

Redovisningsinnovationers spridning inom den offentliga sektorn

En studie om spridning och antagande av komponentavskrivning inom

Norrlands kommuner

Beatrice Donnerberg
Linnea Johansson
2014

Civilekonomexamen
Civilekonom

Luleå tekniska universitet
Institutionen för ekonomi, teknik och samhälle

Redovisningsinnovationers spridning inom den offentliga sektorn

*En studie om spridning och antagande av komponentavskrivning
inom Norrlands kommuner*

BEATRICE DONNERBERG

LINNEA JOHANSSON

Luleå Tekniska Universitet
Företagsekonomi, D-uppsats
Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap
Avdelningen för Redovisning och styrning

Förord

Detta examensarbete är det avslutande momentet i vår civilekonomexamen med inriktning mot redovisning och styrning på Luleå Tekniska Universitet. Examensarbetet genomfördes under vårterminen år 2014 och motsvarar 30 högskolepoäng.

Vi vill tacka vår handledare Johan Sandström som har bidragit med värdefull rådgivning och som har fått oss att reflektera mycket över vårt arbete och vår arbetsprocess. Vi är även mycket tacksamma för de synpunkter och råd som våra opponenter bidragit med.

Vi vill till sist tacka alla representanter som medverkat i studien då dessa har varit tillgängliga och tillmötesgående vilket underlättat vårt arbete.

Luleå, den 27 maj 2014

Beatrice Donnerberg

Linnea Johansson

Sammanfattning

De flesta sociala och ekonomiska förändringar som sker inom organisationer är ett resultat utav spridningen av idéer eller fenomen. För denna studie så är det redovisningsinnovationers spridning med direkt eller indirekta krav på tillämpning bland organisationer inom den offentliga sektorn som är av intresse. Studiens undersökningsområde är fokuserat på att studera detta fenomen utifrån hur redovisningsinnovationen komponentavskrivning spridits och antagits inom Norrlands kommuner. Rekommendationerna från Rådet för Kommunal Redovisning som behandlat komponentavskrivning har tidigare inte innehållit något explicit krav på tillämpning av metoden. Detta förändrades dock i och med den senaste rekommendationen från år 2014 som innehåller ett explicit krav. Insamlingen av det empiriska materialet har skett genom semistrukturerade intervjuer med utvalda kommuner i Norrland. Urvalet är uppdelat i de kommuner som börjat tillämpa metoden innan det blev ett krav och de kommuner som inte tillämpade metoden innan kravet utkom. De teorier som ingick i arbetets referensram bestod av den institutionella teorin samt diffusionsteorin. Dessa utgjorde utgångspunkten för analysen av studiens empiri. Empirin visade att de flesta kommuner i Norrland inte hade implementerat komponentavskrivning innan det blev ett krav trots att samtliga respondenter från kommunerna ansåg att komponentavskrivning är ett mer korrekt sätt att redovisa vissa tillgångar på. Vid analysen och slutsatsen framträdde ett par faktorer som påverkar införandet av en redovisningsinnovation inom offentlig sektor. Dessa faktorer är resurser, rutiner, lagar/krav samt kommunikation. Avsaknaden av lagar/krav har varit den mest framträdande orsaken till att organisationer inte implementerat redovisningsinnovationen i studien. Anledningen till att organisationer inför en redovisningsinnovation utan att det finns något krav på implementering beror främst på att innovationen har kommunicerats ut till dem genom normerande organ, intresseorganisationer och expertgrupper.

Abstract

Most social and economic changes that occur within organizations are the result out of the spread of ideas or phenomena. For this study, it is the spread of accounting innovations with direct or indirect requirement for application among organizations in the public sector that is of interest. The study's research area is focused on this phenomenon based on how the accounting innovation called component depreciation has been spread and adopted in Norrland municipalities. The recommendations from the Council for Municipal Accounting containing information about component depreciation have previously not included any explicit requirement for application of the method. This changed, however, with the new recommendation which will be adopted in 2014, that contains an explicit requirement. The collection of the empirical material for this study has been collected through semi-structured interviews with selected municipalities in northern Sweden. The selection of municipalities is divided into two categories, one includes the municipalities that implemented component depreciation before the new recommendation was adopted and the other includes the municipalities that had not implemented the method yet. The theories that were used in the study consisted of institutional theory and diffusion theory. These theories formed the basis for the analysis of the study's empirical material. The empirical material showed that the majority of municipalities in northern Sweden had not implemented the component depreciation method before it became a requirement even though all respondents from the municipalities claimed that component depreciation is a more accurate way to account for certain assets. In the analysis and the conclusion a couple of factors appeared which affect the adoption of an accounting innovation in the public sector. These factors are resources, routines, laws/requirements and communication. The absence of laws/requirements has been the most prominent reason for organizations to not implement the accounting innovation in this study. The reason why organizations implement an accounting innovation when there is no requirement is mainly because the innovation has been communicated to them by normative bodies, associations and expert groups.

Begreppsförklaring

Nedan förklaras några begrepp som är centrala för studien och vilken innebörd de har i detta sammanhang.

- Komponentavskrivning innebär att en tillgång delas upp på komponenter med olika nyttjandetider. När uttrycket avskrivningar har använts syftar det till alla avskrivningsmetoder.
- Materiella anläggningstillgångar har i studien även benämnts som både anläggningstillgångar och tillgångar.
- Normering/normerande refererar i den här studien till den del av rekommendationerna från normerande organ som har en bindande verkan för de organisationer som regleras av dessa.
- Med normerade redovisningsinnovationer menas i denna studie innovationer som innehåller regleringar av normerande organ och som kräver tillämpning.
- Med valbara redovisningsinnovationer menas i studien innovationer som organisationer själva kan välja att tillämpa utan några direkta regleringar från normerande organ.
- Diffusion är en spridningsprocess av en innovation inom en population av till exempel organisationer.

Innehållsförteckning

| | |
|---|-----------|
| 1. Inledning | 1 |
| 1.1 Forskningsfält..... | 1 |
| 1.2 Problemdiskussion | 4 |
| 1.3 Problemformulering | 4 |
| 1.4 Syfte | 4 |
| 1.5 Disposition | 4 |
| 2. Metod | 5 |
| 2.1 Vetenskapligt synsätt..... | 5 |
| 2.2 Metodansats..... | 5 |
| 2.3 Litteraturstudie | 5 |
| 2.4 Datainsamlingsmetod | 5 |
| 2.5 Urval..... | 7 |
| 2.5.1 Urvalsprocess av kommuner | 7 |
| 2.5.2 Urvalsprocessen av intervjupersoner..... | 8 |
| 2.6 Intervjuer | 8 |
| 2.6.1 Sammanställning av intervjuer..... | 9 |
| 2.7 Analysprocess | 9 |
| 2.8 Reliabilitet | 9 |
| 2.9 Validitet..... | 11 |
| 3. Empiri | 12 |
| 3.1 Lagar och rekommendationer..... | 12 |
| 3.2 Principer för kommunal redovisning..... | 14 |
| 3.3 Intervju med Rådet för kommunal redovisning | 15 |
| 3.4 Intervjuer med kommuner..... | 15 |
| 3.4.1 Kommuner kategori 1..... | 15 |
| 3.4.1.1 Umeå Kommun | 15 |
| 3.4.1.2 Boden kommun | 16 |
| 3.4.1.3 Luleå kommun..... | 17 |
| 3.4.1.4 Övertorneå Kommun..... | 19 |
| 3.4.1.5 Sammanställande tabell kategori 1..... | 20 |
| 3.4.2 Kommuner kategori 2..... | 22 |
| 3.4.2.1 Timrå kommun..... | 22 |
| 3.4.2.2 Örnsköldsviks kommun..... | 23 |
| 3.4.2.3 Sundsvall kommun..... | 24 |
| 3.4.2.4 Piteå kommun..... | 24 |
| 3.4.2.5 Sammanfattande tabell kategori 2 | 25 |

| | |
|---|-----------|
| 4. Teoretisk referensram | 27 |
| 4.1 Institutionell teori | 27 |
| 4.1.1 Förändringar inom institutioner..... | 28 |
| 4.1.1.1 Isomorfism | 29 |
| 4.2 Diffusionsteorin..... | 31 |
| 4.2.1 Diffusionskurvan..... | 31 |
| 4.2.2 Diffusion av redovisningsinnovationer i kommuner..... | 33 |
| 4.3 Teoriernas bidrag | 34 |
| 5. Analys | 35 |
| 5.1 Syftet | 35 |
| 5.2 Spridningen av en redovisningsinnovation | 35 |
| 5.3 Antagandet av en redovisningsinnovation | 36 |
| 5.4 Anta eller förkasta en redovisningsinnovation..... | 36 |
| 5.5 Kommunikation..... | 37 |
| 5.6 Resurser..... | 38 |
| 5.7 Rutiner..... | 39 |
| 5.8 Isomorfism | 40 |
| 5.9 Avslutande analys | 41 |
| 6. Slutsatser | 43 |
| 6.1 Problemformulering | 43 |
| 6.2 Slutsatser till vår studie | 43 |
| 6.3 Studiens bidrag..... | 44 |
| 6.4 Fortsatta studier..... | 45 |
| Referenser | 46 |

Bilagor

Bilaga 1: Intervju med RKR

Bilaga 2: Intervjufrågor kategori 1

Bilaga 3: Intervjufrågor kategori 2

Figurer

| | |
|--|----|
| Figur 1.1 Disposition..... | 4 |
| Figur 2.1 Svarsfrekvens..... | 8 |
| Figur 2.2 Sammanställningsprocess av intervjuer..... | 9 |
| Figur 3.1 Sammanfattande tabell kategori 1 | 21 |
| Figur 3.2 Sammanfattande tabell kategori 2 | 26 |
| Figur 4.1 Diffusionskurvan | 31 |
| Figur 6.1 Slutsatsmodell..... | 43 |

1. Inledning

Detta kapitel behandlar bakgrunden till forskningsfältet för att därefter utmynna i en problemformulering. Inledningen fortsätter med problemdiskussionen som framhäver ämnesvalet för studien, vilket sedan avslutas i ett syfte. Detta kapitel tillsammans med kapitel 4 utgör studiens referensram.

1.1 Forskningsfält

De flesta sociala och ekonomiska förändringar som sker inom organisationer är ett resultat av spridningen av idéer eller fenomen (Jackson & Lapsley, 2003). För denna studie så är det spridningen och antagandet av redovisningsinnovationer bland organisationer inom den offentliga sektorn som är av intresse. Potts och Kastle (2010) framhäver att organisationer inom den offentliga och privata sektorn strävar efter att skapa värde för sina konsumenter. Den offentliga sektorn förvaltar begränsade resurser och måste därmed sträva efter att ha en hög effektivitet det vill säga minimera slöseri och maximera resultat. För att kunna öka effektiviteten i en föränderlig miljö krävs ibland anpassning genom förändringar inom organisationen. Förändringar inom organisationer kan bland annat ske genom en process där agenter, organisationer och institutioner påverkas av effekterna av att en innovation införs. (Potts & Kastle, 2010)

En innovation kan enligt Van De Ven (1986) beskrivas som utvecklingen och implementeringen av en ny idé mellan personer som över tiden deltar i transaktioner med andra i ett institutionellt sammanhang. En annan definition av begreppet enligt Rogers (1983) är att en innovation är en idé, praxis eller föremål som av en individ eller enhet upplevs som ny. Potts och Kastle (2010) menar att en innovation till exempel kan vara en ny produkt, tjänst, process eller affärsmodell som förväntas bidra med fördelar för organisationen som antar innovationen.

Något som skiljer den offentliga sektorn från den privata sektorn vid spridning av innovationer är framför allt att denna strävar efter ett bättre sätt att förvalta resurser, medan den privata sektorn strävar mer efter att behålla eller utöka sina marknadsandelar (Bloch & Bugge, 2013). Den offentliga sektorn vill ge mervärde i form av samhällsnytta till sina konsumenter och den privata sektorn strävar efter att skapa värde för sina kunder (Potts & Kastle, 2010). Den offentliga sektorn tenderar därmed att bli mer och mer lik den privata sektorn då båda vill skapa värde för sina kunder och konsumenter (Bloch & Bugge, 2013). De tidigare studierna som har studerat spridning av innovationer inom den offentliga sektorn har i stor utsträckning fokuserat på valbara redovisningsinnovationer. Några exempel på dessa redovisningsinnovationer är balanced scorecard (BSC) som bland annat Ax och Bjørnenak (2005) studerat; activity-based costing (ABC) vilket Bjørnenak (1997), Zawawi och Hoque (2010) och Alcouffe, S., Berland, N., Levantc, Y. (2008) studier behandlar och Resource Accounting and Budgeting (RAB) som Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I. (2013) studie fokuserar på. För denna studie så ses valbara redovisningsinnovationer som innovationer där det inte förekommer något explicit krav på användning. Spridningen av valbara redovisningsinnovationer kan studeras utifrån ett mottagarperspektiv, vilket bland annat Jackson och Lapsley (2003) och Lapsley och Wright (2004) har gjort. Dessa innovationer som Jackson och Lapsley (2003) tar upp implementeras främst till följd av påtryckningar från bland annat myndigheter om att öka effektiviteten och minska kostnaderna. Annan forskning har inriktats på spridningen av normerade redovisningsinnovationer där normerande organ förespråkar innovationen och i vissa fall framför ett krav på användning av den. Ett exempel på detta är bland annat

Brorströms studie från år 1998 som förklarar utvecklingen av periodiserad redovisning från avsändarnas perspektiv inom den offentliga sektorn i Sverige. Författaren tar upp angående hur och varför normerna kring periodiserad redovisning har förändrats som de har gjort.

1.2 Problemdiskussion

Den offentliga sektorn består till största delen, baserat på sysselsättning, av kommuner (Ekonomifakta, 2013). Av bland annat den anledningen utgår studien från detta organisationsfält. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) arbetar för att främja kommuner, landsting och regioners utveckling och förnyelse som anpassar verksamheten till nya förutsättningar. Detta krävs för att bidra till medborgarnas trygghet och välfärd och kommunerna ställs inför krav på både stabilitet, långsiktighet och trovärdighet. (SKL, 2013a) Rådet för kommunal redovisning (2011), även benämnt RKR, är ett normerande organ inom den kommunala sektorn och anger att den finansiella rapporteringen från kommuner har till syfte att tillgodose informationsbehovet som olika intressenter har. Rapporteringen ska ge en rättvisande bild av resultatet för att därigenom kunna ligga till grund för bland annat beslut om resursallokering och resursbehov. RKR har i uppgift att utarbeta rekommendationer för Svenska kommuner och landsting i syfte att främja god redovisningssed (RKR, 2014) och eftersom kommunernas största andel intäkter kommer från skatteintäkter (SKL, 2014a) kan god redovisningssed och rättvisande bild anses vara ytterst viktigt vid kommunal redovisning. RKR:s rekommendationer består både av beskrivande och vägledande text samt normerande text, vilket framställs med fet stil och utgör rekommendationens bindande verkan (SKL, 2013b).

Den viktigaste redovisningsinnovationen inom den offentliga sektorn är enligt Perrin (1998) kapitaltillgångs- och avskrivningsredovisning, vilket började formas på 1970-talet. En rekommendation riktad mot svenska kommuner och landsting utkom några år senare, 1986, som bland annat innebar att dessa skulle börja tillämpa periodiserad redovisning i likhet med den privata sektorn där metoden redan tillämpades (Brorström, 1998). Även Ligouri (2013) studerar denna redovisningsinnovation och hänvisar till denna metod som en av de mest uppmärksammade redovisningsinnovationerna inom den offentliga sektorn. Ligouri (2013) menar att en stor del av redovisningsförändringarna inom den offentliga sektorn påverkas eller sker till följd av denna innovation. Spridningen av periodiserad redovisning har fortsatt att utvecklas och blivit allmänt accepterat bland de praktiska användarna (Brorström, 1998). En typ av periodiserad redovisning är avskrivningar, där anskaffningsutgifter periodiseras för att ge en rättvisande bild av intäkter och kostnader (RKR, 2013b). Rekommendationer och skrifter riktade mot kommuner och landsting angående avskrivningar har de senaste åren alltmer tydligt framhåvt att en tillgång bör delas upp på komponenter för att kunna spegla hur dess värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, det vill säga komponentavskrivnas (RKR, 2006), (RKR, 2009), (RKR, 2013a).

RKR (2013b) uppger att komponentavskrivning är en utveckling av hur avskrivningar på tillgångar ska behandlas och skiljer sig från den tidigare användningen av schablonmässiga avskrivningstider för hela tillgången. Enligt definitionerna av en innovation som presenterades i bakgrunden kan komponentavskrivning anses vara en innovation som genomgår en diffusionsprocess, det vill säga en spridningsprocess, bland annat inom den kommunala sektorn. Metoden kommer därav att betraktas som en innovation i denna studie med inriktning mot kommuner.

Normeringar samt annan upplysning kring avskrivningsmetoder för den offentliga sektorn återfinns i bland annat rekommendationer, idéskrifter och yttranden från RKR (RKR, 2013a; RKR, 2012; RKR, 2009; RKR, 2013b). I december år 2013 antog RKR rekommendationen 11:4 Materiella anläggningstillgångar (2013a), där bland annat anvisningar angående tillämpandet av komponentavskrivning framgår, vilken börjar gälla från och med räkenskapsåret 2014. Normeringen enligt rekommendationen menar att den mest rättvisande bilden av anläggningstillgångar uppfylls när avskrivningsmetoden som tillämpas avspeglar hur tillgångens värde och/eller servicepotential successivt förbrukas (RKR, 2013a). Detta har en bindande verkan för kommunerna, vilket innebär att normeringen inte får ignoreras (SKL, 2013b). Genom att dela upp en tillgång på komponenter där olika nyttjandeperioder föreligger kan dessa tilldelas olika avskrivningstider som har större relevans för komponenterna var för sig, vilket bidrar till en så rättvisande bild som möjligt (RKR, 2013a).

Enligt ett preliminärt yttrande från RKR (2013b) så är den dominerande avskrivningsmetoden i den kommunala sektorn nominell linjär avskrivningsmetod och avskrivningarna sker i praxis relativt schablonmässigt. Yttrandet fastställer att komponentavskrivning används i allt för liten utsträckning och att detta problem även förekommer i den privata sektorn. Detta har föranlett att RKR i likhet med BFNAR 2012:1, även benämnt K3, nu har framfört ett explicit krav på användning av komponentavskrivning i den senaste utgivna rekommendationen. (RKR, 2013b). Enligt Brorström och Falkman (2001) är grundtanken att den kommunala redovisningen i så stor utsträckning som möjligt ska efterlikna redovisningen inom den privata sektorn, med undantag för de sektorspecifika förhållanden som kommuner måste ta hänsyn till. Dessa undantag benämns ofta som den kommunala särarten och är det som skiljer den kommunala redovisningen från den privata sektorns redovisning (Brorström & Falkman, 2001). Enligt en representant från RKR (se intervju, kap 3.3) så uppnås den mest rättvisande bilden av en kommuns anläggningstillgångar när komponentavskrivning tillämpas, vilket har framgått i RKR:s tidigare rekommendationer och idéskrifter trots att texten inte varit normerande för kommuner. Enligt RKR (2013c) så bör kommunerna redan ha infört komponentavskrivning baserat på tidigare normering då de ska redovisa en så rättvisande bild som möjligt. Detta har dock inte skett i nog stor utsträckning, vilket har inneburit att RKR nu antagit en rekommendation som innehåller ett explicit krav på tillämpning av metoden (RKR, 2013c). Representanten från RKR påpekar även att den nya rekommendationens krav har bidragit till att tillämpningen av metoden tagit ordentlig fart (se intervju, kap 3.3). Med tanke på det tidigare låga antagandet av innovationen anser vi att en studie utifrån mottagarnas perspektiv kan bidra med användbar kunskap om anledningarna till detta fenomen.

Som nämnt tidigare definieras i denna studie en redovisningsinnovation antingen som valbar i de fall den inte direkt förespråkas av normerande organ eller som normerad ifall normerande organ förespråkar eller kräver användning av innovationen. Bjørnenak (1997) anser att tidigare forskning kring diffusion mestadels har utgått från att det finns en efterfrågan från potentiella användare av en innovation som exempelvis en ny redovisningsmetod, då de söker efter en förändring. Utgångspunkten för detta är därmed att innovationen inte föregåtts av ett krav då organisationerna själva efterfrågar förändring, vilket förutsätter att innovationen är valbar. Komponentavskrivning har tidigare varit en mer eller mindre valbar redovisningsinnovation då det inte funnits något explicit krav på användning av metoden (RKR, 2009; RKR, 2012). Efter antagandet av den senaste rekommendationen har komponentavskrivning däremot

övergått till att bli en normerad redovisningsinnovation inom den offentliga sektorn (RKR, 2013a). Denna studie kan därmed kopplas till tidigare studier inom båda dessa områden.

För att kunna undersöka hur en redovisningsinnovation sprider sig inom den offentliga sektorn så kommer denna studie att utgå från komponentavskrivning, vilket vi tidigare konstaterat kan ses som en redovisningsinnovation. Studien kommer att begränsas till den kommunala sektorn, mer specifikt, kommunerna i Norrland som är en del av den offentliga sektorn.

1.3 Problemformulering

Problemformuleringen är framtagen med utgångspunkt från forskningsfältet:

Hur sprids och antas en redovisningsinnovation inom den offentliga sektorn.

1.4 Syfte

Syftet är att beskriva hur komponentavskrivning, som ett exempel på en redovisningsinnovation, tas emot av kommuner i Norrland. Detta görs genom att identifiera de faktorer som påverkar spridningen och antagandet av komponentavskrivning. Baserat på detta vill vi bidra till en ökad förståelse för hur redovisningsinnovationer sprids och antas i den offentliga sektorn.

1.5 Disposition

Kapitel 1 har tagit upp examensarbetets inledning. I inledningen behandlades forskningsfältet, vilket utmynnade i studiens problemformulering. Därefter fortsatte kapitlet med en problemdiskussion kring ämnesvalet som avslutades med studiens syfte.

Kapitel 2 behandlar metoden som framhäver tillvägagångssättet för studiens genomförande för att kunna förklara syftet och problemformuleringen.

I kapitel 3 framställs empirin som består av en sammanfattning av gällande lagar och redovisningsprinciper som har koppling till komponentavskrivning samt intervjuer med kommuner och en intervju med RKR.

Kapitel 4 tar upp de två teorier som kommer att ligga till grund för analysen av studiens empiri. Dessa är den institutionella teorin och diffusionsteorin.

Kapitel 5 består av analysen som kopplar samman studiens empiri med referensramen och framställer de kopplingar som är relevanta för studiens syfte.

I kapitel 6 framförs slutsatser av studien som kan kopplas till forskningsfältet samt studiens bidrag och förslag till framtida studier.



Figur 1.1 Disposition

2. Metod

Detta kapitel redogör tillvägagångssättet vid genomförandet av studien samt framhäver val av metod. Metodvalen ska underlätta vår väg till att nå förklaringar till vårt syfte och vår problemformulering. I detta kapitel redovisas även studiens reliabilitet och validitet.

2.1 Vetenskapligt synsätt

Det finns tre vetenskapliga synsätt som Arbnor och Bjerke (2009, kap 3) redogör för, vilka är det analytiska synsättet, systemsynsättet och aktörssynsättet. I denna studie består empirin av respondenter från olika kommuners svar på vilka tolkningar de har gjort angående redovisningsinnovationen komponentavskrivning samt de rekommendationer och information som utkommit kring metoden. Detta betyder att studien utgår ifrån vissa individers uppfattningar om hur tolkning och implementering av komponentavskrivning ser ut inom respektive kommun. Arbnor och Bjerke (2009, kap 3) redogör, som tidigare nämnt, för aktörssynsättet, vilket har använts i denna studie. Synsättet syftar till att förklara verkligheten utifrån de studerade aktörernas uppfattningar och tolkningar. Den kunskap som aktörerna innehar blir individberoende genom att verkligheten förklaras utifrån deras synvinkel. Inom aktörssynsättet är författarna relativt fria att dra egna paralleller och liknelser som är inspirerade av resultat eller tidigare studier. Dessa paralleller måste däremot anpassas till det specifika fallet, vilket vi har haft i åtanke vid analysen.

2.2 Metodansats

Inspirationen till ämnet komponentavskrivning väcktes under vår verksamhetsförlagda utbildning som genomfördes på Luleå kommun. Där uppmärksammades vi om att kommuner och landsting i Sverige skulle börja tillämpa en ny rekommendation innehållande ett krav på tillämpning av komponentavskrivning vilken skulle antas för räkenskapsåret 2014. Luleå kommun, tillsammans med de resterande 289 kommunerna i Sverige (SKL, 2014b), var därmed i process att tolka och tillämpa denna rekommendation för sina materiella anläggningstillgångar. Detta empiriska fenomen har varit utgångspunkten för studien och genom en första undersökning av hur stor utsträckning komponentavskrivning tillämpades i Norrlands kommuner identifierade vi ett intressant ämnesområde. Efter framtagandet av en aktuell problematisering inom forskningsområdet utformades sedan det metodupplägg som den fortsatta empiriska studien har haft. Den empiriska studien avser att ge förklaringar till syftet samt belysa orsaker till den problematisering som identifierats inom forskningsområdet. Teorier har tagits fram för att bidra med förklaringar av de empiriska resultaten i förhållande till studiens syfte. Studien grundar sig i uppfattningar om ett fenomen istället för att utgå från fenomenet uttryckt i form av teori. Detta eftersom vårt ämnesområde är ett relativt nytt område som inte är utforskat i någon större utsträckning, vilket enligt Halvorsen (1992, kap 3) innebär att det induktiva tillvägagångssättet är lämpligt att använda i vårt fall. Studien presenteras därmed med en induktiv disposition.

2.3 Litteraturstudie

För att erhålla en relevant litteraturgrund inom vårt valda ämne har vi använt material från databaserna Primo, Diva och Google Scholar. Vi använde olika sammansättningar och synonymer till relevanta ord på både svenska och engelska. De sökord vi bland annat använde oss av var: accounting innovation, public sector innovations, komponentavskrivning, kommunal avskrivning, diffusion of innovations, Municipality of component depreciation. Tidigare studier som handlat om redovisningsmetoder och innovationer bidrog till vissa av dessa sökord. Vi använde även andra sökord för att ta

fram tänkbara teorier till vår referensram och valde sedan ut två teorier som vi ansåg vara relevanta och som kunde bidra till förklaringar till studiens syfte och problemformulering. Dessa är den institutionella teorin och diffusionsteorin, vilka presenteras i kapitel 4.

2.4 Datainsamlingsmetod

För att få en inblick i hur spridningen av komponentavskrivning såg ut inom den kommunala sektorn så tog vi först kontakt via mail med samtliga kommuner inom vårt valda geografiska område. Vid denna första kontakt ville vi identifiera de kommuner som tillämpade metoden samt ta reda på vem inom kommunen som kunde ge oss mest relevant information i fortsättningen av studien. Denna del av studien har genomförts med en kvantitativ metod som enligt Halvorsen (1992, kap 7) innebär att studien innehållit många undersökningsenheter med en datainsamling som skett med strukturerade intervjufrågor, vilket ofta sker genom enkäter. Vår mailkontakt bestod av två korta och koncista frågor för att få en snabb uppfattning om den rådande situationen samt minska risken för diffusa svar.

Vid en kvalitativ metod baseras insamlingen av det empiriska materialet på informationsrika intervjuer med ett mindre antal undersökningsenheter enligt Bryman (1997). Utifrån detta ansåg vi att det kvalitativa tillvägagångssättet passade bra för studiens fortsatta empiriinsamling då utgångspunkten för denna var att genomföra informationsrika intervjuer med de utvalda kommunerna där representanter från kommunerna skulle svara fritt kring egna tankar och tolkningar angående komponentavskrivning utan att styras för mycket av ett bestämt tankesätt. För att uppnå detta bör intervjufrågorna enligt Halvorsen (1992, kap 7) ha en struktur som håller respondenterna inom det aktuella ämnet, men att de även ska innehålla en typ av ostruktur som ger respondenten möjlighet att svara fritt. För att få ut så användbar information som möjligt av intervjuerna genomfördes därför semistrukturerade intervjuer vilket innebär att de inrymde flexibilitet som balanserades av struktur vilket även Gillham (2008, kap 10) förespråkar. Valet av semistrukturerade intervjuer grundade sig även i att vårt arbete handlar om något som redan hänt inom kommunerna eller var pågående just då samt för att få in den bredd av svar som behövdes för att analysen skulle kunna bidra med relevanta förklaringar till vårt syfte. Samtliga intervjuer har spelats in via våra mobiltelefoner för att vi inte skulle gå miste om betydelsefulla detaljer i respondenternas svar. (Halvorsen, 1992, kap 7)

För att skaffa oss en baskunskap inför de kvalitativa intervjuerna angående komponentavskrivning läste vi igenom och bearbetade aktuella skrifter och rekommendationer som påverkar kommuner gällande komponentavskrivning. Vi tog även kontakt med RKR för att få en bild över hur deras utgivna rekommendationer angående komponentavskrivning bör tolkas enligt dem och vad de anser om kommunernas agerande gällande tidigare rekommendationer. Intervjufrågorna vid denna intervju var utformade på liknande sätt som intervjufrågorna som var riktade mot kommuner (se bilaga 1). Denna intervju bidrog med information som användes i problemdiskussionen och påverkade därigenom vårt syfte. Vi hade även denna information i åtanke vid utformningen av intervjufrågorna till kommunerna i vår studie. Det vi ville åstadkomma med intervjuerna var att fånga upp hur de utvalda kommunerna tagit till sig rekommendationerna angående komponentavskrivning, vilka tolkningar de har gjort och tankar kring det (Bryman, 1997).

2.5 Urval

Målet med vårt urval var att hitta de kommuner som kunde bidra till den största möjliga kvalitativa informationen inom vårt urvalsområde. Till vårt urval ville vi ha med kommuner som fullt ut eller till viss del börjat tillämpa komponentavskrivning som avskrivningsmetod samt kommuner som inte infört metoden för att kunna bidra med förklaringar till vårt syfte och därigenom vår problemformulering. Intervjupersonerna från kommunerna skulle vara de personer som hade den största insynen i hur arbetet med avskrivningar och komponentavskrivningar ser ut hos dem och hur det kommer att se ut i framtiden. (Halvorsen, 1992, kap 8)

2.5.1 Urvalsprocess av kommuner

Efter att vi tagit kontakt med RKR i arbetets inledande skede kontaktade vi alla kommuner i Norrland via mail för att få en uppfattning om hur utbredd tillämpningen av komponentavskrivning var vid den tidpunkten. Med tanke på att den nya rekommendationen innebar att alla kommuner måste tillämpa komponentavskrivning där det finns väsentlig skillnad på nyttjandetider på olika komponenter ville vi se i hur stor utsträckning kommunerna redan infört denna metod baserat på de tidigare rekommendationerna. Vi gjorde därmed ett klusterurval (områdesurval), vilket Halvorsen (1992, kap 8) beskriver, då vi endast valde ut kommuner inom ett visst geografiskt område, nämligen Norrland. Vi uppnådde en svarsfrekvens på 74,4 % då 32 av 43 kommuner svarade vid den första mailkontakten.

Därefter genomförde vi ett stratifierat urval av svaren vi fått i enlighet med vad Halvorsen (1992, kap 8) förespråkar, vilket innebar att vi kategoriserade kommunerna i två kategorier utifrån upplysningarna vi fick i deras svar. Den första kategorin innehöll de kommuner som tillämpade komponentavskrivning fullt ut eller till viss del och den andra kategorin de kommuner som inte tillämpade avskrivningsmetoden. Av svaren vi fick från urvalsprocessen upptäckte vi att Umeå kommun var den kommun som verkade ha kommit allra längst i arbetet med att införa komponentavskrivning. De andra kommunerna som kommit en bit på vägen i tillämpandet av metoden var Luleå kommun, Boden kommun och Övertorneå kommun. Dessa fyra kommuner som stod för 12,5 % av de svarande kommunerna valdes ut för studiens kvalitativa del då de var de enda som börjat arbeta med komponentavskrivning innan den nya rekommendationen antogs (RKR, 2013a). Denna kategori benämns som kategori 1 i detta arbete. Vi valde sedan ut fyra kommuner som inte börjat tillämpa metoden än, men som hade börjat fundera på hur de skulle tolka rekommendationen. Dessa uppgick till 14 % av de 28 stycken svarande kommunerna som inte tillämpade metoden och utgör kategori 2 i detta arbetes kvalitativa del. Dessa kommuner blev Sundsvall kommun, Piteå kommun, Örnsköldsviks kommun och Timrå kommun. Vid urvalet av kommunerna i denna kategori tog vi hänsyn till kommunernas geografiska placering och storlek för att få en så representativ bild av kommunerna i Norrland som möjligt. Totalt valde vi ut 8 kommuner att genomföra semistrukturerade intervjuer med, vilket var cirka 25 % av de kommuner som svarade. Valet av antalet kommuner baserades på att vi ansåg att informationen som behövdes för att kunna nå förklaringar till studiens syfte och problemformulering uppfylldes.

Eftersom studiens kvalitativa del endast undersökt 14 % av kommunerna som inte tillämpade komponentavskrivning så kan resultaten av empirin från dessa inte anses vara fullt representativ för alla kommuner i kategorin. Däremot så hade kommunerna blandad storlek och spridd geografisk placering vilket gör att resultaten från denna kategori kan bidra med flera betydande resultat som troligtvis kan återfinnas hos de

kommuner som inte ingick i studien. Kommunerna som börjat tillämpa metoden som ingår i studiens kvalitativa del bestod däremot av alla svarande kommuner som ingick i denna kategori.

| | Antal svarande kommuner | Procent av svarande kommuner | Andel intervjuade kommuner inom varje kategori |
|----------------|-------------------------|------------------------------|--|
| Tillämpar | 4 | 12,5 % | 100 % |
| Tillämpar inte | 28 | 87,5 % | 14 % |
| Totalt | 32 | 100 % | 25 % |

Figur 2.1 Svarsfrekvens

2.5.2 Urvalsprocessen av intervjupersoner

I enlighet med vad Halvorsen (1992, kap 8) förespråkar så har intervjupersonerna från kommunerna valts ut med utgångspunkt i hur stor insyn och kunskap de hade i sin kommuns arbete med avskrivningar samt användande och införande av komponentavskrivning. I vissa kommuner behandlas avskrivningar centralt medan de i andra kommuner arbetar med detta på de olika avdelningarna där tillgångarna förvaltas. Detta har gjort att det i vissa fall varit svårt att få svar på hur arbetet med komponentavskrivning såg ut i hela kommunen. Vi har då valt att inrikta oss på den enhet eller avdelning som hade störst andel anläggningstillgångar som berördes av den nya rekommendationen (RKR, 2013a). Inför intervjuerna skickade vi ut frågorna i förväg så att respondenterna kunde förbereda sig och meddela oss ifall de inte hade möjlighet att besvara samtliga frågor utförligt och ansåg att en kompletterande intervju behövdes med någon annan inom kommunen, vilket Gillham (2008, kap 14) förespråkar för att intervjuerna ska kunna leda till att så mycket relevant information som möjligt kan tas tillvara på.

2.6 Intervjuer

Utgångspunkten för vår studie var Luleå och eftersom vi båda tidigare praktiserat i Luleå kommun valde vi att genomföra den intervjun ansikte mot ansikte. Med sex kommuner har vi genomfört distansintervjuer via telefon, och med en kommun genomfördes en e-postintervju. Som Gillham (2008, kap 14) rekommenderar hade vi komplementär mailkontakt med respondenterna i efterhand ifall det uppstod fler frågor. Våra telefonintervjuer beräknades vara mellan 10 till 20 minuter med semistrukturerade frågor vilket vi ansåg var lämpligt då denna intervjumetod, enligt Gillham (2008, kap 14), är mest lämpad för korta strukturerade intervjuer. Den personliga intervjun tog något längre då den innehöll mer allmän kommunikation som inte var direkt kopplat till intervjun. Inför intervjuerna med kommunerna utformades två intervjuguider (se bilaga 2 & 3) som anpassades efter vilken del av syftet som intervjuerna med de två kategorierna var tänkta att bidra med förklaringar till. Eftersom intervjuerna var planerade och frågorna skickades ut i förväg via e-post så var respondenterna förberedda på ett liknande sätt inför intervjuerna. Baserat på detta samt att kompletterande frågor ställdes via e-post, bedömde vi att de olika intervjuformerna inte påverkade resultatet i någon större utsträckning.

För att skapa ett förtroende hos respondenterna förklarade vi varför vi ville genomföra intervjun, hur vi planerade att använda oss av den och att de skulle få läsa igenom och godkänna det material som baserades på intervjun innan det användes i studien.

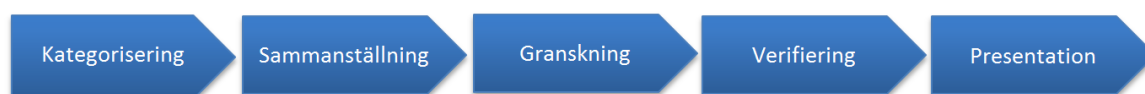
Intervjuerna spelades in för att säkerställa att ingen del i respondenternas svar utelämnades, vilket skedde efter respondenternas godkännande. (Gillham, 2008, kap 14) Vi har båda medverkat vid samtliga intervjuer så att båda skulle kunna uppfatta ifall det fanns lämpliga följdfrågor att ställa.

2.6.1 Sammanställning av intervjuer

I enlighet med vad Halvorsen (1992, kap 9) talar för genomfördes granskningen av materialet från intervjuerna genom att vi först skapade oss en helhetssyn för att sedan kategorisera informationen efter olika ämnen. Vi fortsatte sedan med att sammanställa den information från intervjuerna som var relevant för syftet med studien. Detta genomfördes successivt och enligt en förbestämd struktur för att bibehålla koncentrationen och kvaliteten på resultatet, vilket Gillham (2008, kap 17) förespråkar. Halvorsen (1992, kap 9) menar att en sammanställning av respektive intervju bör skickas till respondenterna som då kan läsa igenom och kommentera ifall det var något som uppfattats fel. Vi skickade därför ut sammanställningarna för godkännande av respondenterna tillsammans med kompletterande frågor i de områden som inte besvarats fullt ut i intervjun men som behövdes för att uppnå en fullständig sammaställning av intervjun. Detta gav oss ett extra godkännande på att vi sammanställt informationen rätt till vår empiri.

2.7 Analysprocess

Analysen av det empiriska materialet som samlats in via intervjuerna med kommunerna inleddes med en transkribering av svaren. Gillham (2008, kap 18) går igenom ett tillvägagångssätt vid behandling av transkriberingen av intervjuer som vi har utgått ifrån då vi efter varje transkriberad intervju har markerat de substantiella delarna med olika färger utefter de ämneskategorier vi hade i vår intervjuguide på intervjuerna (se bilaga 2 & 3). Ämneskategorierna var baserade på de olika delarna av vårt syfte för att lättare kunna koppla svaren till detta vid analysen. Därefter gick vi igenom transkriberingarna för att kontrollera att inga överflödiga markeringar förekom eller att några väsentliga delar missats. Sammanställningen av det empiriska materialet framställdes sedan utifrån en förutbestämd struktur för att underlätta jämförelsen mellan intervjuerna. En granskning av sammanställningarna genomfördes för att kontrollera ifall det var några kompletterande frågor som behövdes för att fullgöra sammanställningen. För att verifiera att intervjusvaren tolkats på rätt sätt skickades sammanställningen till respektive respondent för godkännande och feedback.



Figur 2.2 Sammanställningsprocess av intervjuer

Resultatet av intervjuerna presenteras i empirikapitlet och med två förtydligande tabeller av de olika kategorierna som kommunerna är indelade i. Tabellerna bidrar med en snabb överblick över hur kommunerna svarat på de frågor som är direkt kopplade till vårt syfte, vilket underlättat för oss att se skillnader och likheter inom kategorierna.

