



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2015

Konsekvenser av komponentavskrivningar inom kommunal redovisning

En fallstudie av Malmö stad och dess internprissättning

Författare

Gustaf Arlid

Hanna Tengeborg

Handledare

Niklas Sandell

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Konsekvenser av komponentavskrivningar inom kommunal redovisning. En fallstudie av Malmö stad och dess internprissättning

Seminariedatum: 25 maj 2015

Ämne/kurs: FEKN90 Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 högskolepoäng

Författare: Gustaf Arlid & Hanna Tengeborg

Handledare: Niklas Sandell

Fem nyckelord: Komponentavskrivningar, kommunal redovisning, internprissättning, institutionell redovisningsteori, offentlig verksamhet

Syfte: Uppsatsens syfte är att, med hjälp av en fallstudie av Malmö stad och deras arbete med komponentavskrivningar, undersöka vilka konsekvenser en implementering av komponentansatsen kan leda till. Uppsatsens fokus kommer främst att ligga på att undersöka huruvida internprissättningen för uthyrning av lokaler kan komma att påverkas av RKR:s rekommendation att implementera komponentavskrivningar inom kommunal verksamhet. Ytterligare kommer även mer övergripande konsekvenser att beröras.

Metod: En kvalitativ fallstudie av Malmö stad med deduktiv ansats har genomförts.

Teoretiskt perspektiv: Uppsatsens teoretiska kapitel innehåller institutionell redovisningsteori samt en genomgång av konceptet internprissättning.

Empiri: Uppsatsens empiri består av datainsamling från intervjuer med personer involverade i implementeringsprocessen av komponentavskrivningar inom Malmö Stad. Detta har kompletterats med information från tidigare forskning. För att illustrera konsekvenserna som komponentavskrivningar kan komma att få på internprissättningen inom en svensk kommun har även simuleringar på faktiska anläggningstillgångar genomförts.

Resultat: Slutsatserna som dragits är att implementeringen av komponentansatsen inom kommunal redovisning kommer medföra ett antal konsekvenser. Flera av dessa ger reell ekonomisk effekt och måste därför tas hänsyn till redan inför implementeringsarbetet. Exempelvis kommer det initialt föreligga en ökad arbetsbörda. Vidare kommer nya avskrivningsbelopp leda till nya internpriser som kommer leda till omfördelningsproblematik inom det kommunala budgetarbetet. Något som ytterligare kan komma att påverkas är den skolpeng som betalas till friskolor inom kommunerna. En viktig slutsats att dra är dock att även om komponentavskrivningar kommer medföra reella resultatförändringar är detta något som på sikt, om politiker inom svenska kommuner hanterar implementeringen och dess efterföljder rationellt, som mynnar ut i ett nollsummespel då de nya avskrivningsbeloppen på sikt kommer att motsvara dagens underhållskostnader.

Abstract

Title: Consequences of component depreciation in municipal accounting. A case study of the City of Malmö and its transfer pricing

Seminar date: 25th of May 2015

Course: FEKN90 Business Administration, Degree Project, 30 University Credits Points (ECTS-cr)

Authors: Gustaf Arlid & Hanna Tengeborg

Advisor: Niklas Sandell

Key words: Component depreciation, municipal accounting, transfer pricing, institutional accounting theory, public sector

Purpose: The purpose of this thesis is, with the help of a case study of the City of Malmö and their work with component depreciation, to study the consequences which component depreciation can have. The focus of the thesis will be on whether the transfer pricing used within the municipal can be effected due to RKR:s recommendation. Furthermore, more general consequences will also be examined.

Methodology: A qualitative case study of the City of Malmö has been carried out with a deductive approach.

Theoretical perspectives: The theoretical chapter includes institutional accounting theory as well as an introduction of the concept of transfer pricing.

Empirical foundation: The empirical chapter comprises of data collection from interviews done with people involved in the implementation of component depreciation within the City of Malmö. To illustrate the effects of the implementation of component depreciation simulations on actual assets have been carried out in addition to the interviews.

Conclusions: The conclusions drawn are that the implementation of the component approach in municipal accounting will entail a number of consequences. Several of these provide real economic effects and must therefore be taken into consideration already before the implementation work. For example, there will initially be an increased workload. Furthermore, new depreciation amounts lead to new transfer prices, which will lead to redistribution problems in the municipal budget process. Something that further may be affected is the school fee paid to private schools in the municipalities. An important conclusion to draw is that even if the component depreciation will lead to real changes in the yearly profit and loss statement it is something that in the long term, if politicians in the Swedish municipalities manage the implementation and its consequences rational, will culminate in a zero-sum game when the new depreciation amounts will eventually meet today maintenance costs.

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	2
ABSTRACT	3
INNEHÅLLSFÖRTECKNING	4
KAPITEL 1 – INLEDNING	6
1.1 BAKGRUND.....	6
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	8
1.3 SYFTE	10
1.4 FRÅGESTÄLLNINGAR.....	10
1.5 DISPOSITIONSPLAN	11
1.5.1 <i>Institutionalia – Kommuner och kommunal redovisning</i>	11
1.5.2 <i>Simuleringar</i>	11
KAPITEL 2 – METOD	12
2.1 VAL AV VETENSKAPLIG METOD	12
2.2 FORSKNINGSPROCESS	12
2.3 VAL AV TEORI.....	13
2.4 EMPIRISK STUDIE.....	14
2.4.1 <i>Intervjuform</i>	15
2.4.2 <i>Intervjuobjekt</i>	16
2.4.3 <i>Intervjufrågor</i>	17
2.5 INTERNPRISSIMULERINGAR.....	18
2.6 VAL AV ANALYSMETOD	19
2.7 VALIDITET OCH RELIABILITET	19
2.7.1 <i>Validitet</i>	19
2.7.2 <i>Reliabilitet</i>	20
2.8 KÄLLKRITIK	20
KAPITEL 3 – KOMMUNER OCH KOMMUNAL REDOVISNING	22
3.1 VAD ÄR EN KOMMUN?	22
3.2 <i>Kommunal redovisning</i>	23
3.2.1 <i>Försiktighetsprincipen</i>	24
3.3 MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR OCH DESS AVSKRIVNINGAR.....	24
3.4 KOMPONENTAVSKRIVNINGAR	25
3.4.1 <i>Implementering av komponentavskrivningar</i>	27
KAPITEL 4 – TEORI	29
4.1 INSTITUTIONELL REDOVISNINGSTEORI	29
4.2 INTERNPRISSÄTTNING	30
4.2.1 <i>Kostnadsbaserade internpriser</i>	31
4.2.2 MARKNADSBASERADE INTERNPRISER.....	33
4.2.3 INTERNHYROR INOM KOMMUNAL VERKSAMHET	34
4.2.4 <i>Konsekvenser av internpriser</i>	38
4.3 SAMMANFATTNING AV TEORETISK REFERENS RAM	39
KAPITEL 5 – EMPIRI	40
5.1 MALMÖ STAD.....	40
5.1.1 <i>Stadskontoret</i>	41
5.1.2 <i>Serviceförvaltningen – Stadsfastigheter</i>	41
5.1.3 <i>Gatukontoret</i>	42
5.2 INTERVJUSAMMANSTÄLLNING	42
5.2.1 <i>Framtagning av komponenter och avskrivningstider</i>	42
5.2.2 <i>Tillvägagångssätt vid implementering av komponentansatsen</i>	43

5.2.3 Fördelar med komponentansatsen.....	44
5.2.4 Svårigheter med komponentansatsen.....	45
5.2.5 Konsekvenser efterföljande en implementering av komponentansatsen.....	46
KAPITEL 6 – SIMULERINGAR AV KONSEKVENSER PÅ INTERNPRISER.....	49
6.1 MALMÖ STADS SJÄLVKOSTNADSKALKYL.....	49
6.2 UTVALDA UNDERSÖKNINGSOBJEKT	50
6.3 GENOMFÖRANDE AV SIMULERINGAR	51
6.3.1 Nya avskrivningsbelopp.....	52
6.4 ANALYS AV DE NYA AVSKRIVNINGSBELOPPEN.....	55
KAPITEL 7 – ANALYS.....	57
7.1 SYFTE MED INTERNPRISSÄTTNING INOM MALMÖ STAD	57
7.2 KONSEKVENSER PÅ INTERNPRISSÄTTNINGSMODELLERNA INOM MALMÖ STAD.....	58
7.3 IMPLEMENTERING AV KOMPONENTANSATSEN.....	60
7.4 FÖRDELAR MED KOMPONENTANSATSEN.....	61
7.5 GENERELLA KONSEKVENSER OCH SVÅRIGHETER MED KOMPONENTANSATSEN	62
KAPITEL 8 - SLUTSATS	67
8.1 VILKA KONSEKVENSER KOMMER KOMPONENTANSATSEN HA PÅ INTERNPRISSÄTTNING INOM SVENSKA KOMMUNER?	67
8.2 VILKA ÖVERGRIPANDE KONSEKVENSER KOMMER KOMPONENTANSATSEN LEDA TILL INOM SVENSKA KOMMUNER?	68
8.3 DISKUSSION.....	69
8.4 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	70
REFERENSER	71
Tryckta källor.....	71
Elektroniska källor.....	74
APPENDIX 1 - INTERVJUGUIDER.....	76
APPENDIX 2 – KOMPONENTUPPDELNINGSMALLAR.....	82
APPENDIX 3 – SIMULERINGSBERÄKNINGAR, EXEMPEL STRANDSKOLAN ..	85
APPENDIX 4 – ARTIKEL ÄMNAD FÖR BALANS	90

Kapitel 1 – Inledning

I uppsatsens inledande kapitel kommer en introduktion av ämnet och en problematisering kring eventuella konsekvenser som komponentavskrivningar kan ha på internprissättning och andra funktioner hos kommuner att ges. Avslutningsvis kommer även uppsatsens syfte samt aktuell frågeställning lyftas fram och presenteras tillsammans med en dispositionsplan.

1.1 Bakgrund

I enlighet med 3 kap. 2 § i lag (SFS 1997:614) om kommunal redovisning är svenska kommuner bokföringsskyldiga och ska även årligen upprätta bokslut. Bokföring och redovisning ska fullgöras i enlighet med god redovisningssed. Årsredovisningen ska innehålla såväl en balansräkning som en resultaträkning, men även kompletteras med en kassaflödesanalys samt tilläggsinformation i noter. Utöver lagen kommer normering kring kommunal redovisning från Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) som har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i enlighet med lagen om kommunal redovisning. RKR ska tolka den goda redovisningsseden och därifrån utarbeta och sprida rekommendationer för att främja den (RKR, 2015). Som ett steg i utvecklingen av den goda redovisningsseden publicerade RKR (2014) en rekommendation kring hur materiella anläggningstillgångar ska hanteras rent bokföringsmässigt.

Rekommendationen från RKR angående materiella anläggningstillgångar låg i stor utsträckning i linje med de nya redovisningsregelverk som under 2014 introducerades för svenska bolag. De nya så kallade "K-regelverken" tillämpas från och med 1 januari 2014 och introducerades som ett steg i konvergensprocessen mot den internationella redovisningsstandarden *International Financial Reporting Standards*. I samband med införandet av K3, som är ett tvingande regelverk för företag som klassificeras som större enligt årsredovisningslagen (KPMG, 2013), introducerades en del redovisningsprinciper som obligatoriska för första gången. Ett krav var bland annat att göra så kallade komponentavskrivningar på fastigheter. Komponentansatsen innebär enligt Bokföringsnämnden (BFN) (2013) att om det finns tecken på att en materiell anläggningstillgångs *betydande* komponenter (exempelvis väggar, dörrar, fönster) förväntas ha *väsentliga* skillnader i nyttjandeperiod ska tillgången delas upp på de komponenter som anses vara relevanta. Denna obligatoriska komponentavskrivning skiljer sig från den tidigare, enbart rekommenderade, komponentavskrivningen som omnämndes av Redovisningsrådet i dess rekommendationer för redovisning av materiella anläggningstillgångar (Bokföringsnämnden, 1999). Att göra så kallade komponentavskrivningar ligger dessutom i linje med hur det internationella regelverket IFRS hanterar varierande nyttjandeperioder på betydande komponenter av materiella anläggningstillgångar. Som en del av IFRS finns standarden IAS 16 som behandlar materiella anläggningstillgångar. I enlighet med IAS 16 ska fastigheter som inte löpande

omvärderas till verkligt värde delas upp i dess huvudbeståndsdelar samt skrivs av utifrån en livslängd som är bedömd för varje enskild komponent (Nordlund, 2004). Då kommunal redovisning regleras i lagen om kommunal redovisning är K-regelverken inte tillämpningsbara i dessa fall. Många regler och rekommendationer för svenska kommuner överensstämmer dock med de i exempelvis K3, bland annat den gällande materiella anläggningstillgångar och komponentavskrivningar.

RKR har alltså, i likhet med BFN:s nya direktiv (K3), också angivit explicita krav på att tillämpa komponentavskrivningar inom kommunal verksamhet. I RKR 11.4 ges rekommendationer för hur materiella anläggningstillgångar i stort ska behandlas. Ytterligare ges vägledning kring komponentavskrivningar och situationer då dessa inte tidigare har tillämpats, till exempel i övergångsskedet för tillgångar som anskaffats innan komponentavskrivningar blev ett krav och som därmed inte är uppdelade i komponenter (RKR, 2013).

Det är därför ett rimligt antagande att det obligatoriska införandet av komponentavskrivningar kommer påverka redovisningen bland såväl stora fastighetsbolag med stora fastighetsbestånd, som svenska kommuner som även de ofta innehar stora befintliga fastighetsbestånd, men även andra materiella anläggningstillgångar så som gator och vägar. Kommunal redovisning är något som har stor inverkan på samhället och är därför intressant och viktigt att diskutera. En kommuns redovisning skiljer sig till viss del från den inom den privata sektorn, då målbilden för organisationerna varierar. Ett privat företag bör ha som mål att maximera sin vinst, vilket inte är fallet inom den offentliga sektorn (Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson, 2009). Målet för en kommun är i stället att vara så kostnadseffektiv som möjligt samt att på bästa möjliga sätt erbjuda de tjänster som är lagstadgade. Trots att det förekommer vissa skillnader mellan den kommunala redovisningen och den som görs inom den privata sektorn finns det argument för att redovisning och styrning av offentliga organisationer mer och mer påminner om den som finns inom den privata sektorn. Lapsley (2009) menar att under slutet av 1900-talet samt under början av 2000-talet introducerade fler och fler offentliga organisationer runt om i världen nya filosofier kring dess styrning; filosofier som tidigare endast gick att identifiera inom den privata sektorn. Det finns därför anledning att tro att detta avspeglas även i svenska kommuners redovisning.

Redan långt innan det explicita kravet på komponentavskrivningar från RKR presenterade Lind (2002) i en rapport, finansierad av *Utveckling av fastighetsföretagande i offentlig sektor*, ett antal fördelar med så kallade komponentavskrivningar. Han menar att avskrivningstakten för en byggnad som helhet kommer anpassas till byggnadens egenskaper i flera dimensioner då komponentavskrivning tillämpas, det vill säga att det då inte längre är nödvändigt att klassificera byggnader i olika kategorier. Ytterligare påpekar Lind att en komponentuppdelning kommer medföra en bättre hantering av underhåll och reoveringar då det bokförda värdet nu kan öka med anskaffningsvärdet för en ny

komponent och därmed bättre avspegla den faktiska standarden på fastigheten. Detta innebär dessutom att problematiken kring huruvida en åtgärd kan anses vara standardhöjande eller enbart underhåll undviks. Komponentavskrivning kommer även leda till att felaktiga avskrivningstider kommer kunna behandlas på enklare och bättre sätt då nedskrivningarna som följer kommer att vara mindre än de skulle varit om en hel fastighet behövt skrivas ned (Lind, 2002). Därtill menar Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011) att en komponentuppdelning bättre följer utvecklingen av en byggnads kapitalvärde.

Även om det med de ovan nämnda argumenten kan verka vara en självklarhet att implementera komponentavskrivningar har stark kritik väckts mot dess eventuella konsekvenser (Castellum, 2010; SABO, 2010; Svenska Bostäder, 2010). Hur kommer det att påverka organisationers redovisning runt om i landet och kommer nyttan med komponentuppdelning verkligen överstiga de troliga kostnader som medföljer? Det är också relevant att beakta huruvida införandet av komponentansatsen kommer att påverka andra funktioner inom de berörda organisationerna. Är det möjligt att till exempel internprissättningsfunktioner kommer att behöva omarbetas och kan komponentavskrivningar få reella ekonomiska konsekvenser?

1.2 Problemformulering

Syftet med en årsredovisning är i enlighet 2 kap. 3§ i årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) att med hjälp av en resultat- och balansräkning samt diverse tilläggsupplysningar ge en så rättvisande bild av en organisations ekonomiska ställning som möjligt. Det huvudsakliga syftet med införandet av komponentavskrivningar är att kunna erhålla bokförda värden som bättre speglar prestandan på en fastighet och som tar hänsyn till det genomförda underhållet på fastigheten genom att dela upp fastigheter i olika komponenter. Ytterligare torde en komponentuppdelning medföra en mindre fluktuerande resultatfördelning och därmed ytterligare bidra till en rättvisande bild av en organisations ekonomiska ställning (Lind & Hellström, 2011). Även om en komponentuppdelning medför mer information kring en fastighets verkliga kapitalvärde finns det aspekter att beakta som talar emot dess införande. Införandet av komponentansatsen kommer med stor sannolikhet påverka kommunal redovisning då den administrativa bördan mest troligt kommer att öka. Det är även möjligt att ytterligare implikationer kommer efterfölja och dessa kommer vidare, med utgångspunkt från problematiseringen nedan, att undersökas under uppsatsens gång.

Några av de eventuella konsekvenserna förs på tal i den ovannämnda rapporten av Lind (2002), där flertalet nackdelar med komponentansatsen presenteras. Först och främst kommer implementeringen rimligtvis medföra mer administrativt arbete och därmed förhöjda redovisningskostnader. Det kan också leda till svårigheter i hur uppdelningen ska göras då tolkningen av *betydande* och *väsentlig* är högst subjektiv

och därmed upp till varje enskild organisation. Ytterligare finns det risker för framtida nedskrivningsbehov för särskilda komponenter där det varit speciellt svårt att bedöma den enskilda nyttjandeperioden.

I samband med införandet av K3 mottog BFN ett flertal remissvar från diverse direkt påverkade organisationer inom fastighetsbranschen där kritik, framför allt mot komponentavskrivningar, väcktes. Detta är kritik som i stor utsträckning även kan relateras till den kommunala redovisningen då många av de troliga konsekvenserna är desamma inom såväl offentlig som privat sektor. Kritiken riktades i största utsträckning mot de ökade administrativa kostnaderna som implementeringen skulle komma att medföra. Svenska Bostäder (2010) menade att den administrativa bördan kraftigt skulle öka och yrkade på att kravet istället skulle göras frivilligt. Deras bestämda uppfattning var att nyttan inte kunde komma att överstiga de kostnader implementeringen skulle medföra. Även fastighetsbolaget Castellum (2010) argumenterade för att en komponentuppdelning skulle medföra orimliga kostnader, att det administrativa arbetet markant skulle komma att öka och att ett orimligt antal avskrivningsplaner skulle behövas. Även Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO) (2010) var av samma åsikt och underströk ytterligare den påföljande administrativa bördan en komponentuppdelning skulle medföra. Det administrativa arbetet som tas upp i de ovannämnda remissvaren härrör framför allt till identifieringen av komponenter samt utarbetningen av diverse avskrivningsplaner för de olika komponenterna (Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011). Att identifiera komponenter och utarbeta avskrivningsplaner kan tänkas bli särskilt svårbedömt för ett befintligt fastighetsbestånd då det i större utsträckning kan komma att krävas individuella observationer för att fastställa kvarvarande avskrivningstider.

Stora befintliga fastighetsbestånd är en verklighet för många svenska kommuner och det kan därför tänkas bli problematiskt att implementera komponentansatsen, främst då det ofta förekommer stora åldersvariationer i de kommunala bestånden. Är det då rimligt att exempelvis utarbeta en mall för hur de *betydande* komponenterna ska värderas och skrivas av eller bör den administrativa bördan utökas ytterligare genom att genomföra individuella värderingar av varje materiell anläggningstillgång? För kommuner är det också troligt att komponentavskrivningar kommer att medföra vidare påföljder. Eftersom en kommun i stor utsträckning hyr ut sina lokaler till diverse verksamheter så som skolor och olika förvaltningar är det rimligt att tro att komponentavskrivningar kommer att påverka den interna prissättningen och därmed kanske även budgetprocessen kring uthyrning och planering av lokalutnyttjande. Detta skulle i så fall innebära att införandet av en rent redovisningsteknisk aspekt skulle kunna komma att få reella ekonomiska konsekvenser. Om det blir stora förändringar i avskrivningarna är det exempelvis möjligt att hela budgetprocesser måste omstruktureras och att allokeringen av pengar måste ses över.

Uppsatsen kommer därför behandla huruvida det är möjligt för en kommun att utarbeta en mall för komponentuppdelning av det befintliga fastighetsbeståndet och

om mallen i så fall kan vara generell för fastighetsbeståndet eller måste anpassas individuellt per anläggningstillgång. Därutöver kommer uppsatsen att undersöka huruvida det är rimligt att tro att internprissättningen inom kommuner kommer att påverkas av komponentuppdelningen och vilka ytterligare konsekvenser komponentansatsen kan komma att få. Även eventuella kopplingar mellan den mall som utarbetats samt de konsekvenser som den kommer medföra på internprissättning kommer att undersökas och diskuteras.

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att, med hjälp av en fallstudie av Malmö stad och deras arbete med komponentavskrivningar, undersöka vilka konsekvenser en implementering av komponentansatsen kan leda till. Uppsatsens fokus kommer främst att ligga på att undersöka huruvida internprissättningen för uthyrning av lokaler kan komma att påverkas av RKR:s rekommendation att implementera komponentavskrivningar inom kommunal verksamhet. Ytterligare kommer även mer övergripande konsekvenser att beröras.

1.4 Frågeställningar

Med utgångspunkt i problemformuleringen och syftet för uppsatsen är det av intresse att diskutera och undersöka frågan kring komponentansatsens eventuella konsekvenser, med fokus på internprissättning. För att besvara detta är det lämpligt att följande frågeställning används:

- I. Vilka konsekvenser kommer införandet av komponentavskrivningar att ha på internprissättning inom svenska kommuner? Finns det andra konsekvenser som kan efterfölja?

1.5 Dispositionsplan

Uppsatsens samtliga kapitel introduceras med en kort sammanfattning av innehållet i respektive kapitel. Tanken är att läsaren ska få en tidig överblick utan att behöva gå igenom ett kapitelns hela textmassa. De inledande sammanfattningarna syftar även till att underlätta läsarens sökande efter specifika delar i uppsatsen. Dispositionen följer i det stora hela en traditionell disposition för uppsatsskrivande med ett inledande bakgrundskapitel med syfte och frågeställningar. Detta efterföljs av metodik för uppsatsen, uppsatsens teoretiska referensram, den empiriska insamlingen och avslutas med en analys och slutsatser. Det som avviker från denna klassiska disposition är teorikapitlets utökade del i form av institutionalia (kapitel 3) samt avsnittet angående simuleringar (kapitel 6). Valen att inkludera dessa avsnitt kommer att diskuteras i tur och ordning nedan.

1.5.1 Institutionalialia – Kommuner och kommunal redovisning

Då uppsatsens ämne kräver en väldigt genomgående och förklarande bakgrundsinformation lades ett kapitel avseende institutionalialia in i teorikapitlet. Detta för att kunna hålla uppsatsens inledande kapitel relativt kort och intresseväckande. Vidare ansågs bakgrundsinformationen inte vara av sådan teoretisk karaktär att den skulle inkluderas bland redovisningsteori och internprissättning. Bortsett från den information som täcks i uppsatsens inledande kapitel angående kommuners redovisningsregelverk och krav på redovisning följer vidare information angående svenska kommuner, materiella anläggningstillgångar samt avskrivningar i institutionalialiakapitlet.

1.5.2 Simuleringar

Eftersom uppsatsen främst fokuserar på att undersöka huruvida internprissättningen för uthyrning av lokaler kommer påverkas av implementeringen av komponentavskrivningar fann det sig lämpligt att inkludera ett specifikt kapitel för simuleringar av konsekvenser på internpriser. Kapitlet presenterar Malmö stads självkostnadskalkyl, vilken ligger till grund för internprissättningen. Vidare redogörs för genomförandet av simuleringarna samt dess resultat. Det föll sig också naturligt att analysera resultatet av simuleringarna i detta kapitel.

Kapitel 2 – Metod

I detta kapitel kommer uppsatsens metodval att presenteras och motiveras. Inledningsvis presenteras forskningsprocessen för uppsatsen. Denna följs av tillvägagångsättet för val av teori samt insamling av empiri. Slutligen kommer avsnittet att behandla den eventuella källkritik som kan riktas mot de källor som använts i uppsatsen. Det huvudsakliga syftet med kapitlet är att läsaren ska få en känsla för hur arbetet med uppsatsen fortlöpt.

2.1 Val av vetenskaplig metod

Uppsatsens kommer i stor utsträckning att vara av beskrivande och explorativ karaktär (Höst, Regnell & Runeson, 2006) och eftersom syftet med uppsatsen är att undersöka de konsekvenser som kan efterfölja en implementering av komponentansatsen lämpar sig en kvalitativ studie bäst. Uppsatsens datainsamling kommer därför främst bestå av en fallstudie, litteraturstudier samt intervjuer. Vidare är det även relevant att en redogörelse för de teorier som präglar forskningen görs för att få andra forskare att förstå argumentationen (Ökvist, 2014). Ett kvalitativt metodval kräver en annan typ av tolkning och analys än den statistiska bearbetningen som tillämpas vid ett kvantitativt metodval. Valet av den kvalitativa analysmetoden diskuteras vidare i avsnitt 2.4.

Med hänsyn till uppsatsens syfte, att med hjälp av problemformuleringen finna tillämpningsbar teori och därefter samla in empiri, är det lämpligt att ha en deduktiv utgångspunkt. För arbetsprocessen har det inneburit att ansatsen har varit att utgå från den befintliga kunskapen inom det specifika området och därifrån härleda en eller flera frågeställningar, vilka sedan underkastats en empirisk granskning (Bryman & Bell, 2013). Utgångspunkten för uppsatsen har således varit att utifrån problemformuleringen finna tillämpningsbara teorier för att lösa den formulerade problematiken.

2.2 Forskningsprocess

Med utgångspunkt i uppsatsens kvalitativa metodval samt den deduktiva ansatsen har följande forskningsprocess genomförts. Initialt har uppsatsarbetet präglats av en litteraturgenomgång av såväl rådande redovisningsregelverk och rekommendationer för kommunal redovisning som en genomgång av litteratur och artiklar kring internprissättning och komponentuppdelning. Detta ledde fram till uppsatsens problematisering samt den frågeställning som genomsyrat arbetsprocessen. Därtill valdes under uppsatsens inledningsskede uppsatsens fallstudieobjekt. Anledningen till att Malmö stad valdes grundade sig i stor utsträckning på att de är ett av Ekonomihögskolans programföretag och därmed visade intresse för ett samarbete kring implementeringen av komponentansatsen. Vi fann deras uppsatsidé intressant

och tog kontakt med deras redovisningsenhet. Vidare bidrog även Malmö stads brinnande intresse för uppsatsämnet samt deras goda och snabba återkoppling till att vi vidare valde att inrikta uppsatsen på Malmö stad.

Utifrån problematiseringen genomfördes sedan en teoriinsamling. Fokus var att redogöra för institutionalia så som rådande regelverk och rekommendationer. Ytterligare har teorikapitlet i mångt och mycket handlat om att beskriva lämplig redovisningsteori, vilken slutligen har använts för att göra generaliserbara analyser samt dra slutsatser från den insamlade empirin. Avsnittet inkluderar institutionell redovisningsteori samt en grundlig genomgång av hur internprissättning kan komma att gå till inom kommunal verksamhet.

För att vidare kunna analysera hur internprissättningen kan komma att påverkas av implementeringen av komponentavskrivningar samt undersöka om det finns ytterligare risk för andra konsekvenser inleddes efter teoriinsamlingen arbetet med att samla in empiri. De empiriska data har i stor utsträckning kommit ifrån intervjuer med personer insatta i implementeringsarbetet på Malmö stad. Det viktigaste under insamlingens gång var att ställa frågor som kunde möjliggöra en simulering av hur internprissättningen av internhyror skulle kunna komma att påverkas samt att låta intervjuobjekten reflektera fritt kring ytterligare eventuella konsekvenser kring implementeringen av komponentavskrivningar. Då tillräckligt empiriskt material samlats in genomfördes simuleringar av hur ett antal objekt i Malmö stads anläggningsregister skulle kunna komma att påverkas internhyresmässigt efter en implementering av komponentavskrivningar. Arbetet med att analysera och identifiera ytterligare konsekvenser fortlöpte också under tiden som simuleringarna genomfördes. Utifrån simuleringarna och vad som ytterligare kunde identifieras ur de empiriska data som samlats in, tillsammans med litteraturgenomgången, analyserades data för att lyckas komma fram till ett resonemang kring vilka konsekvenser en implementering av komponentansatsen kan komma att få för kommunal verksamhet.

I de efterföljande avsnitten av uppsatsens metodkapitel presenteras hur de steg som nämnts ovan genomförts mer ingående.

2.3 Val av teori

Uppsatsens teoridel är uppdelad i två avsnitt där det första avsnittet redogör för institutionalia så som en generell diskussion kring vad kommuner är samt en grundläggande genomgång av de redovisningsregelverk och rekommendationer som svenska kommuner ska förhålla sig till. Avsnittet kompletteras med en redogörelse för materiella anläggningstillgångar och dess avskrivningar. Det följs av ett mer genomgående stycke angående komponentavskrivningar.

Teorikapitlets andra avsnitt introducerar läsaren till konceptet internprissättning för att på bästa möjliga vis underlätta besvarandet av frågeställningen kring komponentavskrivningens eventuella effekter på internprissättning inom kommunal verksamhet. Det föll sig även naturligt att redogöra för institutionell redovisningsteori då den kan anses vara tillämpningsbar i avseendet för att beskriva de organisatoriska omstruktureringarna som komponentansatsen kommer leda till inom svenska kommuner. Att dela upp teoriavsnittet i två delar kändes logiskt då det första avsnittet har karaktär av att vara mer bakgrundsinformation, medan den andra delen på ett bättre sätt bidrar till att sätta den teoretiska referensramen för uppsatsens vidare arbete.

Vid informationsinsamlingen har primärdata använts. Denna har erhållits genom intervjuer med, och datainsamling från, framför allt anställda på Malmö stads ekonomiavdelning men även från andra förvaltningar inom kommunen. De tillfrågade intervjuobjekten, intervjuformen samt intervjufrågorna behandlas i de nästkommande avsnitten av uppsatsen. För att hitta lämpliga och relevanta artiklar och böcker för uppsatsens litteraturgenomgång har Lunds Universitets sökdatabas (Lubsearch) och Google Scholar varit till stor hjälp. De mest frekvent använda sökorden har bland annat varit: komponentavskrivning, internprissättning, component depreciation, public sector och institutionell redovisningsteori.

2.4 Empirisk studie

För att möjliggöra ett resonemang kring införandet samt de eventuella efterföljande konsekvenserna av komponentavskrivningar inom svenska kommuner har en fallstudie genomförts. Det som utmärker denna typ av studie är att den rymmer ett detaljerat och ingående stadium av ett enda fall (Bryman & Bell, 2011). Således är en fallstudiedesign lämplig vid en undersökning av en enda organisation eller en specifik händelse. Att enbart undersöka en kommun kan komma att påverka det generaliserbara resonemanget kring de eventuella konsekvenserna negativt. Det är dock möjligt att utöka och generalisera kring teorier utan att statistiskt visa långvariga samband (Yin, 2009). För att ytterligare komma underfund med problematiken kring att fallstudien enbart studerar ett fall menar Yin (2009) att kvaliteten av studien kan maximeras genom att utforma studien så att den uppnår såväl reliabilitet som intern och extern validitet. Detta behandlas vidare i avsnitt 2.7 av uppsatsen. För Malmö stad, som ligger i framkant gällande komponentavskrivningar, är det troligt att deras arbete med komponentavskrivningar kommer att ha inverkan på hur andra kommuner hanterar komponentansatsen och vi ansåg det därför vara tillräckligt att endast göra en fallstudie samt komplettera denna med information från tidigare forskning.

Vidare lämpar sig en fallstudie väl när syftet med uppsatsen är att besvara frågor med "hur och varför karaktär" samt när studien fokuserar på nutida händelser (Yin, 2009). Detta är två aspekter som täcks in under uppsatsens syfte och problemformulering och

att använda sig av en fallstudie ansågs därför lämpligt. Yin (2009) menar ytterligare att fallstudiens styrka ligger i att den har möjlighet att behandla alla typer av information, jämfört med exempelvis en enkätundersökning där informationen blir mer begränsad. Detta innebär för uppsatsens vidkommande att fallstudiens informationsinsamling från intervjuer ytterligare kan och har kompletteras med dokument och andra observationer gjorda under arbetets gång. Detta har i stor utsträckning gjorts för att få en så bra helhetsbild av ämnet som möjligt.

Det huvudsakliga syftet med att genomföra en fallstudie av Malmö stad var att undersöka huruvida dess internpriskalkyler påverkas i samband med implementeringen av komponentansatsen. Undersökningen genomfördes på Malmö stads befintliga fastighetsbestånd. De empiriska data består därför främst av intervjuer med personer inblandade i implementeringsprocessen av komponentansatsen på Malmö stad. Nedan i avsnitt 2.4.2 presenteras hur, varför och med vem intervjuer och datainsamling genomförts.

2.4.1 Intervjuform

För att uppnå så bra resultat som möjligt med de genomförda intervjuerna har det varit av största vikt att ha ett väl klarlagt syfte med intervjuerna samt ett problemområde att undersöka. I enlighet med uppsatsens syfte samt dess kvalitativa karaktär lämpade det sig bäst att genomföra antingen så kallade semistrukturerade eller ostrukturerade intervjuer. För att kunna ha någorlunda kontroll över hur intervjuerna genomförs och på bästa sätt använda sig av relevanta följdfrågor ansåg vi att semistrukturerade intervjuer var lämpligast. Detta gav möjlighet till att, med hjälp av en intervjuguide, styra intervjuerna till specifika ämnesområden utan att påverka respondenternas svar. I kvalitativ forskning betonas nämligen det generella när det gäller de inledande frågorna och fokus bör ligga på respondenternas egna uppfattningar och synsätt (Bryman & Bell, 2011). Att med hjälp av intervjuguiden styra intervjuerna till specifika ämnesområden fann vi främst positivt då vi fick svar på de frågor som var tänkta att besvaras och som kunde anses vara relevanta med avseende för uppsatsens frågeställningar. Dock finns det sannolikt en risk med denna typ av förfarande då respondenterna möjligtvis kan känna att vissa ämnesområden som de har information kring glöms bort. För att undvika detta har alla intervjuer avslutats med en sektion där respondenterna fritt fått tillägga om de funnit att något förbisetts under intervjuens gång. Eftersom intervjuerna som genomförts har varit av semistrukturerad karaktär har respondenterna fått stor frihet att utforma sina svar på eget vis och vi har därmed kunnat skapa en djupare förståelse för hur de resonerar kring övergången till komponentavskrivningar.

Intervjuerna har, med ett undantag, utförts i grupprum eller på intervjuobjektets kontor på Malmö stads olika förvaltningar. Detta har gjort att vi under intervjuernas gång lättare fått tillgång till olika dokument samt fått insyn i datorprogram som

använts för att ta fram exempelvis underhållsplaner. På så vis har vi fått en tydligare förståelse och intervjuerna har blivit mer givande. Intervjun med Felix Krause genomfördes till följd av resursbegränsningar över telefon.

För att inte skapa förvirring har vi varit noga med att en av oss intervjuat medan den andra har koncentrerat sig på att lyssna samt fånga intryck. Denna person har givetvis kunnat flika in om någon synpunkt skulle glömmas bort. Majoriteten av intervjuerna har gjorts individuellt med respektive intervjuobjekt. Undantag har gjorts i de enstaka fall då intervjuobjekten arbetat tillsammans med implementeringen. I samtliga fall har intervjufrågorna bifogats respondenterna för att ge dem möjlighet att förbereda sig och på så sätt kunna ge mer välutvecklade svar. Detta har även ökat trovärdigheten samt sannolikheten att få positiv respons av de tillfrågade. Nackdelen med denna metod är naturligtvis att respondenten kan förbereda sig och därmed välja att utelämna delar som skulle kunna anses vara viktiga för uppsatsen. Vår uppfattning under intervjuerna har dock varit att de tillfrågade intervjuobjekten generellt varit generösa i sina svar och inte valt att undanhålla information. Mycket av detta kan tänkas bero på att det är en offentlig verksamhet och att offentlighetsprincipen är tillämpningsbar. Vidare har intervjuerna spelats in och transkriberats i sin helhet för att på så sätt få en högre korrekthet vid citat och analys (Bryman & Bell, 2011).

2.4.2 Intervjuobjekt

För att få en så tydlig bild som möjligt av ämnet har vi valt att intervjua personer som är involverade på olika plan i arbetet med implementeringen av komponentavskrivningar inom Malmö stad. Vid intervjufrågningarna har fokus framför allt legat på att få höra vad personer med god insyn i ämnet från olika delar av organisationen har för åsikter och tankar kring den pågående processen. Intervjuobjekten har i stor utsträckning varit en del av den projektgrupp som arbetat med implementeringen av komponentavskrivningar inom Malmö stad.

Under fallstudiens gång har Elisabeth Eklund, redovisningschef på Stadskontoret, varit den närmsta kontaktpersonen. Kontakten med Elisabeth har varit regelbunden och hon har på många sätt kunnat ge vägledande råd kring lämpliga intervjuobjekt samt delat med sig av betydande dokument för teoridelen såväl som empiridelen av uppsatsen. För att få förståelse för hur komponentuppdelningen samt avskrivningsplanerna utarbetats har två intervjuer med tre personer med olika befattningar från Stadsfastigheter (Serviceförvaltningen) samt två personer från Gatukontoret genomförts. De två förvaltningarna valdes i stor utsträckning eftersom de är mest delaktiga i arbetet med implementeringen av komponentavskrivningar. Från respektive förvaltning intervjuades en ekonom för att få insyn i tillvägagångssättet kring implementeringen, möjliga konsekvenser av denna samt allmänna för- och nackdelar. Vidare intervjuades också en ingenjör från respektive förvaltning för att fokusera på tillvägagångssättet vid framtagandet av ett lämpligt

regelverk för arbetet samt tänkbara förändringar efter införandet av komponentavskrivningar. Ytterligare lades vikt vid att ekonomerna hade en controller-befattning för att möjliggöra en diskussion kring uppsatsens frågeställning. Det ansågs också lämpligt att intervjua budgetchefen på Malmö stad för att få en bild av hur denne tror att införandet av komponentavskrivningar kommer påverka budgetprocessen. Avslutningsvis intervjuades Felix Krause, projektledare kring frågor om komponentansatsen vid Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). Krause intervjuades för att få insikt i hur den nationella organisationen i nära anknytning till Sveriges kommuner resonerar kring den nya redovisningsstandarden och dess konsekvenser för kommunal redovisning. I tabell 1 presenteras intervjupersonerna, dess befattningar samt datum och tid för intervjuerna.

Namn	Befattning	Datum	Tid
Mats Hansson	Budgetchef	2015-02-20	58 minuter
Bo Bremer	Underhållssamordnare	2015-02-25	79 minuter
Thomas Ohlsson	Utvecklingschef	2015-03-04	49 minuter
Åsa Olofsson Olsson	Adminchef/Controller	2015-03-05	47 minuter
Charlotta Abramo	Controller	2015-03-05	47 minuter
Camilla Nilsson	Controller	2015-03-16	90 minuter
Felix Krause (SKL)	Projektledare redovisningsfrågor	2014-04-20	20 minuter

Tabell 1. Intervjuobjekt.

2.4.3 Intervjufrågor

Det har varit av stor betydelse att arbeta fram en relevant och tydlig intervjuguide. Detta gjordes för att på bästa sätt kunna förbereda såväl oss själva som de tillfrågade intervjuobjekten inför intervjutillfällena. Mallen har anpassats efter respektive intervju och har således inte varit identiskt utformad under hela perioden. De olika intervjuguiderna finns att tillgå i Appendix 1.

Under intervjuernas inledningsskede har frågor ställts för att få reda på vad intervjuobjekten har för befattning samt hur de är involverade i implementeringen av komponentavskrivningar inom den kommunala sektorn. