men har även indikerat på vissa skillnader. Kommun B beskriver att deras svårighet har bland annat varit hur tillgångar ska fördelas på komponenter, eftersom det finns möjlighet att ha mellan fem och 500 komponenter. ”Det kräver väldigt mycket administration och administrativ tid att sitta och göra det på den nivån. Där var det jättesvårt att hitta en balans mellan vad som är rimligt ur en administrationssynpunkt och ger en rättvisande bild.” – *Kommun B*. Det var även en svårighet som Kommun D påtalade: ”Det var ju att sätta en modell, antalet komponenter och det var tidskrävande.”

Fastighetsförvaltarna har bland annat hand om fakturering och beslut kring komponentutbyten, vilket ställer krav på ett samarbete gentemot kommuners redovisningsansvariga. Medhjälpen från fastighetsförvaltarna har varierat mellan kommunerna vilket har givit en större svårighet till de kommuner som stött på motgångar. Varken Kommun B, C eller D har mött något motstånd från fastighetsförvaltarna. Däremot stötte Kommun A på motstånd där fastighetsförvaltarna inte var öppna till en ny redovisningsmetod, vilket ledde till att de fick göra en kompromiss utifrån komponentindelningen bland fastigheterna.

Det var därför vi fick den här kompromissen då för att överhuvudtaget få dem att prata samma språk som oss helt enkelt. Så vi gick in på deras sida och sa att då får ni dela in det utifrån ... indelning för den känner ni till. Då blev det ändå ett okej, så att man kan säga att motståndet styrde att det blev den här indelningen då vi har. Är kompromisslösning det bästa? – Kommun A.

Kommun C förtydligade innebörden kring komponentredovisning där det uppstått en del problematik:

Sen var det också ett problem för avskrivningskostnaderna, dem sjönk ju ganska mycket. Och då fick vi ju dels en förklaringsproblematik i uppföljningsrapporterna, det är svårt ibland att få ut information så den blir förståelig för mottagaren. Det finns något som heter bidrag på lika villkor, och det innebär att om man går i en kommunal skola eller om man går i en privat skola ska eleverna ha samma förutsättningar, så dem budgetmedlen som vi har i kommunen, samma summa ska de skolorna ha och här gick ju kostnaderna ner. Där vi fick ha möten med friskolorna för att förklara att det här är inte någonting vi har gjort för att luras utan det här är en kostnad som har gått ner så, de var lite upprörda där ett tag, men sen förstod de och kostnaderna de ökar ju också i takt med att man börjar använda och byta ut komponenterna, så då stiger det ju igen efter hand. – Kommun C.

Eftersom det upptäckts flera svårigheter med övergången fick respondenterna själva förklara den stöttning de behövt för att underlätta en övergång till en ny redovisningsmetod. Kommun D hade en önskan om att deras ekonomisystem borde förbättras eftersom det systemstöd som finns idag inte stödjer komponentuppdelning. Kommun A, B och C har varit eniga om sina önsknings. Exempel på dessa är följande: ”En mycket tydligare vägledning från rådet eller från SKR, en idéskrift, något som förbereder oss mycket tydligare.” – *Kommun A* och ”Jag hade önskat att RKR:s direktiv var betydligt tydligare. Jag hade önskat att RKR tog fram förslag på anläggningstillgångar som bör komponentindelns.” – *Kommun B*. Vilket är en önskan som även Kommun C håller med om.

Generellt kan jag väl tycka att rådet för kommunal redovisning kan vara lite, det går ganska snabbt från att en rekommendation kommer ut till att det ska börja tillämpas och många gånger är ju kommuner att man inte har en redovisningsstab på ett totalt personer utan man är en eller två, så det blir ganska svårt att hinna tillämpa det och dessutom ska det ju helst med i budgetprocessen, så en bättre framförhållning och kanske lite mer förankring i kommuner och regioner. – Kommun C.

Det framkom att komponentindelning var en stor svårighet och därav ställdes en följdfråga kring om det skett något samarbete vid införandet av komponentredovisning med andra kommuner i närområdet. Eftersom komponentredovisningens införande inte var tidsbestämt framkom det att det inte har skett något större samarbete bland Kommun A och D. Kommun B och C har däremot använt sig av deras nätverk där diskussionen var mer aktuell vid införandet än för Kommun A. Kommun A förklarade att de vanligtvis har ett samarbete sinsemellan, men inte gällande komponentredovisning eftersom kommuner infört det vid olika tidpunkter. ”Jag vet att när vi gjorde det här arbetet så var det väldigt många frågor i de kommuner som ligger närmast oss som vi nätverkar mycket med. Vilken nivå ska man lägga det på och där vet jag att vissa kommuner valde att gå väldigt djupt ner i komponentredovisning och vissa valde att inte gå så djupt.” - *Kommun B*.

Kommunerna gav tydliga och bra exempel kring hur rekommendationer och lagstiftning kan ändras för att underlätta övergången till en ny redovisningsreglering. Däremot avviker Kommun A från ett exempel kring detta. Kommun A förklarar att de idag får ett bra underlag när det gäller exempelvis vad en årsredovisning ska innehålla. Eftersom RKR

har utvecklat deras redovisningsmallar för kommuner den senaste tiden. Däremot anser Kommun A att om det hade förekommit rekommendationer tidigare hade det sett annorlunda ut idag. Kommun B beskriver: ”Att RKR är tydligare hur de anser att vi ska göra så vi får den vägledning som kommun. Det tycker jag hade underlättat om de tog mer ställning och tog fram fler förslag på hur det skulle kunna se ut.” Däremot berättar Kommun C ytterligare hur en övergång till en ny redovisningsreglering kan underlätta: ”Många gånger får man ju titta i förarbetena för att förstå vad lagstiftarna menar och det kan jag väl tycka ibland känns lite jobbigt och tidsödande, så att man kanske kunde vara lite mer explicit i själva lagstiftningen.” Kommun D förklarar hur deras exempel ser ut för att underlätta en övergång.

Det lätta svaret här är ju att säga att de hade kunnat ha en mall. Om de hade satt praxis, men det kanske inte är så lätt för det kan ju vara kommunala skillnader. Kanske i hur man bygger och så, även om det är det lätta svaret så är det nog så att praxis får forma sig. Sedan är det upptill oss i kommunerna att tolka det. – Kommun D.

5.2 Komponentredovisning

Det visade sig att komponenter har funnits med i rekommendationen som RKR givit ut sedan 2007. Trots detta infördes kravet först 2014, vilket ledde till att kommunerna började arbeta med deras komponentredovisning vid olika tidpunkter. RKR gick vid den tidpunkten ut med information att kommuner var tvungna att genomföra en prövning om de hade komponenter och på så sätt blev det en mer tvingande rekommendation än tidigare.

Om man tittar bakåt fanns det tidigare inga krav på komponentredovisning. Det kom en rekommendation från RKR någonstans under 2007, kanske tidigare. Jag tror inte att det var en enda kommun som nappade på det på den tiden utan man såg det här som att det här är något vi inte har nytta av. Man fick så att säga påpeka att man bör dela in och klassificera komponenter men ingen tog tag i det helt enkelt. Så kom det då en uppdatering utav rekommendationen och också ett påpekande ifrån rådet. Man tydliggjorde här, rekommendationen med, och i samband med det så kom det att man hade möjligheter att föra in det successivt som man behöver inte så att säga ha gjort det till en viss tidpunkt. – Kommun A.

Innan hade vi möjligheten i kommunen att använda oss av komponentredovisning för det var frivilligt innan det blev tvingande. Vi har alltid haft den möjligheten i våra rutiner. Men vi har aldrig tillämpat den innan. Utan det var först när det blev mer tvingande att ha komponentredovisning som vi började använda det. – Kommun B.

Eftersom det inte fanns en fastställd tidpunkt skiljde det sig mellan åren då komponentredovisning infördes i respektive kommun. Kommun A, B och D hade fastställt komponentredovisning till 2017. Däremot har Kommun D inte komponentindelat de historiska anläggningarna som ägdes av kommunen före införandet av komponentredovisning, utan de räknar med att införa och sätta det i drift 2023. Kommun C antog komponentredovisning först vid 2018. ”När jag börja då så satte vi igång och gjorde det i kommunen för alla nya investeringar, 2018. Men sedan hade vi ju ett berg med historiska anläggningar, dem gjorde vi året därpå, 2019. Så vi var ju lite efter i lagstiftningen och det, vi har förstått att kommuner har ofta ett par års fördröjning efter lagen träder i kraft.” – Kommun C.

Samtliga kommuner följer de rekommendationer som RKR ger ut samt den nya lagstiftningen LKBR som trädde i kraft. Ingen av kommunerna hänvisade till någon ytterligare reglering. Kommun A förklarar att utöver det är det ingen lagstiftning i övrigt som reglerar komponentredovisning. Detta förklaras tydligare: ”Det finns ju på privatsidan. Så att det är ju det hållet vi går åt hela tiden att vi liknar mer och mer privatsidans redovisning.” – *Kommun A*.

På frågan om kommunerna har en beskrivande rutin gällande deras komponentredovisning (se bilaga 2, fråga 8) svarade samtliga att det fanns en beskrivande rutin. Rutinen hos Kommun A bestod av ett dokument som var inspirerat från lagtext samt rekommendationer. Rutinen är specifik för endast den kommunen men det visade sig att andra kommuner hade liknande beskrivningar. Kommun B har en anvisning om hur de ska jobba med deras avskrivningstider och med komponentredovisning i kommunen som fanns sedan tidigare. I deras dokument skrev de till vilka investeringar som ska komponentindelas. Kommun B och C har tagit fram deras rutinbeskrivning utifrån att titta på hur andra kommuner gjort och vilka komponenter de har. Kommun C förklarar ytterligare att de även anlitate en extern konsult som hjälpte till med de historiska anläggningarnas avskrivningstider:

I och med att vi var ju inte först på bollen så kunde vi ta del av andra kommuners rutiner, som vi gjorde då och det är ju en av de stora fördelarna med att jobba kommunalt, man är inte konkurrerande på det sättet så att vi är ganska generösa mot varandra att delge, och sen fick vi också leta upp information om komponenter i olika branscher idag där vi såg att komponentindelning bör göras då. Vi hade också inne en extern konsult, för att få fram privata avskrivningstider på de olika komponenterna och det var en man från kommunal ekonomernas förening. Det är en förening som nästan alla ekonomer i den kommunala världen är medlemmar i. Vi fick också ta del av schablonmässiga fördelningar som han rekommenderade för fastigheter. För många av de här skolorna är byggda för 50 år sedan och det är svårt att veta vad skulle den exakta fördelningen av kostnaderna, eller utgifterna rättare sagt vara, så då hjälpte han oss med sådana schablonindelningar. – *Kommun C*.

Vidare förklarar Kommun D att de följer en mall som de nyttjar vid varje aktiveringstillfälle. ”Mallen är fördefinierad med olika komponenter respektive tillgångsslag och nyttjandeperioder.” – *Kommun D*. Deras mall är däremot endast ett verktyg som de använder sig av och inte ett skrivet dokument utifrån reglementen.

En av de motgångar som komponentredovisning har medfört för kommunerna är svårigheten kring praxis. Bland annat hur en komponentindelning ska göras samt vad en betydande komponent består av. Med tanke på att det har saknats vägledning och riktlinjer på vad som är en betydande komponent har det tagits fram en egen praxis för varje kommun utifrån deras rutinbeskrivning. ”Vi har ju bildat vår egen praxis. Så vi håller inte på och jämför oss med andra kommuner.” – *Kommun D*. Det framkommer stora skillnader bland kommuners praxis kring hur de ska komponentindela. Kommun B förtydligar detta vidare: ”Vi fick inte så jättemycket vägledning från RKR kring hur vi ska göra. Det var upp till kommunerna, så då fick vi ta fram vår egen anvisning till det så det är det som blev

vår praxis och den följs ju inte av alla, så alla kommuner har ju inte riktigt samma praxis, det ser olika ut.” Kommun A belyste att de fortfarande inte vet vad en betydande komponent innebär. Utifrån Kommun C anses ett betydande värde formas i enlighet med den egna praxisen som kommuner skapat vid införandet av komponentredovisning. Samtliga kommuner har tagit fram en beloppsgräns i samband med komponentindelning samt komponentutbyten, vilket har varit en likvärdig praxis som utformats. Däremot skiljer sig beloppsgränserna bland kommunerna.

...vad är en reinvestering vad är ett komponentutbyte och det kom ju väldigt fel där egentligen kan jag tycka. Men då drog vi en beloppsgräns där för att hitta rätt så att om själva arbetet är 350 000 eller mindre då går det alltid som en kostnad. Så man får inte aktivera någonting som görs på en fastighet förutom att det samlade beloppet är 350 000 och ska vara i enhet med komponenten. Så gör man något invändigt så måste det nå en beloppsgräns på 350 000 för att läggas i tillgången, då ser vi det som ett komponentutbyte. Vi har en beloppsgräns till, det är 250 000 och det är att om du är i fastigheten här och byter ut en komponent. Vi säger att vi ska byta taket och taket haft ett värde på 150 000 kvar, då hade vi inte schasat ut det som en kostnad, för då blir ju det att vi tar bort det gamla värdet och ersätter det med nytt, då hade ju det dykt upp som en kostnad, där har vi en beloppsgräns på 250 000 annars så låter vi det ligga kvar, och hade du haft en avskrivningstid på det gamla taket som hade varit kvarvarande två år och under 250 000 hade det fått ligga kvar då, annars så utrangerar vi ju samband med komponentutbyte. – Kommun A.

Vi har stannat vid ingenting under fem miljoner ska komponentindelas och det är bara fastighet och vägar och VA som vi komponentindelar. Vi har fler komponenter på fastigheter än vad vi har på vägar till exempel. Fastigheter kanske vi har tio komponenter och på vägar har vi tre, fyra, olika komponenter. – Kommun B.

Då har vi sagt att alla investeringar över 250 000 kronor, då ska man göra en prövning om komponentindelningar är tillämpligt eller inte och varje enskild komponent ska utgöra minst 250 000 kronor för fastigheter och 100 000 kronor för tekniska anläggningar. Och tekniska anläggningar. Där vi gör komponentindelningar det är ju på fastigheter, byggnader, gator, vägar och, VA-anläggningar. Sedan har vi också börjat med att föra in när vi hör våra upphandlingsunderlag, att leverantören ska inkomma med en fördelning som underlättar för oss administrativt för projektledarna, så anger de på fakturorna sen när de kommer, så här mycket är stomme, så här mycket är tak och så vidare. – Kommun C.

Beloppsgränsen är ett prisbasbelopp när vi aktiverar saker och tid. Oavsett om det är komponentutbyte eller nyanskaffning. Det skulle nog kunna hända att en komponent blir mindre än ett basbelopp, men vi tittar på hela investeringen när vi säger ett basbelopp, och inte per komponent. – Kommun D.

De skillnader och likheter mellan kommunerna var bland annat ett antagande om likheten mellan komponentindelningen för gator, vägar och parker. Däremot ansåg Kommun A att de hade en skillnad på grund av deras kompromisstänk: ”Tror vi är lite unika då på med byggnadssidan då, men det vet jag inte om jag ska vara ärlig.” Det visade sig att ingen av kommunerna har använt sig av en liknande indelning som Kommun A vilket indikerar på en skillnad gentemot dem. Kommun B och D har en bild av att det finns mer skillnader bland kommunerna än likheter. ”Andra kommuner har säkert gått längre och djupare, kanske både har fler komponenter och fler områden som de komponentindelar så jag tror att det ser väldigt olika ut.” – *Kommun B*. Kommun D förklarar: ”Min bild är

ju att vi är med i olika nätverk och vi brukar dra för varandra vad vi får för synpunkter i revisionsrapporter, och jag känner mig ganska ensam om att säga att vi får kritik för att vi inte har komponentuppdelat historiken. Jag tror ju att detta har införts i kommunerna.” Kommun C menar dock att det förekommer både likheter och skillnader mellan kommuners komponentredovisning:

Ja, jag tror nästan alla har infört det på nya investeringar, men vad jag har förstått på revisorerna så är det nog ett gäng som inte har gjort det på de historiska anläggningarna. Så då har de anläggningskostnaderna gått ner, för man har lagt en mycket längre avskrivningstid efter att man införde komponentindelning, och då det har ju vissa kommunala jämförelser, det syns ju att det är en del skillnader där. – Kommun C.

Det visar att kommunerna fortfarande har en stor svårighet kring komponentredovisning än idag. Kommun A och D lyfter att det administrativa stödet inte har varit anpassningsbart till komponentredovisning. Vidare är samtliga kommuner eniga om att den största svårigheten har varit den vägledning och stöd som de har behövt. Kommun A uttrycker sig: ”Jag tycker vi sitter med samma elände som vi hade när vi gick in ungefär.” Både Kommun A och B beskriver att det borde ha kommit tydligare rekommendationer kring komponentredovisning under dessa år. Specifikt för Kommun B är att den stora svårigheten börjar komma nu:

Svårigheten börjar ju komma nu när dem tillgångarna som har komponentindelats faktiskt ska göra reinvesteringar i. hur ska vi hantera det rent praktiskt i vår kommun så att vi fortfarande kan koppla dem till den befintliga anläggningen och så det är lite systemstöd som man behöver. – Kommun B.

Kommun C belyser även svårigheten när en avskrivning aktiveras och förflyttas in i anläggningsregistret för att skrivas av. Det indikerar kring att det är administrativt krävande för de som sitter med handläggningsreskontran samt för projektledaren. ”Där skulle jag önskat ännu mer hjälp från leverantörerna så att det är lättare att koda in på rätt komponent redan när fakturan anländer.” – *Kommun C*. För Kommun D beskriver de ett par specifika problem som gäller för just deras kommun. Bland annat påtalar de att det är problematiskt att det blir plottrigt i anläggningsregistret med det låga gränsbelopp de har idag. ”Vi borde ha, kan jag tycka, en större beloppsgräns på 100 000–200 000, det kanske skulle underlätta och det är nog färre problem vid nyanskaffning då.” – *Kommun D*.

5.3 God redovisningssed och rättvisande bild

För att få en uppfattning av hur de olika kommunerna ser på god redovisningssed ställdes den frågan till samtliga (se bilaga 2, fråga 13). Samtliga kommuner är eniga om att det rör sig om att följa den lagstiftning och de rekommendationer som tas fram. Kommun A förtydligar att deras motto utgår från god redovisningssed som är rätt och riktigt. Kommun C belyser även: ”Och att det inte förändrats över tid. För redovisningen kan man ju tro är väldigt strikt, men det finns utrymme för tolkning men att man tolkar samma varje år och inte beroende på hur det ligger till med budgeten sen finns det ju en gräns i det.”

Vidare var det av intresse att undersöka hur intervjudeltagarnas uppfattning såg ut kring rättvisande bild. Svaren som samlades in skiljde sig betydligt. Det visade sig vara en svår fråga för respondenterna att svara på. Kommun D ger en förklaring på vad rättvisande bild är för dem: ”Alltså, följer vi lag och rekommendation så har vi en rättvisande bild, sedan kanske den rättvisande bilden inte alltid är rättvisande.” Det kommunerna är eniga kring är att en rättvisande bild ger en rättvisande redovisning, som i sin tur leder till att fatta korrekta beslut. ”Det är viktigt att intäkter och kostnader, skulder och tillgångar, det måste spegla det.” – *Kommun C*. Kommun B tycker att rättvisande bild är samma sak som att följa god redovisningssed.

Därav var det lämpligt att ställa frågan om de ansåg att deras komponentredovisning inom kommunen följer god redovisningssed samt rättvisande bild (se bilaga 2, fråga 15). Här visade sig svaren enighet om att de följer en god redovisningssed. Däremot finner vi särdrag bland kommunerna om deras komponentredovisning följer en rättvisande bild. Kommun B tycker att deras komponentredovisning följer både god redovisningssed samt rättvisande bild. Det visar sig att Kommun D anser att de inte har det i dagsläget med tanke på att de inte har någon komponentredovisning för de historiska anläggningarna. ”Men framåt anser jag det, framåt tycker jag vi gör så gott vi kan.” – *Kommun D*.

Jag tycker vi har gjort komponentindelning så jag kan ju stå för det som står i det finstilla. Det är bara att praxis inte har funnits riktigt då så vi har vetat om vi har indelat rätt eller inte. Så det är väl den tveksamheten vi har kvar lite. Men vi följer ju god redovisningssed utifrån om rekommendationen är god redovisningssed för oss. Men det går att få det bättre. Tittar man på komponent utifrån det här kan man säga att komponent är något jag har lite dålig känsla i magen att vi kanske inte har en helt rättvisande bild. Vi har några gator och vägar tidigare, dem låg ju oidentifierade i vårt anläggningsregister. Vi har mycket gammalt i bagaget som vi inte har fått ordning på än, som ger en sämre rättvisande bild då. Så att, nej rättvisande bild till 100 procent på anläggningar och komponentredovisning det tycker jag inte vi har. Men vi har ju en bättre rättvisande bild än vad vi hade innan komponent, så sätt har vi försökt ta oss i rätt riktning. – *Kommun A*.

Ja men det tycker jag absolut. Vi har ju tagit del av expertis inom området och vi tillämpar det utifrån den rutinen vi har. Vi gör en värdering vid anläggningarna för det är inte något slentrianmässigt vi gör. Utan vi gör en bedömning vid varje investering där det kan vara tillämpligt. – *Kommun C*.

Kommun C och Kommun A upplever att komponentredovisning har givit en mer rättvisande bild. Det har blivit bättre i praktiken för de i verksamheten att göra sina driftåtgärder kontra investeringar. Eftersom det har givit ett jämnare samt ett mer rättvisande resultat.

Utifrån att det förekom en osäkerhet kring rättvisande bild undersöktes det kring om det är viktigt att bibehålla rättvisande bild inom kommuner. Det visade sig att kommunerna var eniga om att det skulle även leda till en rättvisare redovisning, bland annat för beslutsfattare så de får rätt underlag att fatta beslut på och för intressenter som ska etablera sig i kommunen. Kommun A förtydligar att det är den strävan de har för att få en så bra redovisning som möjligt. ”Den främsta anledningen tycker jag är för att vi ska kunna jämföra

varandra sinsemellan kommuner. Så att redovisar man på samma sätt så det ger en rättvisande bild blir det ju lättare att jämföra.” – *Kommun B*.

Det är ju litegrann det som jag var inne på med den demokratiska aspekten av det hela, att en korrekt redovisning är ju en förutsättning, egentligen för att politiker och medborgare ska kunna fatta sina beslut och ett bra underlag. Det är ju det underlaget som är på riktigt. Därför är det otroligt viktigt, det här är ju det, det som faktiskt har hänt och som vi vet. Därför är det otroligt viktigt med en rättvisande bild. – *Kommun C*.

I och med att kommuner är en del av offentlig sektor och det är skattepengar, så är det väldigt viktigt för medborgare och politiker. Som medborgare ska man kunna få en rimlig bild av hur kommunens ekonomi ser ut. Politikerna ska ju kunna få det för att kunna ta kloka beslut. Så man kan ju säga att det är viktigt. – *Kommun D*.

5.4 Sammanfattning av empiri

Samtliga kommuner har valt att införa komponentredovisning 2017, med undantag från Kommun C, som valde att succesivt införa det under 2018 samt 2019. Kommun D avviker även från att komponentredovisa de historiska anläggningarna, som förväntas sättas i drift 2023. Eftersom det inte var tidsbestämt när komponentredovisning skulle införas bland kommuner indikerade detta på att de låg i olika faser tidsmässigt.

Sammanfattningsvis så upprättas komponentredovisning utifrån en egen rutinbeskrivning för varje kommun, där de har fått skapa en egen praxis som ska tillämpas. Kommun D använder sig av en låg beloppsgräns. Kommun A och C använder sig av högre beloppsgräns medan Kommun B endast gör en komponentindelning om det överstiger fem miljoner. Vidare uttrycker sig kommunerna att det har varit vag information kring explicit och vägledning från de lagar och rekommendationer som följs bland kommuner. Trots de svårigheter som den nya lagstiftningen bidragit med har det ändå resulterat i att kommuners komponentredovisning ger en rättvisare redovisning, än vad de hade tidigare. Det är fördelaktigt för bland annat beslutsfattare så det kan fattas beslut på rätt grunder. Det har dessutom tagits till olika hjälpmedel för att kunna utforma sin komponentredovisning på bästa sätt. Även fast Kommun B och C menar på att deras komponentredovisning följer god redovisningssed samt rättvisande bild, återstår det dock frågetecken kring detta för Kommun A och D.

På grund av den tvingande lagen har komponentredovisning införts i samtliga kommuner trots det bristande stödet. Med tanke på att det var åtta år sedan lagen blev tvingande och det i sin tur inte har kommit ut någon kompletterande lag eller rekommendation sedan införandet, står kommunerna fortfarande inför svårigheter än idag.

6. Analys

I detta kapitel kopplas tidigare forskning till vad som framkommit av den empiriska undersökningen. Löpande analyseras huruvida institutionell teori kan förklara kommuners redovisningsval gällande komponentredovisning.

6.1 Institutionell teori

Med hjälp av institutionell teori kan vi utifrån empirin förklara varför kommuner valt att redovisa på det sätt de gör. Valet att använda institutionell teori stärks av Collin et al. (2009) eftersom empirin är uppbyggd utifrån kommuner. Av empirin framkommer att kommunerna befinner sig i liknande miljöer och har därmed enligt DiMaggio och Powell (1983) en tendens att uppvisa liknande och legitima strukturer gällande kommuners agerande och beslut gällande komponentredovisning.

Trots vad Carpenter och Feroz (2001) hävdar identifierades inga tecken på tendenser att kommuner kommer anta internationell god redovisningssed. Vi fann dock samma slutsats som dem kring institutionell teori gällande styrkan vid förändringar. Vi identifierade ett starkt institutionellt tryck gällande lagregleringar där antagandet av komponentredovisning kan förklaras med hjälp av institutionell teori och de tre mekanismerna.

6.2 Övergången till komponentredovisning

Kommuner hade möjlighet att komponentredovisa frivilligt före lagändringen, men eftersom ingen kommun valde att införa komponentredovisning frivilligt kan tvingande isomorfism förklara övergången till komponentredovisning. Genom att följa lagstiftning följer kommuner normer ofrivilligt, vilket Gustafsson (2006) belyser som ett sätt att undvika straff. Vid insamlingen av empirin framkom det från flertal kommuner vikten av att följa lagstiftning eftersom det är deras skyldighet. Vi uppfattade alla kommuner eniga kring vikten att följa lagreglering och att revisorskritik ansågs vara ett straff som väntades om lagstiftning inte följdes. Kommuners införande av komponentredovisning kan förklaras av tvingande isomorfism vilket kan kopplas till Haraldsson och Tagesson (2014) eftersom regeringen utformar lagstiftning och således rapporteringskrav.

Gällande den praktiska övergången till komponentredovisning förklarar empirin att kommunerna i undersökningen har delat upp sina materiella anläggningstillgångar på komponenter enligt de övergångsregler som finns i K3-regelverkets kapitel 35. Någon retroaktiv tillämpning är ej tillåten, vilket nämns i regelverket samt av Lindroos-Moll (2020). Ingen av kommunerna påtalade att de använt sig av retroaktiv tillämpning vilket visar att de följt övergångsreglerna kring detta. Empirin visar även att övergången varit arbetskrävande, vilket stöds av Wiklander (2016) som också antog att övergången kommer kräva mycket arbete. De tidigare avskrivningsmetoderna har inte krävt lika mycket administrativt kringarbete, eftersom beräkningar innan införandet av komponentredovisning skedde med hjälp av genomsnitts- och schablonavskrivning. Eftersom tillgångarna numera fördelas

på komponenter blev övergången till komponentredovisning naturligt en mer krävande administrativ uppgift.

Vidare visar empirin att det funnits stora svårigheter att veta hur tillgångarna ska fördelas på komponenter, eftersom det inte finns uttryckt i lagen vilka komponenter som ska uppdelas. Detta stämmer överens med problematiken kring bristfällig lagtext som Wiklander (2016) påtalar. Om det funnits möjlighet att hänvisa till tvingande lagstiftning eller krav från normgivande organ skulle motståndet från andra enheter kunna minskas. Av empirin framkommer dock inget generellt motstånd men för den kommun som upplevde detta skulle en sådan lösning kunna undvika kompromisser. Redovisningsvalet skulle då kunna förklaras genom tvingande isomorfism men empirin visar i stället på en kompromisslösning som ej kan förklaras av institutionell teori. Däremot kan vi konstatera att motståndet troligtvis skulle kunna minska om kommuner hänvisade till att de redovisar i enighet med tydlig lagstiftning samt tvingande regler.

Fortsättningsvis visar utsagor i empirin förslag på att RKR bör ta fram förslag på hur indelningen av komponenter bör ske. Empirin visar att detta skulle underlätta markant för kommunerna, eftersom de i dagsläget inte vet hur de ska tolka lagstiftning och rekommendationer. Av empirin framgår det att underlaget utvecklats gällande andra delar av redovisningen. Detta styrker att ett ökat underlag skulle underlätta övergången eftersom det går att utläsa en positiv syn på utvecklingen. Trots att det gått flera år sedan kravet kring komponentredovisning trädde i kraft finns det fortfarande inte tillräckligt med underlag i form av regler, rekommendationer och vägledning. Vad det beror på går inte att urskilja från empirin eller teorin, men det är tydligt att RKR borde ta fram tydligare beskrivning och förbättrat underlag för att underlätta vid övergångar till nya redovisningssystem.

6.3 Komponentredovisning inom kommuner

Det identifierades skillnader mellan kommunerna kring vilka anläggningar som komponentredovisas samt vilka belopp och nyttjandetider som används. Empirin visar att kommunerna inte visste med säkerhet vad som skulle göras och därav uppkom olikheter. Speglingen av den empiriska observationen talar emot att det skulle finnas någon form av mimetisk isomorfism på grund av de dominerande skillnaderna. Däremot uttrycktes en önskan kring möjligheten att imitera andra kommuner som fått sin komponentredovisning att fungera bra. Det skedde även upprepade kopplingar till osäkerhet där kommunerna inte vet om de komponentredovisar rätt. Det visar alltså att det finns en tendens till mimetisk isomorfism och vi identifierade därmed en koppling till mimetisk isomorfism som även stärks av Collin et al. (2009 se Haraldsson & Tagesson 2014, s. 294), även om det inte förekommer bland kommunerna i dagsläget.

Det upptäcktes även skillnader när kommunerna implementerat komponentredovisning och därmed finns det en skillnad gällande efterlevnaden av nya redovisningsstandarder. Vad skillnaden beror på framkommer inte ur det empiriska materialet, men Falkman och

Tagesson (2008) påtalar att en tydligare rekommendation skulle kunna öka efterlevnaden. Utifrån det kan vi därmed konstatera att det finns en möjlighet att kommuner skulle antagit komponentredovisning samtidigt, och därmed haft en hög efterlevnad av redovisningsstandarder, om rekommendationerna var tydligare. Att kommuner har infört komponentredovisning vid olika tidpunkter försvårar även möjligheten till mimetisk isomorfism. Av empirin framkommer att kommunerna inte visste hur långt de andra kommit i införandet och kunde på så sätt inte jämföra med närliggande kommuner, även om det vore önskvärt.

Det framkommer även att kommuner inte vet om de gör rätt när de komponentredovisar. Ett exempel är osäkerheten kring vad som är en betydande komponent, vilket hänvisas till i standarderna. Det borde vara svårt att hävda en god efterlevnad av standarder när kommuner tolkat de olika. Det är dock intressant att Rundfelt (1993) menar att det finns en god efterlevnad av redovisningsstandarder. Det bör dock beaktas att efterlevnaden gäller hos börsnoterade företag. Om det finns problem gällande efterlevnad av redovisningsstandarder hos kommuner kan de behöva undersöka hur privat sektor uppnår god efterlevnad. Om kommuner, och således offentlig sektor imiterar privat sektor för att uppnå samma goda efterlevnad kan det förklaras av mimetisk isomorfism. En sådan analys är dock inte relevant i denna studie då det inte är syftet. Däremot uppger samtliga kommuner att de följer rekommendationer och lagstiftning vilket ändå tyder på en god efterlevnad, vilket talar emot att det finns ett behov att imitera privat sektor.

Om efterlevnaden däremot är låg kan justeringar behöva göras där redovisningssystemen anpassas mer utefter kommunala organisationers behov. Av empirin framkommer att kommunal redovisning liknar den privata sektorns redovisning mer men det finns fortfarande skillnader. Det är därmed viktigt att ett redovisningssystem som ska tillämpas av kommuner också är utformat för kommuner, vilket stärks av Christiaens (2002 se Falkman & Tagesson 2008, s. 281). RKR bör tagit hänsyn till kommunala organisationer då deras syfte är kommunal redovisning. Det finns inga indikationer i empirin att RKR är påverkade av börsnoterade företag. en låg efterlevnad bör då bero på andra orsaker än att normgivaren inte tagit tillräckligt med hänsyn till kommunala regler.

Av empirin framkommer att kommuner själva fick skapa sin beskrivande rutin gällande komponentredovisning. Det är problematiskt att kommunerna själva fått arbeta fram en rutin när det finns en stor osäkerhet kring om det är korrekt genomfört. Vi identifierade ett tydligt uttryck för mimetisk isomorfism hos en kommun där de valde att titta på hur andra kommuner gjort när de tagit fram sin rutinbeskrivning. De kunde således se hur andra kommuner tagit fram beskrivningen men även se vilka komponenter de hade. Gustafson (2006) menar på att isomorfismen uppstår till följd av osäkerhet vilket vi kan se tydliga indikationer på. Genom att imitera en rutinbeskrivning som redan finns löser det osäkerheten. Gustafson (2006) menar även att tillvägagångssättet kan bero på avsaknad av andra tillvägagångssätt vilket vi tydligt kan se när det gäller komponentredovisning eftersom det saknas direktiv, tydlighet och klara rutinbeskrivningar.

Osäkerheten skulle således kunna minskas om RKR hade en ökad tydlighet gällande deras rekommendationer. Ett exempel är den beloppsgräns som följer av empirin där samtliga kommuner har olika belopp. I praktiken innebär det att de komponentredovisar olika och ingen vet vilket belopp som är mest korrekt. Eftersom beloppsgränserna skiljer sig kan det vara intressant att studera huruvida beloppen tagits fram och vad de grundas i. En högre beloppsgräns kan ge mindre komponentavskrivning eftersom färre tillgångar delas upp, medan en lägre beloppsgräns kan ge fler uppdelningar och därmed ett krävande administrativt arbete. Hur uppdelningen ska ske har tolkats olika trots att standarder anger att komponenter som är av betydande värde ska delas upp. Det finns således utrymme för tolkning vad som är en betydande komponent.

Kommunerna har även fått skapa en egen praxis gällande komponentredovisning då det saknas en gemensam. Även här borde RKR ha möjligheten att utforma en gemensam praxis som gäller för alla kommuner. En gemensam praxis för kommunerna skulle minska osäkerheten genom beskrivande rutiner samt öka möjligheten till jämförelse mellan kommunerna. För att underlätta vid en framtida ny lagstiftning identifierade vi en lösning att ekonomipersonal utbildas före lagreglering, vilket även Donatella (2020) påtalar underlättar vid ny lagreglering. Det skulle ge de anställda ytterligare kunskap kring lagregleringen och syftet med detta. Av empirin framkommer en osäkerhet kring vad lagstiftningen menar vilket skulle kunna undvikas med hjälp av utbildning.

Av empirin framgår inga generella tecken på normativ isomorfism vilket kan bero på en avsaknad av tryck från revisorer. Det framgår dock att en kommun får kritik för sin komponentredovisning från revisorerna. Ur den aspekten kan vi identifiera normativ isomorfism, vilket även Collin et al. (2009 se Haraldsson & Tagesson 2014, s. 294) styrker. Det förklarar dock inte antagandet av komponentredovisning eftersom kritiken beror på att de ej redovisat de historiska anläggningarna. Valet att numera redovisa de historiska anläggningarna kan därmed förklaras av normativ isomorfism. Avsaknaden av normativ isomorfism hos de andra kommunerna kan bero på utebliven revisorskritik. Ingen annan kommun nämner att de får kritik från revisorerna. Dock framkommer det information som delgivits en kommun från revisorer att det finns kommuner som än idag inte delat upp deras historiska anläggningar, men vilka dessa kommuner är framkommer inte vilket ej möjliggjorde en vidare analys.

Avslutningsvis identifierades även likheter gällande komponentredovisning utifrån empirin. Det indikerar på liknande resonemang trots att ingen kommun uttrycker att de med säkerhet vet om de redovisar rätt. Det är dock inte ett argument för att RKR:s rekommendationer är tillräckliga eftersom det fortfarande finns flera kommuner som inte gjort samma tolkning. Det bör således vara en lärdom till RKR att utforma tydligare rekommendationer. Dock är inte problematiken över bara för att kommunerna tagit sig an komponentredovisning. Av empirin framgår att kommuner nu står inför ytterligare problematik kring bland annat reinvestering. Det vore intressant att veta om RKR kan underlätta svårigheten i hur reinvesteringar praktiskt kan kopplas till anläggningstillgångar, samt om

de med hjälp av information kan underlätta på det sätt de inte gjort vid antagandet av komponentredovisning.

6.4 God redovisningssed och rättvisande bild

Att god redovisningssed är svårdefinierat visar sig tydligt när kommunerna med egna ord fick definiera vad god redovisningssed var för dem. Även om det hänvisades till lagstiftning och rekommendation var det ingen som definierade specifikt vad god redovisningssed är. Kommunerna hade olika tolkningar men det gick ändå att identifiera en viss likhet när de preciserade sin tolkning eftersom samtliga utgick från lagstiftningen. Denna tolkning visar likheter med Thorell (1984 se Wiklander 2016, s. 164) syn på god redovisningssed. Trots att kommuner komponentredovisar på olika sätt uppgav samtliga att de följer god redovisningssed. Eftersom kommuner följer god redovisningssed genom att de följer lagar och rekommendationer torde tvingande isomorfism kunna förklara varför kommuner redovisar enligt god redovisningssed.

Det är dock intressant huruvida kommunerna kan vara säkra på att de följer god redovisningssed när de inte är säkra på om de komponentredovisar rätt, samt att de komponentredovisar på olika sätt. Wiklander (2016) styrker dock att även om kommuner redovisar på olika sätt så kan redovisningen överensstämma med god redovisningssed. Det är således inte en indikation på att god redovisningssed inte följs bara för att kommuner komponentredovisar olika, så länge lagstiftning och rekommendationer följs.

Det fanns även svårigheter gällande definitionen av rättvisande bild. Detta kan bero på att det inte står lika tydligt i lagtexten vad det innebär. Det var intressant att kommunerna ansåg att deras redovisning gav en mer rättvisande bild efter införandet av komponentredovisning, även fast de inte med säkerhet kunde påtala att deras redovisning var korrekt. Det är även uppseendeväckande att trots kommuner komponentredovisat i flera år framkommer det i empirin att en kommun inte med säkerhet kan säga att deras komponenter uppvisar rättvisande bild. Det borde finnas tydlighet efter så många år som gör att kommuner med säkerhet vet hur de ska dela upp komponenter för att det ska ge en rättvisande bild. Huruvida komponentredovisning har gett en mer rättvisande bild vore intressant att studera men först måste det finnas en tydlighet kring hur komponentredovisning ska ske. Det fanns en enighet kring vikten att uppnå rättvisande bild. Av empirin framgår ingen generell medvetenhet kring avstampet från rådets rekommendationer som är tillåtet att göra, om rättvisande bild ej uppnås (Wiklander, 2016). Eftersom det är möjligt att avvika från god redovisningssed för att uppnå rättvisande bild indikerar detta på att rättvisande bild borde vara av större vikt än god redovisningssed. Av empirin framkom dock inga tecken på att de ansåg detta, men de upplevdes mer säkra att prata om god redovisningssed än rättvisande bild. En viktig poängtering är dock att avstamp från rekommendationer och således avstamp från god redovisningssed endast får göras vid motiverande fall. Hur vanligt förekommande detta är framkom inte i den empiriska undersökningen.

7. Slutsats

Avslutningsvis presenteras de slutsatser som uppkommit i analyskapitlet. Det presenteras även förslag till vidare forskning samt reflektion om studiens genomförande.

7.1 Slutdiskussion

Syftet var att öka förståelsen kring hur kommuner tar sig an komponentredovisning och dess utmaningar. Studien syftar även till att studera om det tagit fram någon gemensam praxis gällande komponentredovisning för kommuner. Detta har besvarats nedan genom dem tre forskningsfrågor som utvecklats.

- Har det skapats någon gemensam praxis från normgivande organ i hur komponentindelning ska göras för kommuner?

Det har inte skapats någon praxis från normgivande organ kring hur kommunerna ska göra sin komponentindelning. Under dessa år har det inte heller kommit ut någon uppdatering av rekommendationer som kommuner följer. Slutsatsen som kan dras är att kommuner har fått tagit sig an den utmaningen på egen hand, genom att skapa sin egen praxis baserat på deras rutinbeskrivning kring hur komponenterna ska delas in.

- Följer kommuners komponentredovisning god redovisningssed samt rättvisande bild?

Majoriteten bland de kommuner som undersökts anser att deras komponentredovisning följer god redovisningssed samt rättvisande bild. Däremot verkar det vara en svårighet att veta vad rättvisande bild innebär för kommuner. Det utgör en stor osäkerhet kring om de verkligen följer detta med tanke på att det fortfarande finns frågetecken kring hur komponentredovisning ska utföras på rätt sätt. Eftersom RKR inte givit ut någon tydlig vägledning under de senaste åren finns det inget som indikerar på att kommuner inte följer rättvisande bild. Med grund i detta kan slutsatsen dras att kommuner följer god redovisningssed samt rättvisande bild kring deras komponentredovisning. Eftersom det inte finns ett tydligt tillvägagångssätt från lagstiftning och rekommendationer.

- Hur kan rekommendationer och lagstiftning underlätta övergången till en ny redovisningsreglering?

Med tanke på att en ny redovisningsreglering är tidsödande för kommuner har RKR:s rekommendationer blivit bättre utformade med tiden. Det finns idag ett bra underlag kring hur årsredovisningar ska utformas för kommuner, däremot för komponentredovisning finns det inget bra underlag ännu. För att underlätta en ny redovisningsreglering behöver en tydligare vägledning av lagar och rekommendationer göras. Detta för att det inte ska bli så administrativt tungt för de anställda i kommunen samt underlätta det administrativa arbetet.

Det som har konstaterats är att kommunerna har haft svårigheter med införandet av komponentredovisning, vilket har givit de ett större administrativt ansvar. Slutsatsen som kan dras är att LKBR samt RKR inte har givit det stöd som kommuner har behövt till att utföra komponentredovisning på ett bra sätt. Trots att komponentredovisning har funnits sedan många år tillbaka som kommuner fick välja att tillämpa frivilligt, blev det ändå ett oväntat besked för dem när komponentredovisning blev tvingande. Eftersom det tidigare inte har gjorts någon liknande avskrivningsmetod behövde de anställda lägga många timmars arbete på att främst förstå innebörden av komponentredovisning. Det i sin tur har lett till att kommunerna har fått pröva sig fram på många sätt, främst vid äldre investeringar. Vidare kan vi se att kommunerna än idag har svårigheter kring komponentredovisning på många sätt, bland annat de reinvesteringar som kommer ske under snar framtid samt det administrativa stödet. Vi ser stora skillnader bland kommunernas komponentredovisning och det finns fortfarande en oklarhet om de redovisar på bästa möjliga sätt. Däremot har de utgått från de lagar och rekommendationer som funnits till hands vilket tyder på en god redovisningssed, ändock finns det en risk att de inte följer rättvisande bild, som hade kunnat undvikas med en bättre vägledning.

Slutsatsen som kan dras är att det inte har skapats någon gemensam praxis för kommuner, trots att alla kommuner har tillämpat komponentredovisning på grund av tvingande lagstiftning. Vanligtvis sker ett samarbete sinsemellan kommunerna men inom komponentredovisning finns det en låg indikation på mimetisk isomorfism där kommuner tagit hjälp av varandra, trots det så har vardera kommun en egen rutinbeskrivning för deras komponentredovisning. Det kan bero på att alla kommuner äger olika fastigheter, vägar och gator som ska tas med i redovisningen. Vidare kan det även bero på att kommuner inte valde att införa komponentredovisning under samma räkenskapsår. Vi kan konstatera att kommuner kan dra nytta av att samarbeta kring deras rutinbeskrivningar. Eftersom kommunerna möter samma svårigheter skulle de dra nytta av att samverka med varandra för att på det viset kunna skapa en gemensam praxis med tiden.

Studien bidrar till en ökad förståelse kring hur kommuner har tagit sig an komponentredovisning och dess utmaningar, samt givit svar kring om det tagits fram någon gemensam praxis. Studien har även bidragit med kunskap till kommunerna som möter komponentredovisningens utmaningar. Det har även presenterats praktiska bidrag kopplat till institutionell teori för att visa hur kommuner kan underlätta deras redovisningsproblematik.

7.2 Studiens begränsningar

Eftersom vi använt oss av en kvalitativ metod har begränsningen i vår studie varit införandet av begränsat antal intervjuer. Bland annat för att de som införde komponentredovisning i kommunen inte längre jobbade kvar vilket minskade vårt urval. Dessutom har vi fått tagit hänsyn till den tidsaspekt som fanns eftersom vårt arbete skulle vara genomfört inom en bestämd tidsram, vilket har lett till att det har behövts göras avgränsningar för att klara av att utföra intervjuer under de veckor som tidsramen utgör. Ytterligare en

begränsning som finns bland kvalitativ metod är problemet med generalisering. Studien har endast genomförts bland fyra kommuner med totalt sex respondenter. Vilket inte kan representera komponentredovisning hos resterande 286 kommuner i Sverige eftersom det har gjorts geografiska avgränsningar till Västsverige. Ett önskemål hade varit att få intervjua fler respondenter för att öka tillförlitligheten i studien.

7.3 Vidare forskning

Under studiens gång har vi uppmärksammat den privata sektorns komponentredovisning som kan vara aktuellt för vidare forskning. I tidigare forskning har det framkommit att god redovisningssed kan skilja sig mellan den privata- och offentliga sektorn. Eftersom det även uppmärksammades att kommuners redovisning går mer mot privata sektorns sätt att redovisa, kan det vara av intresse att undersöka ifall de har en tydligare vägledning kring deras komponentredovisning.

Det hade även varit av intresse att vidare undersöka om det finns särdrag i kommuners redovisning som avviker från den privata sektorns sätt att redovisa. För att se om kommuner kan lära sig av den privata sektorn, även om de följer olika lagar och regler. Genom att vidare studera ämnet kan en helhetsbild formars mellan sektorernas komponentredovisning.

Referenslista

BFN (Bokföringsnämnden) (2020-06-05) *Inkomna svar på remissen, Upprättande av årsredovisning (K3)* [Elektronisk]. Stockholm: BFN. Tillgänglig: [Svar på remissen Upprättande av årsredovisning \(K3\) - BFN \[2022-03-30\]](#).

BFN (Bokföringsnämnden) (2021-11-18) *K-regelverk*. [Elektronisk]. Stockholm: BFN. Tillgänglig: <https://www.bfn.se/redovisningsregler/vagledning/k-regelverk/> [2022-03-28].

BFNAR 2012:1. Bokföringsnämndens Allmänna Råd. Årsredovisning och koncernredovisning (K3), Stockholm: Bokföringsnämnden, 2022-03-28

Brorström, B. Eriksson, O. Haglund, A. (2011). *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*. 6.1. uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

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

Carpenter, V. Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. [Elektronisk] *Accounting, Organizations & Society*, vol. 26(7/8), pp. 565-596. Tillgänglig: Business Source Ultimate [2022-04-11] DOI: 10.1016/S0361-3682(00)00038-6

Collin, S-O. Tagesson, T. Andersson, A. Cato, J. & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporation: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. [Elektronisk] *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20(2), pp. 141-174. Tillgänglig: Business Source Ultimate [2022-04-08] DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.003>

Dalen, M. (2015) *Intervju som metod*. 2. uppl. Malmö: Gleerups Utbildning

DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields vol. [Elektronisk] *American Sociological Review*, vol. 48(2) pp.147–160. Tillgänglig: Business Source Ultimate [2022-04-09] DOI: 10.2307/2095101

Donatella, P. (2020). Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities. [Elektronisk] *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 32(2), pp. 247-265. Tillgänglig: Business Source Ultimate [2022-04-08] DOI: 10:1108/JPBAFM-03-2019-0048

Falkman, P. & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. [Elektronisk] *Scandinavian Journal of Management*, vol. 24(3), pp. 271-283. Tillgänglig: ScienceDirect [2022-03-29] DOI: <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2008.02.004>

Gustafson, A. (2006). *Normer och praxis: tre ideella föreningar och deras redovisning*. Diss. Göteborg: Göteborgs Universitet.

Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. [Elektronisk] *Journal of Accounting and Organizational Change*, vol. 10(3), pp. 288–313. Tillgänglig: Business Source Ultimate [2022-04-09] DOI: 10.1108/JAOC-10-2012-0096

Hellman, N. Nordlund, B. & Pramhäll, C. (2011). Fördjupning: Förbättrad redovisning med komponentansats: Nyttan överstiger kostnaden. [Elektronisk] Tillgänglig: FAR Online [2022-03-28]

Lennartsson, R. (2014). En smidig övergång till K3. [Elektronisk] Tillgänglig: FAR Online [2022-03-29]

Linders, A. *Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning*, Karnov lagkommentar (JUNO) 2022-04-07

Lindroos-Moll, S. (2020). *Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning*. Diss. Karlstad: Karlstad Universitet.

Proposition 1995/96:10. Års- och koncernredovisning. [Elektronisk] Stockholm: Justitiedepartementet. Tillgänglig: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/ars--och-koncernredovisning_GJ0310/html

Rienecker, L. & Jørgensen, S, P. (2017) *Att skriva en bra uppsats*. 4.2. uppl. Stockholm: Liber.

RKR (Rådet för kommunal redovisning (2014-03-xx) *Uppföljning – Införandet av krav på komponentredovisning i kommuner och landsting* [Elektronisk]. Stockholm: RKR. Tillgänglig: [Rapport-RKR-uppfoljn-komp-avskr-slutversion.pdf](#) [2022-04-07]

RKR (Rådet för kommunal redovisning) (2018-11-xx). *Rekommendation R4. Materiella anläggningstillgångar* [Elektronisk]. Stockholm: RKR. Tillgänglig: <https://www.rkr.se/dokument/rekommendationer/rekommendationer-fr-o-m-2019-01-01/> [2022-03-29]

Rundfelt, R. (1993). Standard setting in Sweden. [Elektronisk] *European Accounting Review*, vol. 2(3) pp. 585-591. Tillgänglig: Business Source Ultimate [2022-04-14] DOI: 10.1080/09638189300000054

SCB (Statistiska Centralbyrån) (2022-02-22) *Folkmängd i rikt, län och kommuner 31 december 2021 och befolkningsförändringar 2021* [Elektronisk]. Stockholm: SCB. Tillgänglig: https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START__BE__BE0101__BE0101A/BefolkningNy/table/tableViewLayout1/

SFS 1999:1078. *Bokföringslag (BFL)*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag (ÅRL)*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 1997:614. *Lag om kommunal redovisning (KRL)*. Stockholm: Justitiedepartementet. [Upphävd 2019-01-01]

SFS 2018:597. *Lag om kommunal bokföring och redovisning (LKBR)*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SKR (Sveriges Kommuner och Regioner) (2015-02-23) *Komponentredovisning av fastigheter i förvaltningar* [Elektronisk]. Stockholm: SKR. Tillgänglig: [Komponentredovisning av fastigheter i förvaltningar \(skr.se\)](https://www.skr.se/om-skr/om-skr-och-omstamning/om-skr-och-omstamning/komponentredovisning-av-fastigheter-i-forvaltningar) [2022-03-28]

Wiklander, P-O. (2016). *Kommunal redovisning. En rättsvetenskaplig studie*. Diss. Karlstad: Karlstads Universitet.

Bilaga 1. Litteratursökning

För att kunna utforma en teoretisk referensram och sammanställa den med tidigare forskning har en litteraturgenomgång genomförts. Detta för att kunna studera ämnet noggrannare och identifiera kunskapen. Med hjälp av vetenskaplig litteratur kunde vi hitta andra referenser av intresse. Detta utfördes genom att läsa av referenslistan och finna annan forskning som kunde ha en koppling till studien. Nackdelen var dock att det var en väldigt tidskrävande process att analysera annan litteraturs referenser men det gav inspiration till litteratur som var passande för vår studie.

Teorin består av vetenskapligt granskade artiklar samt avhandlingar för att visa aktuell forskning inom området. Artiklarnas samt avhandlingarnas tillförlitlighet och relevans var utgångspunkten vid inläsningen. Högskolan Västs bibliotek ger tillgång till de elektroniska databaser som använts till studien: Business Source Premier och Emerald Insight. Det har inte skett en avgränsning bland artiklarnas publiceringsdatum. Detta eftersom det upptäcktes en stor brist bland tidigare forskning.

Sökorden vi har använt oss av är hänförliga till kommunal redovisning och omfattar bland annat accounting, accounting principles, accounting standards, accounting change, swedish accounting och K3. Eftersom de primära sökorden inte resulterade i så mycket forskning kring ämnet behövde vi inte använda oss av sekundära sökord för att minska antalet artiklar som inte är relevanta för studien. Utan vi använde oss endast av sekundära sökord som municipalities för att avgränsa området kopplat till vår studie.

Bilaga 2. Intervjuguide

Syftet med den här studien är att öka förståelsen kring hur kommuner tar sig an komponentredovisning och dess utmaningar. Studien syftar även till att studera om det tagit fram någon gemensam praxis gällande komponentredovisning för kommuner. För att uppnå vårt syfte kommer vi utgå från dessa frågeställningar:

- Har det skapats någon praxis i hur komponentindelning ska göras för kommuner?
- Följer kommuners komponentredovisning god redovisningssed samt rättvisande bild?
- Hur kan rekommendationer och lagstiftning underlätta övergången till en ny redovisningsreglering?

Det är frivilligt att delta i undersökningen men din medverkan är viktig för oss. Du har möjlighet att avbryta din medverkan utan negativa påföljder. Du har även rätt att inte svara på frågor eller komplettera tidigare svar. Du är anonym och dina svar kommer ej kunna kopplas till dig eller din kommun. Vi kommer endast använda oss av din arbetsroll och din erfarenhet kring komponentredovisning. Dina svar kommer endast användas av oss och ej lämnas ut till någon obehörig. Uppsatsen kommer publiceras på DiVA-portalen när den är godkänd av examinator. Under studiens gång kommer uppsatsen läsas av andra studenter på Högskolan Väst under seminarium samt handledande lärare.

Vi önskar att spela in intervjun men du har rätt att avböja inspelning. Om du godkänner inspelning kommer materialet transkriberas av oss. Ljudinspelningen kommer raderas efter utförd transkribering. När studien är godkänd kommer det transkriberade materialet raderas.

Bakgrund:

- Ålder?
- Utbildning?
- Yrkeserfarenhet?
- Vad har du för arbetsroll inom kommunen?
- Kan du kort beskriva dina arbetsuppgifter?

Komponentredovisning:

- När införde ni komponentredovisning i kommunen?
- Vilka lagar, rekommendationer och regler gäller för redovisningen hos er?
- Har ni en beskrivande rutin för komponentavskrivning?
- Hur utvecklades rutinbeskrivningen för komponentavskrivning?
- Finns det någon praxis kring hur ni ska komponentredovisa?
- Vad är din uppfattning om likheter och skillnader mellan kommuner kring komponentavskrivning?
- Vad anser du fortfarande är en svårighet gällande komponentredovisning?

God redovisningssed och rättvisande bild:

- Vad är god redovisningssed för dig?
- Vad är rättvisande bild inom redovisning för dig?
- Anser ni att er komponentredovisning följer god redovisningssed samt rättvisande bild?
- Varför är det viktigt att bibehålla rättvisande bild inom kommuner?

Övergången:

- Hur såg era rutiner ut gällande avskrivning innan RKR gav ut deras rekommendation om komponentavskrivning?
- Vilka svårigheter mötte ni vid övergången till komponentredovisning?
- Vad hade du önskat varit smidigare inom komponentredovisning?
- Hur kan rekommendationer och lagstiftning ändras för att underlätta vid en övergång till ny redovisningsreglering?



HÖGSKOLAN VÄST
Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi
461 86 TROLLHÄTTAN
Tel 0520-22 30 00
www.hv.se

Arbetsintegrerat Lärande