Utgångspunkten för analysen av empirin har varit studiens syfte, vilket därigenom ska kunna bidra till förklaringar på problemformuleringen. När vi fått en översikt av innehållet i vår sammanställda empiri gick vi igenom olika teorier som skulle kunna

bidra med förklaringar till de empiriska fenomenen med bakgrund av studiens syfte. Vi valde sedan ut fem stycken teorier som vi undersökte närmare för att se ifall de kunde kopplas till den empiri som samlats in till studien. Dessa fem teorier var positiv redovisningsteori, institutionell teori, diffusionsteori, agentteori och förvaltaransvarsteori. De teorier som hade tydligast koppling till det empiriska materialet ansåg vi vara den institutionella teorin och diffusionsteorin och dessa valdes därför ut till studiens referensram. Vi sammanställde material från artiklar och böcker angående dessa teorier som ansågs vara relevant för det som framkommit i empirin och som skulle kunna bidra till förklaringar av syftet. Baserat på referensramen, vilken utgörs av teorierna tillsammans med inledningskapitlet, identifierade vi några väsentliga områden och faktorer som vi analyserade empirin utifrån.

2.8 Reliabilitet

Vid genomförandet av studien har vi eftersträvat att uppnå ett användbart och tillförlitligt resultat, vilket innebär att det ska belysa vår vetenskapliga problemställning (Halvorsen 1992, kap 3). Studien har inriktats på kommuner som utgör en stor del av den offentliga sektorn, sett från sysselsättningsgraden, för att studien skulle bli mer representativ för hela sektorn (Ekonomifakta, 2013). Att komponentavskrivning kan anses vara en redovisningsinnovation styrks både av Van De Ven (1986) och Rogers (1983) definitioner av innovationer som vi nämnt i det inledande kapitlet. Tidigare forskning som Brorström (1998) och Ligouri (2013) har även definierat periodiserad redovisning som en viktig redovisningsinnovation och även Perrin (1998) menar att kapitaltillgångs- och avskrivningsredovisning är den viktigaste redovisningsinnovationen inom den offentliga sektorn. Dessa forskningsområden är starkt förknippade och jämförbara med komponentavskrivning och styrker vår definition av komponentavskrivning som en redovisningsinnovation.

Vi anser att vår svarsfrekvens på 74,4 % av Norrlands kommuner har bidragit till en bra grund inför urvalsprocessen. Halvorsen (1992, kap 8) ger två exempel på vad svarsfrekvensen bör ligga på genom Fowler (1984) som menar att svarsfrekvensen minst bör ligga på 75 % medan Galtung (1967) anser att en svarsfrekvens på 60 % är nog för en lyckad datainsamlingsprocedur. Eftersom samtliga svaranden som till viss del tillämpade komponentavskrivning valdes ut till studien leder det till en hög tillförlitlighet och reliabilitet inom kategori 1. Reliabiliteten inom kategori 2 kan anses vara lägre, men urvalet representerar en variation av geografisk placering och kommunstorlek och kan därmed bidra till ett resultat som bör överensstämma med flera andra kommuner inom denna kategori.

Vid genomförandet av intervjuerna har vi strävat efter att minimera felregistrering bland annat genom att spela in intervjuerna. Vid transkriberingen har vi kategoriserat intervju svaren beroende på vilket ämnesområde svaren tillhörde för att underlätta sammanställningen av intervjuerna och minimera risken att svar inom samma område utelämnades ifall de återfanns i olika delar av intervjun. (Halvorsen, 1992, kap 3) För att se till att registreringen av intervjuerna utfördes så korrekt som möjligt har transkriberingen av intervjuerna skett succesivt för att inte tappa koncentrationen vilket enligt Gillham (2008, kap 17) krävs för att uppnå en hög reliabilitet. Transkribering och sammanfattning av intervjuerna har även skett med kontroll och diskussion mellan varandra för att säkerställa korrekta och likvärdiga tolkningar och bedömningar. För att ytterligare säkerställa att det ändå inte skett några missuppfattningar eller feltolkningar av intervju svaren har sammanställningarna skickats till den aktuella respondenten för godkännande (Halvorsen, 1992, kap 3). Alla kommuner förutom Boden kommun

återkopplade angående sammanfattningarna och i samtliga fall ansåg de att vi hade uppfattat och sammanställt intervjusvaren rätt med undantag för några mindre faktajusterings, vilka då åtgärdades.

Att reaktioner och den visuella och personliga kontakten förlorades via de intervjuer som genomfördes via telefon och e-post ser vi inte som ett uppenbart problem då ämnet i intervjun inte var av direkt känslig art för intervjupersonerna samt att kommunerna ska speglas av öppenhet (Brorström & Falkman, 2001).

2.9 Validitet

Validitet innebär att rätt saker mäts, vilket är nödvändigt för att studien ska vara relevant. Det krävs att det finns en överensstämmelse mellan problemställning, teori, tolkning av empirisk undersökning samt det insamlade och behandlade empiriska materialet. (Halvorsen, 1992, kap 3) Genom studiens första kvantitativa undersökning samt intervjun med RKR erhöll vi en bra grund till vad som ansågs aktuellt inom vårt valda ämnesområde. Detta bidrog till framtagandet av ett syfte som legat till grund för den fortsatta studien. Intervjufrågorna formades för att tillföra en informationsrik och relevant empiri som belyser vår problemställning. Eftersom intervjuerna med kommunerna i de två kategorierna belyste olika delar av vårt syfte utformades en anpassad intervjuguide till varje kategori så att frågorna skulle ha en hög relevans för den aktuella intervjun (se bilaga 2 & 3). Detta bidrog till att relevanta frågor ställdes till varje kategori.

För att det empiriska materialet skulle vara relevant för vår problemställning valde vi ut de respondenter från respektive kommun som var mest insatta i de frågor vi ville ha svar på angående komponentavskrivning. Valet av intervjupersoner grundades på den första kontakten med kommunerna där vi efterfrågade vem som kunde bidra med relevant information till vår studie. Vid sammanfattningen av intervjuerna valde vi att framställa de substantiella delarna som ansågs vara relevanta för att bidra med förklaringar till vårt syfte. För att minimera risken för kvalitetsförlust i form av misstolkningar så använde vi vissa väsentliga ord, uttryck och citat som respondenterna faktiskt brukade i intervjuerna, vilket även Gillham (2008, kap 18) menar är lämpligt. Som Gillham (2008, kap 18) förespråkar är empirin framställd som en sammanfattad version av intervjuerna, vilket ger en bra överblick av respondenternas svar och underlättar jämförelse av de empiriska svaren inför analysen.

Vid framtagandet av relevanta teorier till vår studie så granskade vi några tänkbara teorier och kom fram till att den institutionella teorin och diffusionsteorin var mest lämpade att bidra med förklaringar på vårt syfte och vår problemformulering. De andra teorier som vi funderade på var positiv redovisningsteori, agentteorin och förvaltarskapsteorin. De sistnämnda teorierna valdes bort trots att de förekommer i studier som behandlar förändring inom organisationer (Davis, J. H., Schoorman, F. D., och Donaldson, L., 1997). Detta berodde på att inga konkreta kopplingar till de teorierna kunde göras baserat på vårt empiriska resultat. Även den positiva redovisningsteorin saknade tydliga kopplingar till vårt insamlade empiriska material och efter att vi läst en artikel av Neu och Simmons (1996) om denna teori upptäckte vi att den inte passade vår studie då teorin främst är inriktad mot den privata sektorn.

3. Empiri

Här presenteras det empiriska material som vi erhållit genom intervjuer med de utvalda kommunerna. Detta avsnitt inleds med de lagar och rekommendationer som kommunerna ska rätta sig efter för att därefter gå igenom de principer som de ska ta hänsyn till, vilket har legat till grund för intervjuerna. En sammanställning av intervjun med RKR ges därefter för att sedan redovisa intervju svaren från kommunerna. Dessa delas upp i två kategorier som följs upp av två förtydligande tabeller för att skapa en överblick och jämförbarhet.

3.1 Lagar och rekommendationer

Kommunal redovisning har i Sverige sedan 1997 reglerats av Lagen om Kommunal Redovisning (LKR 1997:614). Enligt LKR ska den kommunala redovisningen ske enligt god redovisningssed. Detta betyder bland annat att kommuner ska ta hänsyn till allmänna råd och rekommendationer från normerande organ. RKR främjar god redovisningssed i enlighet med LKR genom att ta fram och förmedla rekommendationer, vägledningar och idéskrifter till kommuner. Det är däremot endast RKR:s utgivna rekommendationer som är normerande för kommunerna. (RKR, 2013a)

År 2013 utkom RKR med en ny rekommendation, 11:4 materiella anläggningstillgångar. I rekommendationens normerande text framgår det att materiella anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över tiden enligt en plan som fastställs vid anskaffningstillfället. Den avskrivningsmetod som används ska ta hänsyn till hur anläggningstillgångens värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Rekommendationen från RKR (2013a) fastställer även att vissa komponenter i anläggningstillgångar kan ha olika nyttjandeperioder och att de därför ska särskiljas, det vill säga komponentavskrivas. Exempel på sådana anläggningstillgångar är reningsverk, vägar och byggnader. För att förtydliga vad rekommendationen menar med komponentavskrivning kan vi förklara det med att till exempel en byggnad kan bestå av olika delar som stomme, fasad, hissar och ventilationsanläggningar. Dessa har vanligtvis olika nyttjandetider och skall därmed skrivas av separat (RKR, 2013a).

Den första rekommendationen för materiella anläggningstillgångar som RKR givit ut är RKR 11. Denna antogs år 2002 och hänvisade då till Redovisningsrådets rekommendation RR 12. Rekommendationen omarbetades år 2006 och hette då RKR 11.1. (RKR, 2009) I den omarbetade rekommendationen framgick det att komponentavskrivning kan vara fördelaktigt för att kunna avspegla hur tillgångarnas värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, däremot var denna text inte normerande (RKR, 2006).

I den rekommendation för materiella anläggningstillgångar som antogs i december år 2013 har RKR valt att använda en formulering angående komponentavskrivning som är betydligt tydligare än i de tidigare rekommendationerna och idéskrifterna. Den text som förklarar i vilka fall komponentavskrivning ska användas har även blivit normerande vilket gör att kommunerna måste ta hänsyn till detta för att följa god redovisningssed. Rekommendationen träder i kraft från och med räkenskapsåret 2014. (RKR, 2013a)

Rekommendation 11.4 Materiella anläggningstillgångar ersätter de tidigare rekommendationerna varav den senaste, RKR 11.3 antogs i juni år 2012 (RKR, 2013a). Den del av rekommendation 11.3 som behandlar komponentavskrivning är inte förändrad sedan rekommendation 11.1 om materiella anläggningstillgångar som gavs ut

år 2006. (RKR 2006) Den senaste rekommendationen tydliggör användandet av komponentavskrivning genom att i likhet med K3 regelverket införa ett explicit krav på detta (RKR, 2013b). Här nedan följer ett utdrag ur de texter som rekommendationerna innehåller eller hänvisat till angående komponentavskrivning på materiella anläggningstillgångar. Den text som är markerad med fet stil utgör rekommendationens normerande del. (RKR, 2013a)

“Viktiga delar av vissa tillgångar kan behöva ersättas regelbundet (...) Sådana delar bör, när så är möjligt, redovisas och därmed avskrivnas som separata enheter eftersom de har en annan nyttjandeperiod och därmed avskrivningstid än tillgången i övrigt (komponentavskrivning)” - RR 12 (1999)

“Eftersom avskrivningarna skall avspegla hur tillgångar värde och/eller servicepotential successivt förbrukas kan det vara lämpligt att sådana komponenter som har en annan nyttjandeperiod och utgör ett väsentligt värde redovisas och skrivs av som separata enheter.” - RKR 11.1 (2002)

*“Eftersom avskrivningarna ska spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, måste skillnader, i förbrukning och nyttjandeperioder av betydande komponenter i en materiell anläggningstillgångs, beaktas. **Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat.**” - RKR 11.4 (2013)*

Även en av RKR:s idéskrifter tar upp komponentavskrivning. Idéskrifterna är inte normerande men ska vara till hjälp för att kunna tolka vad som anses som god redovisningssed. (RKR, 2009) Idéskriften Avskrivningar utkom år 2009 och nämner bland annat följande angående komponentavskrivningar:

“Inget hindrar att olika avskrivningstider används för olika delar av en anläggningstillgång om dessa delars nyttjandetid är olika. Om betydande och fysiskt klart identifierbara delar av anläggningen har väsentligen olika nyttjandetider bör olika avskrivningstider tillämpas.” - RKR (2009)

RKR har även givit ut ett preliminärt yttrande (2013b) angående övergång till komponentavskrivning i samband med den nya rekommendationen som träder i kraft under år 2014. Yttrandet är tänkt att främja utvecklingen av praxis i linje med rekommendationen och innehåller bland annat bakgrund, resonemang och praktiska exempel. Enligt RKR:s preliminära yttrande (2013b) om övergång till komponentavskrivning ska kommunerna väga nytta mot kostnader när de bedömer hur genomgående de ska vara i sitt genomförande av metoden på befintliga tillgångar. De ska börja dela upp de tillgångar som har störst bokfört värde och sedan arbeta sig nedåt, däremot måste alla nya tillgångar delas upp enligt komponentavskrivningsmetoden direkt när de ska aktiveras.

3.2 Principer för kommunal redovisning

Kommuners redovisning ska även ske på bokföringsmässiga grunder vilket till viss del kan definieras som; *“Korrekt periodavgränsning och mätning av förbrukade resurser i förhållande till utförda och ersatta prestationer.”* (Brorström, 2001)

En viktig utgångspunkt för teorin bakom redovisning på bokföringsmässiga grunder är redovisningens principer. För kommuner finns det tre huvudprinciper som är överordnade och har större betydelse än de övriga principerna, dessa är enligt Brorström (2001); principen om pågående verksamhet, principen om öppenhet och försiktighetsprincipen (och matchningsprincipen). Andra aktuella principer som är underordnade och styrda av de tre huvudprinciperna är: kongruensprincipen, objektivitetsprincipen, realisationsprincipen och principen om historiska anskaffningsvärden. (Brorström & Falkman, 2001) Nedan går vi igenom de tre principer som i störst utsträckning påverkar kommuners redovisning.

Principen om pågående verksamhet, även kallad kontinuitetsprincipen eller going concern, innebär att verksamheten antas fortvara inom överskådlig framtid. Till skillnad från privata företag så är kommuners existens skyddad genom grundlagen. Detta medför att det inte finns någon anledning att värdera tillgångar till marknadsvärde eller likvidationsvärde eftersom verksamheten inte väntas upphöra, värderingen ska istället baseras på det värde tillgången har i verksamheten. (Brorström & Falkman, 2001)

Principen om öppenhet innebär att informationsgivningen ska framträda på ett sådant sätt att användarna inte blir missvisande. (Brorström & Falkman, 2001) Principen har speciellt stor betydelse inom den offentliga sektorn där så stor öppenhet som är möjligt ska förekomma. Detta beror på att den offentliga sektorn inte utsätts för konkurrensmässiga förhållanden och därför inte har någon anledning att yrka på begränsad öppenhet. Eftersom kommuner hanterar gemensamma medel är målet att på ett så effektivt sätt som möjligt förvalta medlen i verksamheten genom kostnadseffektivitet, tillfredsställande kvalitet samt att på ett så bra sätt som möjligt utveckla verksamheten med hänsyn till framtida förhållanden och förutsättningar. En förutsättning för demokrati, effektivitet och rättssäkerhet är att brukarna av den kommunala servicen ska kunna granska hur de gemensamma medlen har förvaltats, vilket ökar kravet på öppenhet för kommunerna. (Falkman & Orrbeck, 2001)

En annan princip som är central med tanke på att kommunen förvaltar gemensamma medel är försiktighetsprincipen. Enligt principen ska värderingen av tillgångar, skulder, kostnader och intäkter ske med försiktighet. Detta betyder bland annat att skulder ska värderas högt och tillgångar ska värderas lågt och att icke realiserade intäkter inte redovisas. Tillämpning av principen bidrar till att kravet på bevarande av förmögenheten uppfylls vilket är viktigt för att en generation inte ska behöva ta kostnaden för en annan generations konsumtion. (Falkman & Orrbeck, 2001) Matchningsprincipen är försiktighetsprincipens motsats och kan anses ge en mer rättvisande bild då den bygger på att utgifter som i framtiden ger upphov till intäkter ska redovisas i samband med att intäkten realiserats och redovisas. Denna princip kan dock leda till att den finansiella styrkan överskattas. Ifall det uppstår en konflikt mellan försiktighetsprincipen och matchningsprincipen så ska kommuner tillämpa försiktighetsprincipen. (Brorström & Falkman, 2001)

3.3 Intervju med Rådet för kommunal redovisning

Intervjuperson 1 ingår i RKR:s expertgrupp och besitter stor kunskap om rekommendationerna angående komponentavskrivning. Respondenten har bland annat utgett artiklar och skrifter i ämnet som riktar sig till kommuner. Intervjun genomfördes 2014-02-14.

Respondenten från RKR anser att kommunerna redan bör ha infört komponentavskrivning baserat på de tidigare rekommendationerna då användning av metoden ger den mest rättvisande bilden. I och med den nya rekommendationen i kombination med påtryckningar från revisorer så har implementeringen av metoden fått rejäl fart hos kommunerna. Anledningen till att vissa kommuner dröjt med implementeringen kan vara för att de har svårare att anpassa sig än andra. Enligt respondenten ska kommunerna väga nytta mot kostnader när de implementerar metoden på de befintliga tillgångarna och de bör börja med de större objekten först. Alla nya tillgångar måste däremot skrivas av enligt metoden. Information om nya rekommendationer förmedlas bland annat via SKL på bokslutsdagar och med direktutskick och nyhetsbrev till kommunerna. Oftast så mottas denna information av redovisningschefer och ekonomer.

3.4 Intervjuer med kommuner

Kommunerna ha delats upp i två kategorier utefter tillämpningen av komponentavskrivning. Vissa kommuner arbetar decentraliserat med avskrivningar, vilket innebär att vissa intervjuer inte representerar hela kommunens perspektiv med komponentavskrivning. Vi har i dessa fall valt att utföra intervjun hos den delen av kommunen som berörs mest av införandet av metoden.

3.4.1 Kommuner kategori 1

I detta avsnitt sammanställer vi intervjuerna med kommunerna som tillhör kategori 1 i vår studie. Kommunerna har i någon grad tillämpat komponentavskrivning innan den nya rekommendationen som innehåller ett krav på detta antogs. Kapitlet avslutas med en tabell som sammanställer svaren från dessa kommuner på de frågor som har koppling till vårt syfte.

3.4.1.1 Umeå Kommun

Intervjuperson 2 arbetar på ekonomiavdelningen på samhällsbyggnadskontoret som projektkonst sedan flera år tillbaka och är väl insatt i hur arbetet med komponentavskrivning ser ut inom kommunen. Intervjun genomfördes 2014-02-19.

Denna intervju är utifrån ett fastighetsperspektiv och kan därmed inte representera arbetet med komponentavskrivning på alla kommunens tillgångar. Umeå kommun började införa komponentavskrivning på nya fastigheter år 2005 efter en utredning som kommunstyrelsen begärt för att se över finansieringen av fastigheter. En anledning till att kommunen valde att börja tillämpa komponentavskrivning förutom kommunstyrelsens begäran var att det samtidigt infördes något som kallas reinvesteringar. Det betyder att en del av det löpande underhållet istället klassificeras som investeringar och då komponentavskrivning går hand i hand med reinvesteringar så ville de införa båda samtidigt. De upplevde även att revisionsbyrån Ernst & Young hade börjat marknadsföra metoden vilket även det var en bidragande faktor till beslutet för kommunen.

Vid tidpunkten för införandet av komponentavskrivning byttes ekonomisystemet och kodplanen ut inom kommunen vilket bidrog till att implementeringen av

komponentavskrivning fick en stark fördröjning. Avskrivningar före år 2005 och efter år 2005 skiljs åt inom kommunen, men tillämpningen av metoden fick inte sitt fulla genomslag förrän år 2007, då de tidigare endast hade infört komponentavskrivning på några få stora objekt. I Umeå kommun arbetar fastighetsförvaltarna med bedömningar av vilka komponenter en fastighet ska delas upp på där de har mallar för exempelvis olika typer av fastigheter så som, förskolor, simhallar eller kontor. Mallarna innehåller vilka olika avskrivningstider komponenterna ska tillskrivas och är baserade på många års erfarenhet av hållbarheter. Respondenten påpekar att en tillgång ska vara uppdelad i fem till sex delar för att vara fullständigt komponentavskriven.

Till följd av den nya rekommendationen finns ett förslag på att genomförandet av komponentavskrivning på alla befintliga tillgångar ska vara fullgjort fram till år 2015, men det kommer Umeå kommun inte att kunna uppnå. Respondenten anser att de möjligtvis kan fullgöra detta arbete till år 2016. De aktuella tillgångarna uppgår till ett värde av cirka tre till fyra miljarder kronor, vilket innebär att det är ett stort och tidskrävande arbete att gå igenom alla objekt.

En av de största skillnaderna som respondenten ser till följd av komponentavskrivning är att reinvesteringarna aktiveras istället för att belasta driften. Det positiva är att avskrivningen blir mer rättvis, men att det är väldigt arbetskrävande, vilket innebär att mycket personella resurser behövs. Respondenten antyder att det kan vara extra svårt för små och medelstora kommuner att klara av införandet av metoden ifall de inte har nog med personal som kan genomföra det ordentligt, vilket kan leda till att resultatet blir halvdant. Umeå kommun har en ekonom som arbetar med bland annat aktivering av tillgångar då det är ett mycket tidskrävande arbete.

“Det blir ju en mer rättvis avskrivning på fastigheter, det måste man ju säga. Men det är ju betydligt jobbigare, Det tar ju sex gånger så lång tid till regel än om man gör en hel komponent.” – Intervjuperson 2

Respondenten tycker att Umeå kommun har kommit långt i sitt arbete med komponentavskrivning jämfört med många andra kommuner, vilket innebär att de kan ses som en förebild när andra kommuner ska införa metoden. Respondenten berättar att de brukar medverka på bokslutsdagar, men anser att det som sägs där inte är till så stor nytta då de som föreläser oftast inte har arbetat med komponentavskrivning själva. Detta har gjort att många kommuner tagit kontakt med Umeå kommun för att fråga hur deras arbete med komponentavskrivning ser ut.

3.4.1.2 Boden kommun

Intervjuperson 3 har en högre befattning på fastighetsavdelningen i Boden kommun där denne arbetat i många år. Respondenten har god insyn i hur arbetet med komponentavskrivning ser ut på den aktuella avdelningen. Intervjun genomfördes 2014-02-19.

Denna intervju är utifrån tekniska förvaltningens perspektiv inom Boden kommun och kan därmed inte representera hela kommunen. Den tekniska förvaltningen är den avdelning som påverkas mest av införandet av komponentavskrivning då de förvaltar den största andelen av kommunens tillgångar. De bygger och förvaltar bland annat fastigheter som idag har ett värde på cirka 450 miljoner kronor. Boden kommun började år 2012 att införa komponentavskrivning efter ett beslut från ekonomiavdelningen, vilket var till följd av att kommunförbundet uppmärksammat dem om metoden.

Komponentavskrivning har inte införts på alla befintliga tillgångar utan främst på nya objekt.

När det gäller fastigheter så skiljer de idag på cirka fyra olika komponenter och räknar fram en viktad avskrivningstid. De tror däremot att det kommer krävas en mer detaljerad uppdelning av komponenter och avskrivningstider för att möta de nya kraven. Projektledarna inom tekniska förvaltningen är de som uppskattar vilka komponenter som kommer att vara aktuella vid ett visst projekt och vilka avskrivningstider dessa bör ha. Det finns även schabloner för avskrivningstider på komponenter. Ifall det skulle bli aktuellt att gå tillbaka och dela upp de gamla tillgångarna kommer fastighetsavdelningen själva bära ansvaret för arbetet med de objekt som de förvaltar. Respondenten är dock osäker på i hur stor grad införandet av komponentavskrivning kommer bli ett krav.

Respondenten anser att det positiva med komponentavskrivning är att kostnaderna fördelas på ett mer korrekt och jämt sätt då reinvesteringar av komponenter kan aktiveras istället för att redovisas som underhåll. Det är även positivt att en mer rättvisande bild av livslängden hos olika komponenter uppvisas då de tillskrivs olika avskrivningstider. Beroende på hur detaljerad uppdelningen måste vara kan anpassningen efter den nya rekommendationen innebära mycket extra arbete. Detta kan bli ett problem för förvaltningen då de redan har en hög arbetsbelastning på de personer som kommer att arbeta med detta. Respondenten nämner att det även kan vara svårt att bedöma hur lång livslängd olika komponenter ska ha ifall specifika bedömningar måste genomföras för varje komponent.

Respondenten i Boden har inte uppfattat att det har diskuterats särskilt mycket kring komponentavskrivning tidigare och har ingen direkt uppfattning om hur långt Boden kommun har kommit i arbetet med metoden i förhållande till andra kommuner. Respondenten kan inte påstå att de har varit på bokslutsdagar där komponentavskrivning tagits upp, men kan tänka sig att det blir mer aktuellt nu när metoden måste implementeras enligt den nya rekommendationen.

3.4.1.3 Luleå kommun

Intervjuperson 4 har en hög befattning på tekniska förvaltningens ekonomiavdelning i Luleå kommun och har arbetat i kommunen sedan flera år tillbaka. Respondenten har bra insyn i hur förvaltningen arbetar med komponentavskrivning idag och hur de kommer att arbeta i framtiden. Intervjun genomfördes 2014-02-20.

I Luleå kommun utförs arbetet med komponentavskrivning på förvaltningsnivå. Den förvaltning som har den största volymen investeringar är tekniska förvaltningen vilket gör att de kommer att påverkas mest av införandet av komponentavskrivning. Redovisningschefen på ekonomikontoret är den person som bestämmer ifall en ny redovisningsmetod ska börja tillämpas eftersom samma metod måste användas i hela kommunen. Från tekniska förvaltningens sida har de därför föreslagit för redovisningschefen att de anser att kommunen bör börja tillämpa metoden i en mindre omfattning. Införandet har dock försvårats av bland annat kommunens anläggningsregister som inte uppfattats som användarvänligt.

En annan anledning som respondenten nämnde till att införandet av metoden dragit ut på tiden var att de hoppades på att kunna ta hjälp av ett examensarbete som skrevs år 2011 som Luleå kommun medverkade i. Det arbetet handlade om hur kommuner värderade tillgångars nyttjandetid. I och med att Luleå kommun inte hade klart för sig

hur de skulle gå tillväga vid införandet av komponentavskrivning så hoppades de att examensarbetet kunde vara till hjälp genom att redogöra för hur andra kommuner gjorde och ifall någon annan börjat tillämpa metoden.

På tekniska förvaltningen började de tillämpa komponentavskrivning på alla nya objekt från och med år 2013 samt på de största objekten i anläggningsregistret. Anledningen till införandet var att de på konferenser och liknande blivit uppmärksammade om att det inom en snar framtid skulle komma ett krav på tillämpning av metoden. De svårigheter som respondenten nämnde som uppstod vid införandet var bland annat att ta fram en hanterbar modell och hitta information om hur det kan göras på ett bra sätt eftersom väldigt få kommuner kommit igång med att införa komponentavskrivning. De har även sökt information hos experter som föreläser om metoden för kommuner, men anser att de inte kunnat få någon konkret hjälp eftersom varje kommun måste ta hänsyn till de förutsättningarna som finns inom den egna kommunen. Detta innebär att alla kommuner måste börja från grunden och att det är svårt att hitta hjälp från andra.

I dagsläget har tekniska förvaltningen främst komponentavskrivit fastigheter. De har infört ett system där de varje månad går igenom aktuella projekt och kontrollerar vad som ska aktiveras. Det är ekonomiavdelningen på tekniska förvaltningen som arbetar med komponentavskrivningarna och tar hjälp utav avdelningarna när de ska göra bedömningar om komponenter och avskrivningstider, de skickar sedan in underlaget till kommunens ekonomikontor för aktivering.

Respondenten anser att tekniska förvaltningen idag arbetar i linje med vad den nya rekommendationen kräver och att de därför inte kommer att behöva göra några omfattande förändringar de kommande åren. Respondenten betonar att de inte kommer börja tillämpa komponentavskrivning på alla befintliga tillgångar då den information som utkommit kring den nya rekommendationen framhäver att hänsyn till arbetsbördan ska tas. Eftersom förvaltningen idag har tillgångar till ett värde på cirka 5,5 miljarder uppdelat på ett stort antal objekt som inte komponentavskrivs blir arbetsbördan för stor för att gå igenom alla dessa. Tekniska förvaltningen avskriver idag cirka 13 % av anskaffningsvärdena på sina anläggningstillgångar i enlighet med komponentavskrivningsmetoden. På förvaltningen strävar de inte efter att göra alla avskrivningar helt korrekta då detta skulle kosta extremt mycket, men respondenten framhäver att de gör mer rätt nu än tidigare vilket de är nöjda med i dagsläget.

“Allt kan man ju göra perfekt, det handlar ju bara hur mycket man är beredd att betala för det.” – Intervjuperson 4

Enligt respondenten har det diskuterats mycket om komponentavskrivning och införandet av metoden bland ekonomer inom den kommunala sektorn, men känslan är att de flesta kommuner famlar i mörkret då det inte finns någon förebild att följa. Informationen som finns ses mer som vägledning till hur kommunerna kan tänka istället för konkreta förslag på hur de kan göra, vilket gör att det är väldigt mycket som kommunerna själva måste bedöma och ta ställning till. Enligt respondenten är det få kommuner som har kommit långt med införandet av komponentavskrivning, vilket kan bero på att många av dem har väntat på att andra kommuner ska införa metoden så att de sedan har någon att följa och kan ta lärdom av.

“Jag tycker att det har funnits väldigt lite när man har försökt söka på och läsa om det om hur man kan göra en sån här modell som är hanterbar...” – Intervjuperson 4

Respondenten finner att de positiva effekterna med införandet av komponentavskrivning är att kommunen får en mer realistisk bedömning av anläggningstillgångarnas livslängd. Det är däremot svårt att göra dessa bedömningar och de vill helst inte göra för optimistiska bedömningar med för långa avskrivningstider då även detta blir missvisande. Andra konsekvenser av införandet av komponentavskrivning är att det blir extra mycket arbete som tar personella resurser i anspråk. Förvaltningen har därför valt att implementera metoden i den mån de har resurser för att arbeta med det.

3.4.1.4 Övertorneå Kommun

Intervjuperson 5 har en högre ekonomisk befattning i Övertorneå kommun sedan en kort tid tillbaka. Respondenten är väl insatt i hur det framtida arbetet med komponentavskrivning kommer att se ut i kommunen. Intervjuperson 6 arbetar som ekonom i Övertorneå kommun sedan flera år tillbaka och har god kunskap om hur kommunen tidigare arbetat med avskrivningar. Intervjun genomfördes 2014-02-17.

I Övertorneå kommun sker arbetet de med avskrivningar centralt, men de har samtidigt diskussioner med de olika förvaltningarna för att ta hjälp av deras kunskaper. Intervjuperson 6 anser inte att kommunen tillämpar komponentavskrivning fullt ut i dagsläget, men kommunen har sedan tidigare delat upp vissa objekt med anpassade avskrivningstider. Det är däremot en stor del av de befintliga anläggningstillgångarna, vilka uppgår till cirka 300 miljoner kronor, som är sammanslagna.

Intervjuperson 5 anser att de kan vara ganska nöjda med deras tidigare arbete med avskrivningar som de baserat på de tidigare rekommendationer kommunen grundat sin redovisning på. För att uppfylla kraven gällande komponentavskrivning i den nya rekommendationen planerar de att dela upp alla nya objekt på komponenter med olika avskrivningstider. Planen för införandet av komponentavskrivning på de befintliga tillgångarna inom Övertorneå kommun är att gå en fördjupad kurs i komponentavskrivning under år 2014 och sedan ta hjälp av en konsult för att ta fram en lösning på hur kommunen ska tillämpa metoden i praktiken år 2015.

Ekonomichefen i Övertorneå kommun är även ledamot i rådet för kommunal redovisning, vilket kan leda till att kommunen kan ses lite som en föregångare för andra kommuner som inte infört metoden än. I det ekonomichefsnätverk där kommunens ekonomichef medverkar har införandet av komponentavskrivning diskuterats samt hur kommunerna ska kunna hjälpa varandra. Detta kan vara till fördel för Övertorneå och dess grannkommuner då de alla är relativt små kommuner. Enligt respondenterna medverkar även representanter från kommunen på de utbildningsdagar som SKL och Kommunalekonomiska föreningen anordnar, de har därmed varit medvetna om att ett krav på användning av komponentavskrivning har varit aktuellt.

“Det svåra kommer att vara hur man ska bryta upp det som redan ligger.” – Intervjuperson 5

Det som intervjuperson 5 upplever vara positivt med införandet av komponentavskrivning är bland annat att gränsdragningen mellan nyinvesteringar och underhåll blir tydligare, vilket gör att det blir ett bättre ekonomiskt flöde i de olika objekten. Svårigheter med införandet kan uppstå när det som redan finns i anläggningsregistret behöver brytas upp för att sedan fördelas enligt komponentavskrivningsmetoden. Det kommer även att krävas en större arbetsinsats och ett nytt praktiskt hanterande där en ökad kommunikation mellan ekonomiavdelningen

och enheterna som förvaltar objekten är nödvändig. För de kommuner som har dotterbolag är införandet av metoden positivt eftersom dotterbolagen som följer K3 regelverket redan måste tillämpa komponentavskrivning, vilket då underlättar koncernredovisningen.

3.4.1.5 Sammanställande tabell kategori 1

Tabellen nedan visar en sammanställning av vad representanterna från kommunerna i kategori 1 svarat på de frågor som har störst koppling till vårt syfte. Dessa kommuner har i större eller mindre utsträckning börjat tillämpa komponentavskrivning innan det blev ett krav.

Som denna tabell visar kommer två av kommunerna i denna kategori att börja tillämpa komponentavskrivning på alla befintliga och nya tillgångar för att uppfylla kraven i den nya rekommendationen, dessa har markerats med mörkare grön färg i tabellens högra kolumn. De två andra kommunerna kommer endast att tillämpa metoden på nya tillgångar vilket innebär att inga större förändringar kommer att ske i och med att rekommendationen antas, dessa har markerats med ljusgrön färg i tabellens högra kolumn.

| | Tillämpning av komponentavskrivning i dagsläget | Framtida tillämpning av komponentavskrivning |
|---|--|---|
| Umeå | På alla nya tillgångar sedan år 2007, vissa nya tillgångar sedan år 2005 | På alla tillgångar från och med år 2016 |
| Boden | På alla nya tillgångar sedan år 2012 | Tills vidare dela upp nya tillgångar på komponenter |
| Luleå | På alla nya tillgångar sedan år 2013 samt på de största objekten | Dela upp nya tillgångar på komponenter, ej befintliga |
| Övertorneå | Tidigare delat upp vissa nya tillgångar på komponenter | Dela upp alla nya tillgångar på komponenter, på befintliga från år 2015 |
| Varför valde kommunen att tillämpa komponentavskrivning | | |
| Umeå | <ul style="list-style-type: none"> • Till följd av en utredning som kommunstyrelsen begärt • Införandet av reinvesteringar • Påtryckningar från revisorer | |
| Boden | <ul style="list-style-type: none"> • SKL uppmärksammade dem om metoden | |
| Luleå | <ul style="list-style-type: none"> • Medvetenhet om den nya rekommendationen efter information från konferenser m.m. | |
| Övertorneå | <ul style="list-style-type: none"> • Tidigare uppdelning baserat på tidigare lagar och rekommendationer | |

Figur 3.1 Sammanfattande tabell kategori 1

3.4.2 Kommuner kategori 2

I detta avsnitt sammanställer vi intervjuerna med de kommuner som ingår i kategori 2. Dessa har inte tillämpat komponentavskrivning innan den nya rekommendationen som innehåller ett krav på detta antogs. Kapitlet avslutas med en sammanställande tabell med dessa kommuner av de frågor som har koppling till vårt syfte.

3.4.2.1 Timrå kommun

Intervjuperson 7 arbetar som ekonom i Timrå kommun sedan flera år tillbaka och arbetar med administrering av anläggningsregistret. Respondenten har god insyn i kommunens arbete med avskrivningar och framtida planer för komponentavskrivning. Intervjun genomfördes 2014-03-07.

I Timrå kommun sköter de arbetet med avskrivningar centralt och för samtidigt diskussioner internt kring vissa anläggningar angående bland annat status, förändringar och konteringar för att korrekt avskrivning ska ske. Kommunen har inte tidigare tillämpat komponentavskrivning, men har från och med i år börjat tillämpa metoden på nya investeringar. Enligt respondenten kommer detta ske inom ett visst begränsat område, vilket består av främst fastigheter och en del väginvesteringar, till ett värde på cirka 100 miljoner kronor. Troligtvis kommer kommunen inte att implementera metoden på de befintliga tillgångarna som totalt uppgår till cirka 500 miljoner kronor, men de ska föra en dialog med revisorer och andra intressenter angående detta framöver.

En anledning till att kommunen inte tillämpat komponentavskrivning tidigare är för att det inte funnits något explicit krav. Respondenten framhäver att de tidigare observerat andra kommuner som börjat införa metoden, men att de har tagit beslut att vänta med införandet tills mer information och tydligare centrala påtryckningar från de beslutande organen utkommit. Respondenten uppfattar även att det bara är någon enstaka grannkommun som börjat införa metoden tidigare. De senaste två åren har det börjat komma mer skrifter och information kring komponentavskrivning från SKL och RKR och i och med den senaste rekommendationen anses tillämpning av metoden vara god redovisningssed, därför har Timrå kommun valt att införa komponentavskrivning från och med detta år.

“Vi har liksom inte börjat förrän vi känner att ja vi bör börja för nu kommer alla att börja” – Intervjuperson 7

Respondenten bedömer att komponentavskrivning innebär en förbättring i jämförelse med den schablon som kommunen tidigare använt för avskrivningar, då denna inneburit en väl stor förenkling som inte avspeglat den verkliga förbrukningen. Komponentavskrivning ger en riktigare redovisning och signalerar kostnader på ett bättre sätt. Respondenten ser även att utvecklingen i kommunikationen som krävs inom kommunen för arbetet med komponentavskrivning är positiv. Vid det inledande skedet med metoden kan det bli lite stökigt i och med att det blir många förändringar i rutinerna samt att det kan ta ett tag innan det börjar rulla på naturligt. För att underlätta införandet kommer mycket tid läggas på att informera förvaltningschefen och de förtroendevalda inom kommunen.

Respondenten anser att det skulle vara fördelaktigt ifall det fanns en tydligare vägledning för hur övergången till komponentavskrivning ska se ut då det kan vara svårt för små kommuner med mindre resurser, speciellt ifall de ska gå tillbaka och kolla på de befintliga anläggningstillgångarna. Bristen på tydlig vägledning kommer att leda till att

kommuner tillämpar olika lösningar beroende på vilka resurser de har att röra sig med antyder respondenten.

3.4.2.2 Örnsköldsviks kommun

Intervjuperson 8 har arbetat inom Örnsköldsviks kommun i några år med anläggningstillgångar och är insatt i kommunens framtida arbete med avskrivningar. Intervjun genomfördes 2014-03-07.

I Örnsköldsviks kommun arbetar de med avskrivningar centralt. Kommunen har inte tillämnat komponentavskrivning tidigare, men räknar med att ha ingående värden enligt metoden klara till år 2015. Tanken är att införa metoden både på befintliga och nya tillgångar. Fokus kommer att läggas på fastighetssidan, men även på gator och vägar som är av betydande värde. Detta arbete kommer att omfatta cirka 130 – 150 objekt. Enligt respondenten kommer hela det befintliga beståndet att räknas om genom att se på de bokförda värdena och utgå från vilka tidpunkter anskaffningsutgifterna uppstått för att sedan ta fram en fördelningsmodell som baseras på komponenter för att räkna om värdena. Arbetsgruppen som består av redovisningschefen, ekonomer och förvaltare ska ta fram ett lämpligt antal komponenter att använda som avspeglar olika komponenters nyttjandetider.

Anledningen till att kommunen inte tillämnat metoden tidigare är bland annat att det inte funnits någon tvingande lagstiftning och att rekommendationerna om tillämpningen av komponentavskrivning har uppfattats som vaga fram tills den senaste rekommendationen. Det har även ansetts innebära en stor arbetsinsats att införa metoden samt att tillämpandet medför en stor effekt på hela ekonomistyrningsprocessen då kostnads- och avskrivningsbilden förändras.

*“Delvis så har det ju inte funnits någon lagstiftning till det och rekommendationerna har ju varit ganska vaga också” –
Intervjuperson 8*

Trots den stora arbetsinsatsen som krävs är respondenten positiv till införandet av komponentavskrivning då det avspeglar den faktiska livslängden och nyttjandet av tillgångar bättre än tidigare metoder. Svårigheten kommer vara att dela upp befintliga tillgångar på komponenter, men respondenten betonar att det ändå är nödvändigt att göra det för att underlätta arbetet med budgeteringar. Ifall metoden endast appliceras på en del av beståndet kommer det innebära att kommunen tillämpar reinvesteringar på vissa objekt vilket påverkar investeringsbudgeten och på andra objekt tillämpas periodiskt underhåll.

Respondenten påpekar att det har kommit sparsamt med information kring komponentavskrivning för kommuner, då informationen än så länge har varit mer inriktad mot den privata sektorn. Representanter från Örnsköldsviks kommun brukar medverka på SKL:s bokslutsdagar där det tidigare nämnts att kommuner ska börja tillämpa komponentavskrivning där det är möjligt, men respondenten menar att bristen på stöd har inneburit att metoden inte prioriterats. I nuläget hoppas de kunna ta hjälp utav andra kommuner och jämföra hur de har tänkt tillämpa metoden, men respondenten har däremot fått uppfattningen att många av deras grannkommuner inte kommit särskilt långt i arbetet med metoden än.

“Man har nämnt att man ska tillämpa där det är möjligt men samtidigt så har det inte funnits någon normering kring det och rekommendationer. Dem förespråkade föreläsarna men samtidigt har det inte funnits ett stöd och luta sig mot. Därför har det inte prioriteretas skulle jag vilja säga.” – Intervjuperson 8

3.4.2.3 Sundsvall kommun

Intervjuperson 9 arbetar som ekonom/controller på service och teknikförvaltningen i Sundsvalls kommun. Respondenten har god insyn i kommunens arbete med avskrivningar på fastigheter. Vi hade även mailkontakt med kommunstyrelsen för att få kompletterande svar som intervjuperson 9 inte kunde svara utförligt på. Intervjun genomfördes 2014-02-21.

Service och teknikförvaltningen är den förvaltning som enligt respondenten kommer att påverkas mest av komponentavskrivning i Sundsvall kommun. De har inte arbetat med komponentavskrivning tidigare, men har i dagsläget börjat arbeta med att ta fram komponenter och typfastigheter. Planen är att börja tillämpa metoden på alla fastigheter från och med år 2015, värdet på dessa uppgår till cirka 1,8 miljarder kronor. I arbetet med att ta fram en basförankring av komponenter och avskrivningstider nämner respondenten att det kan vara fördelaktigt att ha med projektledare, förvaltare, fastighetschef, avdelningschef samt ekonomer från förvaltningen och kommunstyrelsen. För de befintliga tillgångarna kommer förvaltningen att använda schablon typfastigheter och uppdelning efter värdeår. Nya investeringar kommer troligtvis bedömas enligt schablon alternativt att varje förvaltare gör unika bedömningar. De kan möjligtvis komma att skilja på nyinvesteringar och påbyggnad eller anpassningar av befintliga objekt när de väljer mellan dessa metoder. Anledningen till att tillämpningen av komponentavskrivning inte skett tidigare på förvaltningen är på grund av att kommunstyrelsen inom Sundsvall kommun, som bär ansvaret för tillämpningen av lagar och rekommendationer, inte utkommit med något krav på det, förklarar respondenten. Kommunstyrelsen svarar att de inte tillämpat avskrivningsmetoden tidigare då det inte varit något explicit krav och det anses innebära ett omfattande arbete.

Respondenten ser främst positiva konsekvenser av införandet av komponentavskrivning, bland annat att det leder till en sundare kapitalförvaltning. Komponentavskrivning leder till att respektive del i fastigheten får rätt avskrivningstid, vilket underlättar vid upprättande av en investeringsplan. Detta leder i sin tur till bättre förutsättningar att regelbundet kunna sköta fastigheten för att bibehålla den avropade standarden och värdet på fastigheten utan att påverka underhållsskulden. Respondenten från Sundsvall kommun uppfattar att det inte har utkommit särskilt mycket information kring komponentavskrivning utan att de istället själva sökt upp andra kommuner som kommit längre än dem samt aktivt sökt efter utbildningar inom ämnet.

3.4.2.4 Piteå kommun

Intervjuperson 10 arbetar som koncerncontroller inom Piteå kommun sedan ett flertal år med den kommunala verksamheten och de kommunala bolagen. Respondenten har god insyn i kommunens arbete med avskrivningar och framtida planer för komponentavskrivning. Intervjun genomfördes 2014-03-14.

I Piteå kommun tillämpar de inte komponentavskrivning i dagsläget och arbetet med avskrivningar sker centralt. De ska inom kort påbörja det förberedande arbetet för införandet av metoden så att den kan användas vid utformningen av 2016-års budget då metoden är tänkt att användas skarpt. Införandet kan få en relativt stor påverkan på

resultatet och utfallet i budgetarbetet, vilket betyder att det krävs att kommunen är ute i god tid med förberedelserna innan de tillämpar metoden fullt ut. Enligt respondenten kommer komponentavskrivning även att börja tillämpas på deras befintliga anläggningstillgångar, vilka uppgår till cirka 1,6 miljarder kronor.

Anledningen till att Piteå kommun inte tillämpat komponentavskrivning tidigare är att det inte funnits något explicit krav på detta i de lagar och rekommendationer som kommunen har följt. Respondenten uppfattar att de flesta andra kommuner har tolkat lagarna och rekommendationerna på liknande sätt och att det är den största anledningen till att väldigt få kommuner har infört metoden hittills. Ekonomer från kommunen brukar vara delaktiga på de bokslutsdagar och konferenser som anordnas för kommunerna. Respondenten anser att det inte har funnits särskilt mycket information om komponentavskrivning som varit riktat till kommunerna tidigare år, däremot har flödet av information ökat väsentligt den sista tiden.

“Jag tycker ju inte att det har varit särskilt mycket information tidigare år, det måste jag säga, i vart fall inte inom kommunal sektor.” – Intervjuperson 10

Respondenten finner att tillämpandet av komponentavskrivning leder till att kommunen får bättre kontroll på vilka restvärden som ska kostnadsföras vid utbyte av vissa delar av en tillgång. Metoden bidrar även till en jämnare kostnadsfördelning. Det som kan uppfattas negativt enligt respondenten är bland annat det extraarbete som metoden medför. Den resultatpåverkan som införandet av metoden leder till kommer att innebära att vissa kostnader behöver analyseras för att se hur de påverkats.

3.4.2.5 Sammanfattande tabell kategori 2

Tabellen nedan visar en sammanställning av vad representanterna från de kommuner som inte börjat tillämpa komponentavskrivning innan det blev ett krav, svarat på de frågor som har störst koppling till vårt syfte.

Som tabellen framställer så kommer tre av kommunerna i denna kategori att sträva efter att införa komponentavskrivning på både befintliga och nya tillgångar, dessa har markerats med mörkare grön färg i tabellens högra kolumn. Den fjärde kommunen kommer endast att implementera metoden på nya tillgångar inom ett visst område, denna har markerats med ljusgrön färg i tabellens högra kolumn. Anledningen till att dessa kommuner inte infört metoden anges av samtliga bland annat vara på grund av att det inte funnits något tidigare krav på att tillämpa metoden.

| | Tillämpning av komponentavskrivning i dagsläget | Framtida tillämpning av komponentavskrivning |
|--------------|---|---|
| Timrå | Tillämpar ej i dagsläget | Dela upp nya tillgångar inom ett begränsat område på komponenter, ej befintliga |
| Örnsköldsvik | Tillämpar ej i dagsläget | Dela upp alla aktuella tillgångar på komponenter från och med år 2015 |
| Sundsvall | Tillämpar ej i dagsläget | Dela upp alla fastigheter på komponenter från och med år 2015 |
| Piteå | Tillämpar ej i dagsläget | Dela upp befintliga tillgångar från och med år 2016 |

| | Varför har kommunen inte tillämpat komponentavskrivning tidigare? |
|--------------|---|
| Timrå | <ul style="list-style-type: none"> • Inget formellt krav • Saknat konkret information och centrala påtryckningar • Väntat på att alla kommuner måste införa metoden |
| Örnsköldsvik | <ul style="list-style-type: none"> • Ingen tvingande lagstiftning, vaga rekommendationer • Skulle innebära en stor arbetsinsats • Får stor påverkan på ekonomistyrningsprocessen |
| Sundsvall | <ul style="list-style-type: none"> • Det har tidigare inte varit tvingande för kommuner att använda metoden • Innebär en stor arbetsinsats |
| Piteå | <ul style="list-style-type: none"> • Ingen formellt krav i lagstiftning och rekommendationer |

Figur 3.2 Sammanfattande tabell kategori 2

4. Teoretisk referensram

I denna del presenteras de teorier som vi har valt ut från litteratur och tidigare studier som är mest relevanta givet studiens syfte. De två teorier vi valt ut är: Institutionell teori och diffusionsteori och dessa ska hjälpa till att tolka empirin för att på så sätt leda till förklaringar på syftet och problemformuleringen. I slutet av kapitlet framförs vilket bidrag dessa teorier kommer att medföra till analysen av studiens empiriska material. Detta kapitel tillsammans med kapitel 1 utgör studiens referensram.

4.1 Institutionell teori

Den institutionella teorin behandlas i detta kapitel då den tar upp tänkbara förklaringar till varför organisationer inom institutioner agerar som de gör. Den institutionella teorin behandlas bland annat av författaren Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) som talar om att begreppet institutioner kan användas, som i vårt fall, för att exempelvis beskriva hur kommuner agerar. Institutioner skapar ordning och mönster i människors agerande och påverkar hur individer och organisationer handlar inom och utom institutionen. Scott (2001, kap 3) tar upp att institutioner är uppbyggda av tre system: regulativa, normativa och kulturell-kognitiva system. Institutioners regulativa system begränsar och reglerar beteenden. Lagar och regler kan användas för att påverka framtida organisatoriskt beteende genom sanktioner och belöningar som påföljder. Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) nämner att det kan både vara formella och informella regler som organisationerna står i beroendeställning till.

Det normativa systemet består enligt Scott (2001, kap 3) av normer och värderingar. Normer uttrycker hur saker och ting borde göras inom organisationen och fastställer även rättigheter, skyldigheter, privilegier och uppgifter som olika medlemmar i en organisation har att förhålla sig till. Att följa eller bryta mot normer kan leda till starka känslor hos en individ. Scott (2001, kap 3) menar att ifall normerna har följts exemplariskt kan individen uppleva en känsla av stolthet och ära medan att bryta mot normerna kan framkalla en känsla av skam. De anställda påverkar en organisation inifrån med sina värderingar genom influenser från omgivningen nämner Eriksson-Zetterquist i sin bok från år 2012, kapitel 12. Ifall dessa värderingar skulle brytas får det interna konsekvenser som exempelvis en påminnelse om att agerandet var felaktigt.

Institutioner kan generellt sett ses som etablerade sätt att tänka och handla av någon förekomst och varaktighet som finns inom en grupps vanor eller seder (Burns & Scapens, 2000, sid 5). De kulturell-kognitiva elementen inom en institution består av uppfattningar om den sociala verkligheten och hur ramar formar meningen och innebörden som individer tillskriver olika objekt och aktiviteter (Scott, 2001). Dessa uppfattningar och handlingar talar Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) om och menar att de bland annat påverkas av oskrivna regler, vilka reducerar osäkerheten som kan uppstå och påverkar hur beslut ska fattas.

Den institutionella teorin sätter fokus på hur organisationer styrs av omgivande faktorer, inrotade mönster och trender snarare än av rationalitet (Carpenter & Feroz, 2001). Enligt Arroyo (2012) finns det flera studier som undersöker förändringsprocesser av redovisningspraxis från två olika grenar inom den institutionella teorin. Dessa är den ursprungliga institutionella teorin samt nyinstitutionell teori. I den ursprungliga institutionella teorin förklaras förändring av redovisningspraxis bland annat av hur rutiner inom organisationer antas, reproduceras och institutionaliseras det vill säga görs till regel. Denna ursprungliga teori förklarar däremot inte i någon större utsträckning hur externa påtryckningar påverkar processen. Den formen av påtryckningar som påverkar

förändringsprocessen tas däremot upp av den nyinstitutionella teorin, där bland annat isomorfism är ett koncept som betonas starkt. Den nyinstitutionella teorin ger däremot inte någon större insyn i hur institutionaliseringsprocessen påverkas inom organisationer, betonar Arroyo (2012). Ett sätt att hantera bristerna i dessa olika riktningar av den institutionella teorin är enligt Arroyo (2012) att kombinera dem, vilket följer i vår studie.

4.1.1 Förändringar inom institutioner

Den ursprungliga institutionella teorin sätter som tidigare nämnt enligt Arroyo (2012) fokus på bland annat hur förändring sker genom en process där rutiner antas, reproduceras och institutionaliseras. Burns och Scapens (2000) utgår från denna teori och menar att förändringsprocessen inom organisationer påverkas av regler, rutiner och normer och hur dessa förändras över tiden. Carpenter och Feroz (2001) följer det spåret och talar om begreppet organisatorisk prägel. Begreppet innebär att organisationer behåller vissa metoder som inte är valda på rationella grunder eftersom de tas för givet och är en del av rutinen. Organisationerna agerar därmed utifrån rutin snarare än det alternativ som rationellt är mest lämpat. Redovisningspraxis kan enligt Scapens artikel från 1994 ses som institutionaliserade rutiner som leder till en organisatorisk sammanhållning genom att organisationerna reproducerar vissa beteenden.

Burns (2000) framhäver att en större omfattande ny redovisningspraxis inte nödvändigtvis innebär en mer dramatisk övergång än införandet av en mindre omfattande ny redovisningspraxis. Införandet påverkas istället främst av hur denna redovisningspraxis är förenlig med rådande rutiner och etablerade sätt att tänka. Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) tar upp begreppet organisering som kan beskrivas som en kombination av förändring och stabilitet. Stabilitet skapas som följd av varaktighet men den varaktigheten kan samtidigt förhindra nödvändig flexibilitet. Det krävs därmed att de anställda har en konstruktiv och kritiskt förhållningsätt till den egna verksamheten (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12) och att ständig kompetensutveckling sker inom organisationen (Brorström, 1999).

Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) talar om att det finns förändringar som inte enbart är reformer utan de kan även ske kontinuerligt genom anpassning till sin omgivning. Även Brorström (1999) menar att en förändring kan ske genom att det gamla övergår till att bli en del av det nya och en anpassning av verksamheten sker mot nya förutsättningar. Detta kan ske lokalt som ett svar på förändringar inom den politiska eller tekniska situationen. Förutsättningen för en lyckad reform är att den ska lösa ett problem och göra det bättre än tidigare. Om en reform inte fått den effekt som det var tänkt kan upprepade påminnelser ges ut för att leda till önskvärd effekt påpekar Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12).

Eriksson-Zetterquist tar upp i sin bok från år 2012, kapitel 12, att för att lyckas med att verkställa en förändring krävs det att det finns resurser och möjligheter att genomföra den. För att en förändring ska få genomslagskraft krävs det enligt ter Bogt H.J. (2008) att de som ska genomföra den tydligt ser fördelarna med införandet och har ambitionen att verkställa förändringen. Förändringar som uteslutande sker på grund av att andra i omgivningen genomfört den upplevs ofta inte som någon succé då ambitionen inte fullt ut finns där. Värt att notera enligt Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) är att ansvaret att följa de regler av exempel nya redovisningsmetoder som ges ut ligger inte hos avsändaren utan hos mottagaren.

När en förändring äger rum beror det på olika saker som leder till olika reaktioner. Enligt Carpenter och Feroz (2001) beror förändringar på att det har uppkommit ett krav på förändring av något slag eller att andra organisationer inom institutionen redan genomfört en förändring framgångsrikt, vilket innebär att andra organisationer vill följa efter. Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) talar om att de anställda kan påverka förloppet av en förändring inom en organisation. De anställda påverkar organisationen med sina värderingar som uppkommer genom krav från deras omgivning via till exempel nätverk. Där de anställda upptäcker att det krävs anpassning kommer deras värderingar att påverka förloppet av förändring. Detta säger med andra ord att anställda inom en organisation kan ha uppfattat att en förändring behövs för att tillfredsställa omgivningen och för organisationens eget bästa. Carpenter och Feroz (2001) diskuterar detta fenomen och menar att organisationer besvarar krav från deras institutionella omgivning och antar strukturer och procedurer som är socialt accepterade som det ultimata valet. Moll, Burns och Major (2006, kap 10) tar upp att redovisningen formas utifrån den institutionella teorin. Den institutionella teorin påverkar hur redovisningsmetoderna appliceras inom organisationer. De inre och yttre faktorerna som teorin behandlar påverkar detta och en blandning av dessa faktorer kommer att tas upp i vår studie för att beskriva vårt fenomen.

4.1.1.1 Isomorfism

Som nämnt ovan kan förändringar grunda sig i att ett krav på förändring har uppkommit av något slag, att andra organisationer har genomfört en förändring framgångsrikt (Carpenter & Feroz, 2001) eller att anställda påverkar organisationen med sina värderingar som uppkommer genom krav från omgivningen via exempelvis nätverk (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12). Dessa anledningar till förändring leder till att organisationerna blir mer lika varandra, vilket Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) behandlar med begreppet organisationsfält. Det innebär att till exempel kommuner påverkar andra kommuner genom sitt agerande eftersom de ingår i samma organisationsfält; exempelvis den offentliga sektorn. Inom de olika organisationsfälten finns dominerande organisationer vilka innehar mer makt, resurser eller liknande än de övriga organisationerna. Det är troligtvis dessa organisationer som tar till sig nya rekommendationer och normer och som sedan påverkar de andra inom organisationsfältet att påbörja en förändringsprocess.

Förändringar inom ett organisationsfält handlar om något som begränsas, regleras och organiseras av de olika medlemmarna inom ett fält. En konsekvens av att organisationer tillhör ett fält är att de blir allt mer lika varandra. Detta fenomen kan enligt Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) förklaras med isomorfism vilket kan särskiljas i tre olika former: tvingande-, imiterande- och normativ isomorfism. Dessa tre isomorfer skapar mallar för hur människor ska bete sig i sociala sammanhang och inom den enskilda organisationen. Isomorfismerna kan överlappa varandra och beblandas, men utgår ofta från olika förhållanden (Frumkin & Galaskiewicz, 2004). Enligt Ashworth, Boyne och Delbridge (2009) kan tvingande och normativ isomorfism anses som de mest effektiva isomorfismerna när det kommer till att få flera organisationer att gå mot en viss riktning, medan den imiterande isomorfismen leder till att organisationer liknar varandra.

Den tvingande isomorfismen uppkommer ur olika inflytanden från samhället mot institutionerna som härrör från bland annat politiskt inflytande och behovet av legitimitet. (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12) Ashworth et al. (2009) nämner att organisationer uppnår legitimitet genom att efterfölja det tvingande förändringstrycket i

deras miljö. Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) tar upp att kraven som organisationer ska anpassa sig efter exempelvis kan vara regelverk och bestämmelser från myndigheter. Det kan både vara formella och informella krav som de står till beroendeställning till. Påtryckning om förändring från de som tillhandahåller organisationens resurser kan enligt Carpenter och Feroz (2001) vara den dominerande faktorn som påverkar en organisations val och villighet till förändring av till exempel redovisningspraxis. När organisationer utsätts för regleringar tenderar de att agera defensivt och dras mot att genomföra en mer likformad övergång, men när trycket om förändring blir för stort ändrar de sina rutiner ändå för att minska påtryckningarna om förändring, vilket Frumkin och Galaskiewicz (2004) diskuterar.

Imiterande isomorfism förklarar organisationers eftersträvan att imitera andra organisationers verksamheter, system och strukturer trots att det ibland finns få empiriska belegg för faktiska prestandaförbättringar till följd av innovationen. Detta betyder att organisationen följer modetrender och innovationer som ökar organisationens legitimitet är särskilt eftertraktade, speciellt när det föreligger osäkerhet mellan organisatoriska mål och medel. (Ashworth, et al. 2009) Imiterande isomorfism uppkommer ur känslan av osäkerhet (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12). Imitation kan användas när organisationer står inför situationer som innebär en förändring utan någon tydlig väg att gå. Organisationerna kan då begränsa sina valmöjligheter för hur förändringen ska antas till hur andra organisationer inom deras organisationsfält som de ser som framgångsrika har antagit förändringen. De osäkra organisationerna imiterar därmed andra organisationer som redan genomfört förändringen. Organisationer tenderar att efterlikna organisationer inom deras fält som de uppfattar vara legitima eller framgångsrika. Däremot tas hänsyn till organisationens egna förutsättningar vid val av vad som ska imiteras. (Carpenter & Feroz, 2001) Den organisation som står som förebild för andra organisationer vid en förändringssituation behöver inte själv veta om det, utan fungerar främst som en källa av praktisk erfarenhet av de osäkra organisationerna inom deras fält (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12).

Den tredje formen av isomorfism är normativ och kommer ur professionalisering och legitimitet (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12). Organisationer förväntas uppfylla krav på professionalism och att anta system och teknik som betraktas som legitimt av de berörda yrkesgrupperna. Dessa normer förmedlas genom utbildning av yrkesverksamma och certifieringsprocesser som accepterats av yrkesorganisationer. (Ashworth, et al. 2009) Denna form av isomorfism handlar enligt Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) om att organisationerna inom institutionen har anställda med en professionell utbildning vilket är ett sätt att skapa samhörighet mellan de olika organisationerna då de anställda inom dessa delar samma utbildning och nätverk. Genom nätverken bibehåller de en likhet med varandra och nya idéer kan spridas inom dessa. Idéerna kan därefter omsättas inom den organisation som de själva arbetar inom. Carpenter och Feroz (2001) menar att en innovation avser antagandet av en process som är ny jämfört med hur det tidigare har gjorts i organisationerna på rutin. Utifrån den institutionella teorin är det miljön, ideologin, motivationen, kompetensen, professionalismen och den politiska konkurrensen som kan tänkas mäta den institutionella pressen som finns för socialt godkända innovationer i organisationer. Den inre kommunikationen inom en organisation är därmed ytterst viktig vid diffusionsprocessen påpekar Carpenter och Feroz, 2001)

4.2 Diffusionsteorin

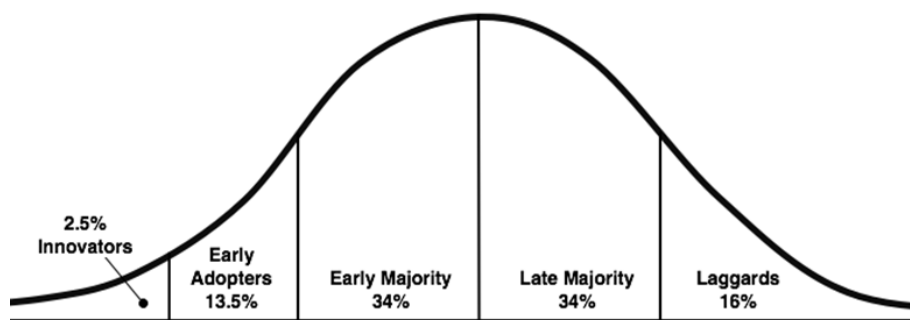
Teorin som presenterades ovan tar upp hur institutioner påverkar förändringar inom organisationerna. Diffusionsteorin som presenteras i detta avsnitt behandlar spridningen av en innovation vilket, enligt Rogers (2003, kap 1) kan vara en idé, praxis eller objekt som uppfattas som ny av en grupp individer. Det betyder därmed att en innovation innebär en form av förändring i en organisation. Rogers förklarar i sin bok från år 2003 i kapitel 1 att diffusion är en process där en innovation kommuniceras över tid till medlemmar av ett socialt system. Vid diffusion handlar kommunikationen om att minska osäkerheten kring en ny innovation så att fler vågar anta den, framhäver Rogers (2003, kap 1). Innovationen kommuniceras genom olika kanaler som till exempel media, reklam eller från individer som har erfarenhet av innovationen och över tid så kommer individer i större eller mindre utsträckning att anta innovationen. För att diffusion ska uppstå understryker Lapsley och Wright (2004) att det för det första krävs en ny idé eller innovation, sedan en grupp potentiella användare och till sist ett kommunikationsflöde mellan innovationens utvecklare och dess potentiella användare. Linton (1998) poängterar att formella och informella kommunikationsnätverk är mycket viktiga faktorer för diffusion. En hög grad av kommunikation mellan individer eller organisationer inom ett nätverk som är potentiella användare av en innovation leder ofta till att innovationen sprids snabbare.

Rogers (2003, kap 1) tar upp olika anledningar som påverkar att en innovation antas vilka kan vara; hur stor nytta innovationen kommer att bidra med, hur väl innovationen går ihop med befintliga faktorer, innovationens komplexitet, i hur stor utsträckning innovationen kan prov implementeras samt i hur stor grad det går att observera innovationens fördelar. Andra anledningar till att en innovation antas kan enligt Lapsley och Wright (2004) vara påtvingad implementering, implementering till följd av en trend eller implementering för att skapa legitimitet.

Rogers (2003, kap 5) menar att beslutsprocessen i att anta en innovation sker i fem steg. Det första steget är vetskap om innovationen och utgör individens första kontakt med innovationen och vilka funktioner den innehåller. Det andra steget är uppfattning och här formas individens positiva eller negativa attityd till innovationen. I det tredje steget tar individen beslutet om att anta eller förkasta innovationen. Om innovationen antas är det fjärde steget implementering och sedan är det femte och sista steget bekräftelse där individen reflekterar över ifall rätt beslut är fattat.

4.2.1 Diffusionskurvan

När en innovation har antagits genom beslutsprocessen kan användarna enligt Rogers (2003, kap 7) illustreras i en kurva som visar antalet nya individer som antagit en innovation över tiden. Användarna kan delas in i fem idealtyper: Innovatörer, tidiga användare, tidig majoritet, sen majoritet och efterslänrare. Rogers (2003, kap 7) påpekar att hur mycket medel en individ har att riskera vid antagandet av en innovation som kan leda till ett misslyckande påverkar hur tidigt en individ eller organisation antar en innovation.



Figur 4.1 Diffusionskurvan

- Innovators - Linton (1998) benämner att den första idealtypen, innovatörerna, är väldigt intresserade av nya innovationer och är de första att anta en ny innovation. Dessa uppgår till ca 2,5 % av ett socialt system. Rogers (2003, kap 7) framhäver att innovatörerna ofta söker sig till sociala relationer som är oberoende av geografiska avstånd för att kommunicera med likasinnade. Innovatörerna är även ofta äventyrslystna och har en förmåga och potential att utsätta sig för en större risk än andra.
- Early Adopters - De tidiga användarna är enligt Rogers (2003, kap 7) i större utsträckning integrerade i det sociala systemet än innovatörerna och är till stor del förebilder för potentiella användare. Denna kategori består av cirka 13,5 % av populationen (Linton, 1998). Rogers (2003, kap 7) menar att när de tidiga användarna har accepterat en innovation så ökar graden av diffusion och användandet sprider sig fortare. Denna kategori minskar osäkerhet och respekteras av potentiella användare. För att behålla sin position i denna kategori krävs det enligt Rogers (2003, kap 7) att individen tar förnuftiga beslut i sitt val av att acceptera nya innovationer.
- Early Majority - Den tidiga majoriteten börjar anta en ny innovation just innan den genomsnittliga individen i ett socialt system (Rogers, 2003, kap 7). Linton (1998) tar upp att dessa består utav ca 34 % av systemets medlemmar och att det oftast är individerna eller organisationerna inom denna kategori som kan ta tillvara på mest av en innovations fördelar. Eftersom de som ingår i den tidiga majoriteten antar en innovation före hälften av hela populationen så kan de få ett försprång före konkurrenter. Samtidigt har de även kunnat lära sig av de som implementerat innovationen före den tidiga majoriteten vilket kan minska individens eller organisationens egna implementeringskostnader, framhäver Linton (1998). Denna kategori överlägger under en lite längre tid än de tidigare kategorierna innan de bestämmer sig för att anta en innovation, nämner Rogers (2003, kap 7)
- Late Majority - Rogers (2003, kap 7) framför att den sena majoriteten består av ungefär en lika stor del av systemets medlemmar som den tidiga majoriteten. Denna kategori är mer skeptisk och kritisk till innovationer än de tidigare kategorierna och den största delen av osäkerheten kring en innovation måste vara avlägsnad innan medlemmarna vågar anta den.
- Laggards - Eftersläntrarna är de sista i ett socialt system som antar en innovation, menar Rogers (2003, kap 7), då denna kategori gärna tar avstånd från innovationer och föredrar att basera beslut på vad de tidigare har gjort och använt. Processen från vetskap till antagande är lång för denna kategori och de måste vara säkra på att innovationen kommer att lyckas innan de antar den

eftersom de inte har resurser för att klara av ett misslyckande. Denna kategori består av enligt Linton (1998) till ca 14 % av de potentiella användarna.

4.2.2 Diffusion av redovisningsinnovationer i kommuner

En innovation kan enligt Van De Ven (1986) beskrivas som utvecklingen och implementeringen av en ny idé mellan personer som över tiden deltar i transaktioner med andra i ett institutionellt sammanhang. En annan definition av begreppet är att en innovation är en idé, praxis eller föremål som av en individ eller enhet upplevs som ny (Rogers, 1983, kap 1). Komponentavskrivning är en utveckling av hur avskrivningar på tillgångar ska behandlas och skiljer sig från den tidigare användningen av schablonmässiga avskrivningstider för hela tillgången (RKR, 2013b). Enligt definitionerna ovan kan komponentavskrivning anses vara en innovation som genomgår en diffusionsprocess inom den kommunala sektorn och metoden kommer därav att betraktas som en innovation i denna studie, vilket vi även tidigare nämnt i studiens inledande kapitel.

Bjørnenak (1997) diskuterar att det går att skilja på tre olika diffusionsprocesser inom en organisation. Den första är omlokaliserad diffusion och baseras på att individer som är insatta i innovationer förflyttar sig mellan organisationer och använder den kunskapen för att bidra till att starta en förändringsprocess. Den andra uppstår när information sprids jämt och slumpmässigt inom och mellan de sociala systemen, vilket kallas smittsam diffusion. Den tredje diffusionsprocessen är hierarkisk diffusion och det innebär att informationen sprids genom att ta sig ned från större till mindre enheter. Lapsley och Wright (2004) nämner att individer i en organisation som potentiellt kan anta en redovisningsinnovation måste vara involverade i ett nätverk utanför organisationen för att hålla sig uppdaterade om vad som är aktuellt inom redovisningsområdet. För att kunna få användning av den kunskap om nya innovationer som individen besitter krävs det även att denna har tillräckligt med inflytande internt för att kunna påverka en förändring. Jackson och Lapsley (2003) menar att de främsta drivkrafterna bakom spridning av en innovation är externa faktorer och påtryckningar. Detta leder till att det blir allt mer nödvändigt för de berörda inom den mottagande organisationen att ha goda källor till den tekniska redovisningsinformationen som ligger till grund för införskaffandet av kunskap angående införandet av en innovation. Inom den offentliga sektorn föregås ett antagande av en ny redovisningsinnovation främst av statligt inflytande noterar Jackson och Lapsley (2003), vilket är i form av bland annat lagar och rekommendationer. Enligt Lapsley och Wright (2004) sker kommunikationen till den offentliga sektorn i stor utsträckning genom publikationer eller utvecklingssystem.

Ax och Bjørnenak (2005) framhäver att det finns olika hinder för förändring som är viktiga faktorer i diffusionsprocessen. En av dessa barriärer är avståndet mellan avsändare och mottagare. Med detta avstånd menas inte främst ett fysiskt avstånd då den teknologiska utvecklingen minskat detta hinder. Istället syftar detta avstånd enligt Ax & Bjørnenak (2005) på bland annat kulturella, språkliga och mentala avstånd vilka kan ha stort inflytande. Diffusionsprocessen påverkas även av hur abstrakt den ursprungliga iden är samt ifall spridningen styrs från utbudssidan eller efterfrågesidan.

Som tidigare nämnt i kapitel 1 menar Bjørnenak (1997) att tidigare forskning angående diffusion främst utgått ifrån att innovationer som till exempel redovisningsinnovationer efterfrågas av potentiella användare som strävar efter förändring. Det kan däremot vara

så att avsändaren av en ny redovisningsmetod marknadsför den och försöker få användare att börja implementera metoden trots att de potentiella användarna inte uttryckt något behov av en ny metod. Lapsley och Wright (2004) upplyser om att det då är viktigt för avsändaren att välja rätt kommunikationskanaler för att kunna marknadsföra den nya redovisningsmetoden på ett passande sätt.

Jackson och Lapsley (2003) talar om att experimentering med olika redovisningstekniker inte sker i någon större utsträckning inom den offentliga sektorn. Detta kan bero på att de som arbetar med redovisningen saknat tid eller resurser för att genomföra experimentell förändring. De offentliga organisationer som trots allt genomfört oberoende implementering av redovisningsinnovationer var pressade att förbättra sin effektivitet, sin budgetprocess samt informationsflödet till allmänheten och andra parter. Bloch och Bugge (2013) framför att implementering av innovationer inom den offentliga sektorn ökar, men att mer systematisk ansträngning behövs för att öka antagandet av innovationer som krävs för att överkomma de ekonomiska och sociala hinder som den offentliga sektorn står inför.

4.3 Teoriernas bidrag

Teorierna ovan ska bidra till att tolka studiens empiri för att på så sätt nå förklaringar till syftet och problemformuleringen. Jackson och Lapsley (2003) menar att flera sociala och ekonomiska förändringar inom organisationer sker till följd av spridningen av idéer eller fenomen. För att kunna förklara hur en normativ redovisningsinnovation sprids och antas inom den offentliga sektorn så kan diffusionsteorin bidra med förklaringar till vad som påverkar spridningen av denna innovation inom det givna organisationsfältet. Teorin förklarar bland annat vad som driver och hindrar antagandet av innovationer. Teorin går däremot inte så djupt in på hur en komplex innovation kan antas på olika sätt. Komponentavskrivning är en innovation som kan tolkas och tillämpas på flera sätt inom olika organisationer. För att bidra med förklaringar till vad som påverkar organisationers tolkningar av redovisningsinnovationer så kan den institutionella teorin användas. Denna framför bland annat vad som påverkar hur individer inom organisationer agerar vid förändringar.

5. Analys

I detta kapitel analyseras resultatet av studiens empiriska material i förhållande till referensramen. Analysen ska bidra till att uppnå förklaringar till syftet och är uppdelad i områden som tar upp olika delar som ska kunna bidra med förklaringar till syftet. Kapitlet utmynnas i en avslutande analys.

5.1 Syftet

Syftet med studien var att beskriva hur komponentavskrivning, som ett exempel på en redovisningsinnovation, tagits emot av kommuner i Norrland. För att kunna genomföra det kommer vi analysera spridningen och antagandet av komponentavskrivning för att därigenom identifiera de påverkande faktorerna. Baserat på detta vill vi kunna bidra till en ökad förståelse för hur redovisningsinnovationer sprids och antas i den offentliga sektorn.

5.2 Spridningen av en redovisningsinnovation

Denna studie har baserats på antagandet att komponentavskrivning är en redovisningsinnovation inom den kommunala sektorn vilket har varit utgångspunkten för analysen. Beslutet att anta en innovation sker enligt Rogers (2003, kap 5) i fem steg varav denna studie undersöker de fyra första stegen i de studerade kommunernas antagande av komponentavskrivning. Det första steget i beslutsprocessen är kommunernas första kontakt med innovationen där de erhåller information om vad den innebär. I nästa steg formar kommunerna en positiv eller negativ uppfattning om innovationen för att därefter i steg tre ta beslut om ifall innovationen ska antas eller inte. Om innovationen antas implementeras den inom kommunen, vilket är det fjärde och sista steget som vår studie inkluderar. De flesta kommuner i vår studie befinner sig i steg fyra i beslutsprocessen. Luleå kommun och Boden kommun är de kommuner som ligger närmast steg fem då de inte tänker ändra tillämpningen i någon större utsträckning i och med RKR:s senaste rekommendation. I steg fem reflekterar kommunerna om rätt beslut var taget angående innovationen.

Innan kravet på komponentavskrivning antogs (RKR 11.4) var det väldigt få kommuner inom vår studies geografiska område som hade implementerat metoden och dessa hade inte i någon större utsträckning implementerat den på befintliga tillgångar tidigare. Eftersom 2,5 % av användarna räknas som innovatörer enligt Rogers (2003, kap 7) kan vi anta att en av våra tillfrågade kommuner bör tillhöra denna kategori. Av de tillfrågade kommunerna så var det Umeå kommun som aktivt infört metoden på nya tillgångar tidigt och vi kategoriserar därmed dem som innovatörer. Umeå har även upplevt att flera kommuner vänt sig till dem för att ta del av deras kunskap angående komponentavskrivning. Kommunerna Luleå och Boden började tillämpa komponentavskrivning före de flesta andra kommuner som tillfrågades i vår studie och de kan därför anses vara tidiga användare av metoden. Övertorneå kommun är en av de kommuner som vi placerat i kategori 1, men eftersom de endast delat upp en liten del av sina tillgångar på ett fåtal komponenter så anser vi inte att de fullt ut antagit innovationen. Vi anser därmed inte att de kan ses som tidiga användare.

Uppfattningen är att den stora majoriteten av de tillfrågade kommunerna kommer att börja tillämpa komponentavskrivning i någon form från och med år 2014 eller år 2015, dessa är en del av den tidiga och sena majoriteten. En av de kommuner som vi genomförde intervjuer med tänker börja tillämpa metoden från år 2016 och kan därför ses som en efterslänrare då rekommendationen angående komponentavskrivning gäller från och med räkenskapsåret 2014. Enligt Rogers (2003, kap 7) diskussion angående

diffusionsteorins olika användartyper av en innovation bör det finnas några fler kommuner av de tillfrågade som kommer att vänta längre än majoriteten med att införa komponentavskrivning.

5.3 Antagandet av en redovisningsinnovation

En förutsättning för att en redovisningsinnovation ska antas är bland annat att den bidrar med mer nytta än befintliga metoder (Rogers, 2003, kap 1). För att en förändring i form av exempelvis implementeringen av en ny avskrivningsmetod, som gäller i vårt fall, ska kunna slå igenom på ett lyckat sätt behövs det att metoden löser ett problem och gör något bättre än tidigare (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12). Att komponentavskrivning leder till en bättre hantering av tillgångars avskrivning än andra metoder är något som samtliga representanter i vår studie håller med om. Representanten från RKR nämnde att kommunerna redan borde ha börjat tillämpa komponentavskrivning för att visa en så rättvisande bild som möjligt vilket tidigare rekommendationer och skrifter har indikerat på. Rekommendationerna har däremot inte fått den effekt som önskats vilket lett till att ett krav tillkommit i den nya rekommendationen. Avsändaren av innovationen som här är RKR arbetar för att få ut information men det är mottagarnas, det vill säga kommunernas, ansvar att följa den information som utges (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12). Av de 32 kommuner som svarade vid vår kvantitativa del i studien var det endast 12,5 % som antagit denna redovisningsinnovation innan den nya rekommendationen från RKR 11:4 som innebär ett krav på tillämpning antogs. Trots den allmänna uppfattningen om fördelarna med komponentavskrivning samt det faktum att det i tidigare rekommendationer indirekt framställt att metoden bör användas så har spridningen av denna innovation inte förekommit i så stor utsträckning som förväntat (RKR, 2013b).

Samtliga representanter från kommunerna i vår studie uppfattar att komponentavskrivning är ett mer korrekt sätt att avskriva tillgångarna på än andra metoder. Vår generella uppfattning är att denna åsikt bör vara representativ även för de övriga kommunerna i Norrland som inte ingick i studien. Trots detta var det endast 12,5 % av de tillfrågade kommunerna som börjat tillämpa metoden innan den nya rekommendationen kom ut. Vår studie visar därför att diffusionen av komponentavskrivning inom Norrlands kommuner har skett i en relativt långsam takt innan den senaste rekommendationen antogs. Trots att rekommendationen innebär ett krav på användning av metoden och att detta kan anses ha varit allmänt känt en tid så kommer vissa kommuner att dröja med implementeringen i något år till. En kommun anger att detta beror på att införandet och budgetarbetet måste ske innan metoden kan tillämpas i skarpt läge.

5.4 Anta eller förkasta en redovisningsinnovation

Att en kommun börjar tillämpa en ny redovisningsmetod kan bero på ett flertal anledningar. Beslut om tillämpning kan ske efter påverkan inifrån och utifrån organisationen. Nya redovisningsmetoder kan efterfrågas av kommunen själva som då söker reda på information om metoden (Bjørnenak 1997). Det kan även vara externa parter som revisionsbyråer och intresseorganisationer som försöker sälja in metoden (Rogers, 2003, kap 1), eller normerande organ som besitter behörigheten att kräva en implementering av metoden. Komponentavskrivning har sedan flera år funnits beskrivet i rekommendationer och idéskrifter från RKR som en metod som i vissa fall bör användas (RKR, 2012; RKR, 2009; RKR, 2013b). Kommunerna i vår studie har dock uppfattat denna information som vag och inte särskilt påtryckande. Det anses även inte ha funnits tillräckligt med information angående hur tillämpning av metoden ska gå till.

Orsakerna till att kommunerna i kategori 1 infört komponentavskrivning innan det blev ett explicit krav involverar faktorer både inifrån och utifrån kommunen enligt intervjuerna i vår empiri. Kommunerna i kategori 2 kommer i princip uteslutande att ha infört komponentavskrivning på grund av att RKR utgivit ett krav på användning av metoden, vilket därmed har tvingat dem till implementering. Att kommunerna infört eller inte infört metoden tidigare kan ha flera orsaker som denna analys ska försöka gå igenom. Samtliga kommuner i studien som inte tillämpade komponentavskrivning angav att skälet till detta var att det inte fanns något explicit krav på att använda metoden. Kommunerna ska däremot redovisa enligt den metod som ger den mest rättvisande bilden, vilket komponentavskrivning är enligt RKR. Kommunerna bör därför ha infört metoden trots att det inte varit något krav. De faktorer som framför allt har pådrivit spridningen av komponentavskrivning inom kommunerna är de externa faktorerna och främst i form av ett krav. Det krävs att de som ska tillämpa metoden praktiskt har tillgång till god kunskap och information inför implementeringen (Jackson & Lapsley, 2003), vilket betyder att god kommunikation med andra som besitter information om innovationen är av stor vikt.

5.5 Kommunikation

En ny redovisningsmetod kan ses som en innovation inom den kommunala sektorn och för att den ska kunna spridas inom ett socialt system så krävs det att den kommuniceras på ett lämpligt sätt. För att en individ i en kommun ska kunna påverka införandet av en ny redovisningsmetod måste de ha behörigheten att kunna påverka samt vara involverad i ett externt nätverk där information om metoden kan spridas. (Rogers, 2003, kap 5) Kommunikationen angående komponentavskrivning har bland annat skett genom RKR:s rekommendationer och övriga skrifter, formella nätverk och intresseorganisationer. En generell uppfattning hos våra representanter var att de tidigare inte tagit del av särskilt mycket information angående komponentavskrivning som varit direkt riktad mot kommuner. Den information som utkommit den senaste tiden har inte heller hjälpt kommunerna med implementeringen i nog stor utsträckning. Detta har varit en stor orsak till att flera kommuner fördröjt införandet av metoden, då de väntat på tydligare krav och konkreta förslag på hur implementeringen ska gå till. Respondenterna i vår studie uppgav att de medverkar på bokslutsdagar och andra konferenser som är gemensamma för kommuner där de kan utbyta information och erfarenheter mellan varandra. Det har däremot inte bidragit till så mycket hjälp då informationen om komponentavskrivning uppfattats som sparsam bland samtliga och inte direkt riktad mot kommuner, vilket skapat osäkerhet om hur metoden ska tillämpas.

De kommuner som infört metoden i ett tidigt skede har försökt ta hjälp av experter och utgivaren av rekommendationerna som behandlar komponentavskrivning, men har uppfattat att dessa inte kan bidra till någon konkret hjälp då de själva oftast inte har arbetat praktiskt med komponentavskrivning. Det kan med andra ord konstateras att det finns ett mentalt avstånd mellan avsändarna av avskrivningsmetoden och mottagarna som ska implementera och tillämpa den, vilket Ax och Bjørnenak (2005) behandlar i sin studie. Mottagarna av komponentavskrivning i denna studie upplever att avsändarna inte förstår sig på alla de praktiska problem som kan uppstå vid implementeringen och har därmed inte förmåga att förbereda kommunerna med information om hur implementeringen ska gå till fullt ut i praktiken. Umeå kommun har bland annat märkt av detta då flera kommuner vänt sig till dem för att få information och hjälp om hur implementeringen av komponentavskrivning sett ut hos dem då informationen kring detta varit bristfällig från avsändarna. Detta är enligt Ax och Bjørnenak (2005) ett

hinder för diffusionsprocessen och kan vara en orsak till att spridningen av komponentavskrivning har varit långsam.

Som vår studie visar har de aktuella kommunerna inte experimenterat med komponentavskrivning i någon stor utsträckning tidigare, vilket är i linje med Jackson och Lapsleys (2003) påstående att experimentering med olika redovisningstekniker förekommer i väldigt liten utsträckning inom den offentliga sektorn. Det kan därmed finnas ett behov av mer ansträngning från utgivarna av innovationen, vilket i vårt fall är RKR, att få ut information och marknadsföra komponentavskrivning för att den ska spridas och antas i högre utsträckning. Lapsley och Wright (2004) menar att det är viktigt med rätt kommunikationskanaler för att få ut informationen, vilket i vårt fall kan anses ha varit bristande då endast Övertorneå kommun var de som började tillämpa komponentavskrivning i ett tidigt skede till följd av rådande rekommendationer. Brist på information är som tidigare nämnt en faktor till varför kommunerna valt att vänta med implementering av komponentavskrivning då det varit en stor osäkerhet i hur tillämpningen ska gå till. För att minska den osäkerheten har vissa kommuner även aktivt sökt upp experter inom området eller andra kommuner som kommit längre i arbetet med att införa komponentavskrivning än de själva för att kunna ta hjälp av dessa. Ett hinder för att kunna hitta någon generell hjälp är att kommunerna måste anpassa implementeringen utefter den egna situationen och de egna förutsättningarna (Carpenter & Feroz, 2001).

Som representanten från Luleå kommun framhävde så verkar det som att de flesta kommuner "famplar i mörkret" när det gäller implementeringen av komponentavskrivning. Den största osäkerheten avseende implementeringen av komponentavskrivning tycks ligga i hur kommunerna kan gå tillväga för att införa metoden på de befintliga tillgångarna. Det föreligger därmed en osäkerhet mellan målet och medlen för införandet av metoden (Ashworth, et al. 2009). Som studien av kommunerna i kategori 1 visar så uppgav endast en kommun att de delat upp en del av de största befintliga objekten vid införandet av metoden. Av kommunerna i studien som inte tillämpar metoden än så kommer tre av fyra att införa metoden på både nya och befintliga tillgångar. Detta kan bero på att det idag är en mer utbredd kommunikation angående tillämpning av metoden mellan kommuner och från RKR och andra externa parter. Den ökade kommunikationen bör leda till en minskad osäkerhet i jämförelse med när kommunerna i kategori 1 införde metoden. Som Jackson och Lapsley (2003) framhäver så påverkas experimenteringen med nya redovisningsinnovationer däremot även av tillgången till tid och resurser.

5.6 Resurser

Som Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) nämner så krävs det resurser för att genomföra en lyckad förändring inom en verksamhet. Representanter från samtliga kommuner framhävde att implementeringen krävde mer personella resurser då det behövs specifik kompetens och tar tid att arbeta med komponentavskrivning. Flera kommuner i vår studie påpekade svårigheten för små kommuner som har mindre resurser att genomföra implementeringen av komponentavskrivning på ett utförligt sätt. Resurser är en viktig faktor till hur genomgående kommunerna kommer att införa metoden och det är även en anledning till att vissa kommuner inte tillämpat metoden tidigare. Enligt RKR:s preliminära yttrande (2013b) om övergång till komponentavskrivning ska kommunerna väga nytta mot kostnader när de bedömer hur genomgående de ska vara i sitt genomförande av metoden på befintliga tillgångar. Detta visar sig hos kommunerna då de tar hänsyn till deras egen förmåga när de avgör i hur stor utsträckning de ska

implementera metoden på anläggningstillgångarna. Av de tre kommunerna i vår studie som inte kommer att implementera komponentavskrivning på alla befintliga tillgångar så framhäver två att det beror på att det skulle bli en för stor arbetsbelastning på de anställda för att kunna klara av detta arbete. När kommunerna tolkar och tillämpar den nya rekommendationen kommer omfattningen av tillämpningen att skilja sig åt baserat på bland annat vilka resurser kommunerna har. Detta upplevde vissa kommuner i studien som problematiskt då jämförbarheten mellan kommunerna blir mindre ifall alla inte tillämpar metoden på samma sätt. En kommun framhävde vikten av att tillämpa samma avskrivningsmetod på alla tillgångar eftersom det underlättar arbetet med budgeteringar. Ifall kommunen blandar de olika metoderna kommer reinvesteringar av vissa tillgångar att aktiveras medan andra reinvesteringar belastar underhållskostnaderna.

Vi kan konstatera att det inte har experimenterats med komponentavskrivning i någon större utsträckning tidigare bland kommunerna i Norrland och anledningen till att kommunerna i vår studie inte experimenterat med metoden uppgavs bland annat bero på att metoden tar mer resurser i anspråk. Detta är i linje med resultaten av Jackson och Lapsleys (2003) studie angående redovisningsinnovationer i kommuner, som behandlar innovationer som inte är direkt normerande.

5.7 Rutiner

En annan faktor som kan påverka antagandet av en redovisningsinnovation trots att den anses vara mer lämplig än tidigare metoder är rutiner som finns inom organisationerna. (Carpenter & Feroz, 2001). Oskrivna regler i organisationen och samhället är något som Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) tar upp och menar att de oskrivna reglerna påverkar hur individer agerar, tänker och hur beslut tas. Individens agerande grundar sig inte alltid i rationalitet och det innebär därmed att rutinerna styr vilka metoder som bibehålls eftersom de tas för givet och är en del av rutinen. Rutiner som finns för att upprätthålla stabiliteten inom organisationen begränsar flexibiliteten att ta till sig nya idéer och att se nödvändiga förändringar trots att de kan leda till ett bättre resultat i slutändan, menar Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12). Komponentavskrivning anses enligt respondenterna i denna studie bidra till en relativt stor förändring av rutinerna. Bland annat så kommer det att krävas mer kommunikation mellan olika avdelningar då fler kommer att bli inblandade i avskrivningsprocessen.

Frumkin och Galaskiewicz (2004) framför att när organisationer utsätts för reglering tenderar de att agera defensivt och dras mot en mer likformad övergång, vilket vi kan se spår utav i vår studie då inga av kommunerna i kategori 1 infört metoden fullt. Tre av åtta kommuner kommer heller inte att implementera metoden på alla befintliga tillgångar efter att den nya rekommendationen antas, vilket innebär en betydligt mindre arbetsbörda vid införandet. Denna effekt är något som även Rogers (2003) tar upp och menar att en av faktorerna som påverkar beslutet att införa en ny idé hur väl denna idé fungerar tillsammans med redan existerande faktorer. Denna faktor var en av anledningarna till att bland annat Umeå kommun införde komponentavskrivning eftersom metoden ansågs passa bra ihop med det nya användandet av reinvesteringar. Komponentavskrivning ansågs däremot av flera kommuner i vår studie, bland annat Luleå kommun, inte passa in i den rådande situationen hos dem, vilket varit en anledning till att skjuta på implementeringen. Däremot nu när tillämpning av komponentavskrivning blivit ett krav har dessa kommuner varit tvungna att införa metoden trots att det kanske inte passar in i de nuvarande rutinerna och ger en smidig övergång. Hos de kommuner som införde avskrivningsmetoden innan det blev ett krav

framgick det av vissa att övergången till komponentavskrivning passade in i deras nuvarande arbete och rutiner.

5.8 Isomorfism

Organisationer inom samma organisationsfält tenderar att bli allt mer lika varandra och detta fenomen kan förklaras med hjälp utav isomorfismerna (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12). Vi kan i denna studie se att samtliga tre former av isomorfism har förekommit vid spridningen av komponentavskrivning inom kommunerna. Komponentavskrivning kan anses ha marknadsförts av revisorer och intresseorganisationer som ett professionellt och positivt sätt att avskriva sina anläggningstillgångar de senaste åren. Detta skulle kunna leda till att metoden blir en professionell norm hos kommuner i enlighet med vad Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) beskriver som normativ isomorfism. Vilket skulle innebära att användning av metoden visar på professionalitet. När det gäller marknadsföringen av komponentavskrivning mot kommuner så verkar den däremot inte ha fått något större genomslag då det endast var Umeå kommun som i vår studie angav att detta var en av anledningarna till implementering av metoden. Omgivande faktorer så som diskussioner inom kommunernas närmsta omgivning har även påverkat kommunernas agerande kring implementeringen. Detta eftersom de flesta andra kommuner inom deras fält inte påbörjat implementeringen då det inte funnits något krav. Kommunerna har då väntat tills andra ska börja implementeringen för att därefter kunna ta del av kunskap om hur införandet av metoden kan gå till. Detta är något som representanten från Luleå kommun även nämner.

Resultaten utifrån studiens empiri visar att samtliga kommuner uppfattar att det inte finns nog tydlig vägledning för hur implementeringen av komponentavskrivning ska se ut. (Ashworth, et al. 2009). Enligt Carpenter och Feroz (2001) kan organisationer som står inför situationer som innebär förändringar utan någon tydlig väg att gå begränsa de aktuella valmöjligheterna vid antagandet genom att imitera hur andra organisationer genomfört förändringen. Respondenten från Umeå kommun framhävde att flera kommuner har tagit kontakt med dem för att få ta del av hur Umeå kommun arbetar med komponentavskrivning och respondenten anser därmed att kommunen ses som en förebild när det gäller införandet av komponentavskrivning inom den kommunala sektorn. Carpenter och Feroz (2001) behandlar detta fenomen och menar att organisationer vid osäkerhet strävar efter att imitera andra organisationer som ses som förebilder inom det aktuella området i den mån det går att anpassa förändringen till deras egna förutsättningar. Detta är något som framträdde i denna studie då uppfattningen hos några respondenter i vår studie var att det var svårt att lära och imitera implementeringsarbetet med komponentavskrivning från andra kommuner då varje kommun måste ta hänsyn till specifika förhållanden och förutsättningar som gäller för just dem. Detta kan påverka diffusionen av komponentavskrivning då de kommuner som implementerat metoden tidigt inte fullt ut kan vara förebilder för andra potentiella användare som känner osäkerhet kring metoden. Detta hindrar därmed den imiterande isomorfismen där osäkerheten vid förändringar kan minskas genom imitation av andra organisationer (Eriksson-Zetterquist, 2012, kap 12).

Lapsley och Wright (2004) hävdar att förändringar av redovisningsmetoder inom den offentliga sektorn på lokal nivå i stor utsträckning föregås av lagar och rekommendationer vilket vi kunde se ett tydligt mönster av i vår studie. Alla representanter från de kommuner som inte tillämpade metoden än angav att en anledning till detta var att det inte funnits någon lagstiftning som krävt tillämpning av komponentavskrivningsmetoden och ansågs därför inte nödvändigt. Trots att tidigare

rekommendationer och idéskrifter från RKR framfört att komponentavskrivning i vissa fall är lämpligt och bör användas så har denna formulering uppenbart inte varit tydlig nog för att påverka kommunernas tillämpning av metoden i någon större utsträckning. Representanten från RKR anser även att kommunerna redan borde ha infört komponentavskrivning utefter de tidigare rekommendationerna. Då detta inte fick den effekt det var tänkt utkom ett explicit krav i den senaste rekommendationen 11:4. Diffusionen av komponentavskrivning inom den kommunala sektorn påverkas därmed främst av information och inflytande från myndigheter och externa parter som har till mål att minska kommunernas osäkerhet kring metoden, vilket påvisar att tvingande isomorfism är den dominerande förklaringen som påverkar förändring när det gäller komponentavskrivning.

Spridningen av komponentavskrivning kan anses ha föregåtts av ett försök till professionalisering av metoden inom den kommunala sektorn, vilket enligt Eriksson-Zetterquist, (2012, kap 12) kan anses som ett försök till förändring genom normativ isomorfism. Ifall komponentavskrivning accepteras som en legitim avskrivningsmetod kan den bli allmänt accepterad som det självklara valet av metod. Uppfattningen hos kommunerna är däremot att införandet av komponentavskrivning är problematiskt och kräver mycket resurser och tid, vilket har lett till att de flesta kommuner valt att vänta tills mer information och konkreta förslag på införandet kommit ut eller tills imitation av andra kommuner varit möjligt. Enligt Eriksson-Zetterquist (2012, kap 12) så bibehåller organisationer en likhet med varandra genom kommunikation via nätverken som de är en del av. Detta kan vi se spår utav hos tre av fyra kommuner kategori 2 som angett de inte infört metoden då det inte varit någon förekommande avskrivningsmetod inom deras nätverk. När tydlig vägledning saknas kan imiterande isomorfism uppstå vid förändringar inom organisationer. Då imitation av hur andra organisationer tillämpar komponentavskrivning har ansetts vara svårt eftersom samtliga kommuner måste ta hänsyn till sin egen situation vid implementering, har denna isomorfism inte fått någon större genomslagskraft. När varken normativ eller imiterande isomorfism är förklaringen till att spridningen av komponentavskrivning inte skett i den önskvärda utsträckning som det var tänkt enligt RKR så har tvingande isomorfism varit den sista förklaringen, i form av isomorfism, för att sprida komponentavskrivning bland kommunerna så att metoden tillämpas av samtliga. Detta har skett genom ett explicit krav från RKR.

5.9 Avslutande analys

Anledningarna till varför kommunerna i kategori 1 införde komponentavskrivning är flera och skiljer sig mellan kommunerna i kategorin. Implementeringen föregicks hos alla dessa kommuner delvis av yttre faktorer i form av rekommendationer från normerande organ, råd och marknadsföring om metoden och att den bör tillämpas för att redovisa en så rättvisande bild som möjligt. En annan orsak till implementering var att avskrivningsmetoden passade in i kommunens rådande situation i form av rutiner och förändringar som var pågående just då.

De främsta orsakerna till att komponentavskrivning inte fått något större genomslag tidigare inom Norrlands övriga kommuner kan enligt vår studie av kategori 2 anses ha sin grund i några skilda faktorer som bidrar till hur kommunerna tar till sig innovationer. Den första är det faktum att de flesta kommuner uppfattar att det inte funnits tillräckligt med information kring tillämpning av komponentavskrivning och att det generellt inte har diskuterats särskilt mycket kring metoden tidigare. Det är ett resultat av bristfällig kommunikation från avsändarnas sida. Detta kan leda till

osäkerhet kring implementeringen av komponentavskrivning vilket begränsar antagandet av metoden. Hos kommunerna i vår studie verkar osäkerheten kring hur implementeringen av komponentavskrivning ska gå till fortfarande vara relativt hög, vilket kan ha bidragit till att kommunerna inte antagit metoden förrän det blivit ett krav. Något som försvårat spridningen av metoden är även att kommunerna inte fullt ut kan imitera någon annan kommun som redan infört metoden då kommunerna är av olika storlek och form och därför måste ta hänsyn till sin kommuns specifika förhållanden. Detta gör att information från RKR avseende metoden utgör en betydande del av de faktorer som kan minska osäkerheten. Den osäkerhet som uppstått till följd av den bristfälliga kommunikationen och svårigheterna med att ta hjälp från andra kommuner kan anses ha minskat något i takt med den ökade informationen och diskussionerna angående komponentavskrivning som uppkommit de senaste åren. Dock så finns det fortfarande faktorer som resurser, anpassning och rutiner som fördröjer införandet av metoden i många kommuner och påverkar i hur stor omfattning de väljer att implementera den.

Att införa komponentavskrivning innebär en förändring i arbetsrutinen hos kommunerna vilket är en av faktorerna till att skjuta på implementeringen. Att avvika från de gamla avskrivningsrutinerna kan anses vara ovanligt då endast 12,5 % av de svarande kommunerna angav att de övergått till den rekommenderade komponentavskrivningsmetoden. Den sista faktorn som påverkar valet av införande är vilka resurser kommunerna har, då implementeringen och arbetet med komponentavskrivning är mer tidskrävande än tidigare använda metoder. Uppfattningen är att den nya metoden kommer att innebära en större arbetsinsats än nuvarande metoder vilket innebär att tillgång till personella resurser krävs. Resurser påverkar även i vilken utsträckning kommunerna tillämpar metoden på sina anläggningstillgångar då det finns utrymme i rekommendationen för att tolka vilken omfattning som är lämplig. Överlag verkar kommunerna avvaktande i implementeringen av komponentavskrivning då det medför mycket arbetsresurser och förändringar i arbetsprocessen. Detta är en konsekvens av den osäkerhet som finns kring den nya metoden.

De kommuner som valt att inte anta redovisningsinnovationen innan det utkom ett explicit krav på användning menar att det främst beror på bristen på externa påtryckningar, medan de som infört metoden innan kravet framhävde att det var till följd av olika externa faktorer. Detta visar att de externa faktorerna är kommunernas främsta förklaring till deras agerande vid förändring av redovisningsmetoder.

6. Slutsatser

I detta avslutande kapitel redogörs de slutsatser vi kommit fram till i vår studie kopplat till vårt forskningsfält genom problemformuleringen.

6.1 Problemformulering

Hur sprids och antas en redovisningsinnovation inom den offentliga sektorn.

6.2 Slutsatser till vår studie

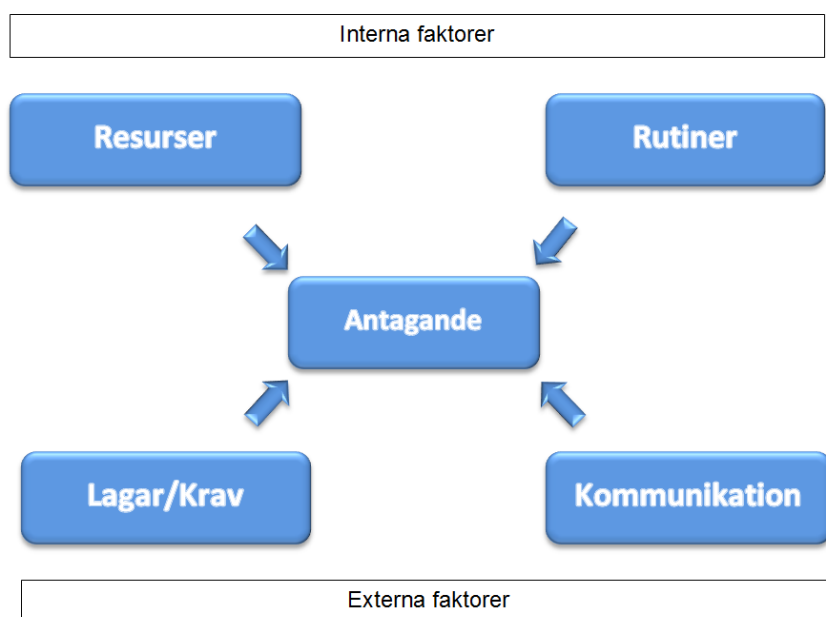
Vår studie har baserats på en undersökning i hur komponentavskrivning har spridits och antagits inom kommunerna i Norrland. Som tidigare nämnt baseras vår studie på antagandet att komponentavskrivning kan ses som en redovisningsinnovation. I studien har vi utgått från kommuner, då de står för en stor del, sett från sysselsättning, av den offentliga sektorn (Ekonomifakta, 2013). Den offentliga sektorn förvaltar begränsade resurser och måste därmed sträva efter att ha en hög effektivitet det vill säga minimera slöseri och maximera resultat (Potts & Kastle, 2010) Detta är gemensamt för organisationer inom den offentliga sektorn. Vi anser därmed att slutsatserna från vårt arbete även kan bidra till förklaringar till andra redovisningsinnovationer med liknande förutsättningar inom den offentliga sektorn, samt för andra organisationer än de som ingår i studien.

Från detta arbete har det framkommit att trots övervägande positiva aspekter med en redovisningsinnovation kan en förändring vara svår att få igenom inom den offentliga sektorn, utan att det finns något explicit krav. De faktorer som påverkar en organisations antagande av en redovisningsinnovation inifrån är främst resurser i form av kompetens och tid samt de rådande rutinerna och hur redovisningsinnovationen passar ihop med den aktuella situationen inom organisationen. Även yttre faktorer påverkar antagandet av redovisningsinnovationer. Dessa faktorer är bland annat marknadsföring och kommunikation angående innovationen mellan de berörda organisationerna, intresseorganisationer och normerande organ samt rådande lagar och rekommendationer. Studien visar att externa faktorer påverkar antagandet av redovisningsinnovationer i större utsträckning än de interna faktorerna inom den offentliga sektorn när innovationen innebär en ökad arbetsbörda. Anledningar till att organisationer inom den offentliga sektorn inte implementerar en redovisningsinnovation kan bero på att de interna faktorerna inte går ihop med förändringen samt att de externa faktorerna är för svaga för att påverka en förändring.

Vår studie visar att en redovisningsinnovation som kräver mer resurser och ändrade rutiner inte sprids i någon större utsträckning inom den offentliga sektorn genom normativ isomorfism, vilket skulle innebära att innovationen antas för att den anses vara professionell och legitim. Organisationerna vill ha en tydlig vägledning för hur en redovisningsinnovation ska implementeras och vid avsaknad av information från normerande organ och intresseorganisationer vill flera använda sig utav imitation av andra organisationer som genomfört implementeringen av innovationen. Denna imiterande isomorfism försvåras dock av situationer där hänsyn måste tas till de specifika förhållanden som råder inom den aktuella organisationen. Då förändring av redovisningsinnovationer inom den offentliga sektorn inte sker i någon större utsträckning via dessa två isomorfismer så krävs det tvingande isomorfism i form av lagar och normerande rekommendationer för att innovationen ska spridas i en stor omfattning inom sektorn. Detta stämmer överens med Lapsley och Wrights (2004) påstående att ett antagande av en redovisningsinnovation inom den offentliga sektorn främst föregås av statligt inflytande i form av lagar och rekommendationer.

Jackson och Lapsley (2003) tar även upp att experimentering inom den offentliga sektorn inte förekommer i någon större utsträckning utan att organisationerna föredrar istället att använda sig utav imitation. Vid osäkerhet kring en redovisningsinnovation skjuter vissa organisationer upp på antagandet av innovationen i väntan på att andra organisationer ska föregå dem med antagandet och därigenom kunna användas som förebilder. Denna spiral gör att spridningen av innovationen till stor del kan stanna upp på grund av att få organisationer inom den offentliga sektorn vill vara först med implementeringen. För att öka antagandet av en redovisningsinnovation utan att tillämpa lagar och rekommendationer krävs ett stort informationsunderlag och vägledning för hur innovationen ska implementeras och tillämpas som är riktat till den offentliga sektorn för att minska osäkerheten.

För att förtydliga resonemanget i slutsatsen och sambandet mellan antagandet av en redovisningsinnovation och de påverkande faktorerna har en modell framtagits.



Figur 6.1 Slutsatsmodell

6.3 Studiens bidrag

Vår studie bidrar till forskningsfältet som behandlar spridningen av valbara och normerade redovisningsinnovationer inom den offentliga sektorn utifrån ett mottagarperspektiv. Tidigare forskning, vilket vi nämnde i kapitel 1, som studerat spridningen av innovationer har i stor utsträckning fokuserat på valbara redovisningsinnovationer från ett mottagarperspektiv som exempelvis BSC (Ax & Bjørnenak, 2005), RAB (Ezzamel et al. 2013) och ABC (Zawawi & Hoque, 2010; Alcouffe et al., 2008) har gjort. Brorströms studie från år 1998 förklarar spridningen av den normerade redovisningsinnovationen, periodiserad redovisning, utifrån ett avsändarperspektiv. Detta innebär att mottagarperspektivet av normerade redovisningsinnovationer är ett mindre utforskat områdesfält som den här studien kan bidra till.

Studien har bidragit med inblick i hur en normerad redovisningsinnovation kan spridas inom den offentliga sektorn och vad som påverkar och hindrar spridningen. Resultatet visar att osäkerhet är den faktor som främst hindrar antagandet av en

innovation. Osäkerheten minskas i första hand av information och vägledning och även genom att efterlikna och imitera förebilder. Genom att minska osäkerheten med hjälp av tydligare och konkretare information och vägledning kan antagandet av en redovisningsinnovation troligtvis öka, utan förekomsten av ett krav. Studiens praktiska bidrag riktar sig framför allt till de normerande organ och intresseorganisationer som vill sprida en redovisningsinnovation inom den offentliga sektorn, då studien ger bättre förståelse för vilka faktorer som påverkar antagandet av en innovation.

6.4 Fortsatta studier

Den här studien har undersökt spridningen och antagandet av redovisningsinnovationen komponentavskrivning och hur kommunerna har tolkat tidigare rekommendationer angående metoden samt hur de kommer att påverkas av den nya som innehåller ett explicit krav på tillämpning av redovisningsinnovationen. Studien är till viss del baserad på hur kommuner tänkt implementera metoden inom en snar framtid. Som tidigare nämnt tar denna studie upp de fyra första stegen i beslutsprocessen vid antagandet av en innovation. Det kan därmed vara intressant att studera kommunerna när dessa har implementerat och tillämpat metoden under en period och befinner sig i steg fem i beslutsprocessen, vilket då kan visa vilket genomslag och påverkan rekommendationen faktiskt har fått hos kommunerna i form exempelvis resultatpåverkan och arbetsrutiner samt hur de reflekterar kring antagandet av innovationen.

Vår studie är avgränsad till kommuner i Norrland vilket innebär att kommunerna i studien är relativt små. Fortsatta studier kan därmed fokusera på hur kommuner i andra län i Sverige eller av andra storlekar av kommuner antar en redovisningsinnovation. En fördjupning inom kommunerna i denna studie kan undersöka utfallet av de planer kommunerna har för införandet av komponentavskrivning vid denna studies utformning för att se ifall hinder på vägen förändrat hur det faktiska antagandet blev.

Referenser

Böcker

- Arbnor, I. & Bjerke, B. (2009). *Methodology for creating business knowledge*. (3. ed.) Thousand Oaks, Calif.: Sage.
- Brorström, B. (1999). *Institutioner och institutionell förändring*. Göteborg: Univ.,Förvaltningshögsk.
- Brorström, B. & Falkman, P. (2001). *Kommunal redovisning: teoriutveckling*. Göteborg: Univ., Förvaltningshögsk.
- Bryman, A. (1997). *Kvantitet och kvalitet i samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T. & Styhre, A. (2012). *Organisation och organisering*. Malmö: Liber.
- Falkman, P. & Orrbeck, K. (2001). *Den offentliga sektorns redovisning*. Lund: Studentlitteratur.
- Gillham, B. (2008) *Forskningsintervjun Tekniker och genomförande*. Studentlitteratur Malmö.
- Halvorsen, K. (1992). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2006). *Institutional theory. Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*, 183-205.
- Rogers, E.M. (1983), *Diffusion of Accounting Innovations*. (3rd ed.) The Free Press, New York, NY.
- Rogers, E.M. (2003). *Diffusion of innovations*. (5. ed.) New York: Free press.
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and organizations*. (2. ed.) Thousand Oaks, Calif.:Sage.

Artiklar

- Alcouffe, S., Berland, N., Levantc, Y. (2008) Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative stud. *Management Accounting Research 19 (2008) 1–17*
- Arroyo, P. (2012). Management accounting change and sustainability: an institutional approach. *Journal of Accounting & Organizational Change, 8(3), 286-309*.
- Ashworth, R., Boyne, G., & Delbridge, R. (2009). Escape from the iron cage? Organizational change and isomorphic pressures in the public sector. *Journal of Public Administration Research and Theory, 19(1), 165-187*.
- Ax, C., Bjørnenak, T. (2005) Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research 16 (2005) 1–20*
- Bjørnenak, T., (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research. Vol. 8 (2)*.
- Bloch, C., & Bugge, M. M. (2013). Public sector innovation—From theory to measurement. *Structural Change and Economic Dynamics, 27, 133-145*.
- Brorström, B., (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management, 14(4), November 1998, 0267-4424*
- Burns, J. & Scapens, R.W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research, Vol. 11*.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule

- choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7), 565-596
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management review*, 22(1), 20-47.
 - Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I. (2013) Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspective Accounting*.
 - Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional isomorphism and public sector organizations. *Journal of Public Administration research and theory*, 14(3), 283-307.
 - Jackson, A. ; Lapsley, I (2003). The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 2003, Vol.16(4-5), pp.359-372
 - Lapsley, I, Wright, E (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research* 15 (2004) 355–374.
 - Liguori, M. (2013) Accounting, innovation and public-sector change. Translating reforms into change? *Critical Perspective Accounting*. (2013)
 - Linton, J. (1998). Diffusion of Innovations. *Circuits Assembly; Apr 1998; 9, 4; ProQuest Central pg. 24*
 - Neu, D., & Simmons, C. (1996). Reconsidering the “social” in positive accounting theory: The case of site restoration costs. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(4), 409-435.
 - Perrin, J. (1998) Resource Accounting and Budgeting: From Cash to Accruals in 25 Years. *Public Money & Management*, 18:2, 7-10
 - Potts, J., & Kastle, T. (2010). Public sector innovation research: What's next?. *Innovation: Management, Policy & Practice*, 12(2), 122-137.
 - Scapens, R. W. 1994. Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices. *Management Accounting Research*, Vol. 5, Nr. 3.
 - Ter Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results—an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 209-241.
 - Van de Ven, A. H. (1986). Central problems in the management of innovation. *Management science*, 32(5), 590-607
 - Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
 - Zawawi, N.H.M., Hoque, Z. (2010) Research in management accounting innovations; An overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 2010, Vol.7(4), p.505-568 [Peer Reviewed]

Lagar och rekommendationer

- Bokdag2013-Rådet-kommunal-redovisning (2013c)
- Lag om kommunal redovisning (LKR 1997:614)
- Redovisningsrådet - RR 12 (1999) Materiella anläggningstillgångar

- Rådet för kommunal redovisning. (2006) 11:1 Materiella anläggningstillgångar
- Rådet för kommunal redovisning. (2011) 11:2 Materiella anläggningstillgångar
- Rådet för kommunal redovisning. (2012) 11:3 Materiella anläggningstillgångar
- Rådet för kommunal redovisning. (2013a) 11:4 Materiella anläggningstillgångar
- Rådet för kommunal redovisning. (2013b) Preliminärt yttrande – Övergång till komponentavskrivning.
- Rådet för kommunal redovisning. Idéskrift (2009) Avskrivningar

Elektroniska Källor

- Ekonomifakta (2013). *Sysselsatta i den offentliga sektorn*. Uppdaterad 2013-12-11. Hämtad 2014-05-05.
<http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Offentlig-ekonomi/Offentlig-sektor/Sysselsatta-i-den-offentliga-sektorn/>
- RKR (2014). Uppdaterad hämtad 2014-04-15
<http://rkr.se/sida1.asp?Id=7>,
- SKL (2013a) *Inriktning och verksamhet*. Uppdaterad 2013-12-05. Hämtad 2014-04-21 http://www.skl.se/om_skl/inriktningsdokument
- SKL (2013b). *Ekonominytt*. Uppdaterad 2013-12-20. Hämtad 2014-04-15
http://www.skl.se/MediaBinaryLoader.axd?MediaArchive_FileID=6eadac52-6b64-46a1-bf52-fbbf5fc70ab1&FileName=2013-18-Redovsingsfr%C3%A5gor-2013-2014.pdf
- SKL (2014a). *Kostnader och intäkter för kommunerna 2012*. Uppdaterad 2014-04-15. Hämtad 2014-01-27.
http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/fakta_om_kommuner/kostnader_och_intakter_kommuner
- SKL (2014b). *Kommuner, landsting och regioner*. Uppdaterad 2014-03-04. Hämtad 2014-01-14
http://www.skl.se/kommuner_och_landsting

Bilaga 1: Intervjufrågor RKR

Tidigare rekommendationer

- Hur har rekommendationerna sett ut över tiden gällande komponentavskrivning?
- Vad är anledningen till att flera rekommendationer gällande materiella anläggningstillgångar kommit ut under en så kort period?
- Hur ser ni att kommuner har tagit till sig era tidigare rekommendationer?

Nya rekommendationer/komponentavskrivning

- Hur informeras kommunerna om nya rekommendationer och vem tar emot dem?
- Varför innehåller den senaste rekommendationen ett krav på tillämpning?
- I hur stor omfattning är det tänkt att kommuner ska tillämpa komponentavskrivning? Måste det införas på alla befintliga anläggningstillgångarna eller finns det mycket utrymme för kommunerna att bestämma själva?
- Inom vilket område, som exempelvis byggnader och VA, tror du att komponentavskrivning kommer få störst genomslag?

Bilaga 2: Intervjufrågor kategori 1

Implementering av komponentavskrivning

- När började ni införa komponentavskrivning?
- Varför gjorde ni det just då?
- Vem tar beslut om att en ny redovisningsmetod ska börja tillämpas hos er?
- Hur har införandet av komponentavskrivning sett ut hos er?
- Har det uppstått några svårigheter under införandet av avskrivningsmetoden?

Arbetet med komponentavskrivning

- Vem/vilka arbetar med att genomföra bedömningarna på vilka komponenter som skall skrivas av och vilka avskrivningstider ett objekt ska ha?
- Genomför ni olika bedömningar på varje objekt?
- Varför väljer ni att göra så? Finns det några för- och nackdelar?

Framtida arbete med komponentavskrivning

- Kommer tillämpningen av metoden förändras i och med den nya rekommendationen som träder i kraft detta år, 2014?
- Hur stort anläggningsregister har ni som kan komma att påverkas i och med antagandet av komponentavskrivning?
- När planerar ni att genomförandet av komponentavskrivning ska vara helt fullgjort, på befintliga tillgångar.

Allmänt om komponentavskrivning

- Vad ser ni för positiva och negativa konsekvenser med komponentavskrivning?
- Tycker ni att införandet har varit positivt eller negativt för er och varför?
- Uppfattar ni att många kommuner har börjat tillämpa komponentavskrivning till viss del?
- Anser ni att det genom åren har kommit ut mycket information om komponentavskrivning? Har den informationen påverkat er mycket?

Bilaga 3: Intervjufrågor kategori 2

Implementering av komponentavskrivning

- Arbetar ni med avskrivningar centralt eller arbetar varje avdelning själv med detta?
- När planerar ni att införa komponentavskrivning?
- Varför har ni valt att inte införa det tidigare?
- Vem tar beslut om att en ny redovisningsmetod ska börja tillämpas hos er?
- Har ni några planer på hur införandet/arbetet av komponentavskrivning kommer se ut hos er?
- När planerar ni att genomförandet av komponentavskrivning ska vara fullgjort, på befintliga tillgångar?
- Hur stort anläggningsregister har ni som kan komma att påverkas i och med införandet av komponentavskrivning?

Allmänt om komponentavskrivning

- Vad ser ni för positiva och negativa konsekvenser med komponentavskrivning?
- Uppfattar ni att många kommuner har börjat tillämpa komponentavskrivning till viss del?
- Anser ni att det genom åren har kommit ut mycket information om komponentavskrivning? Har den informationen påverkat er mycket?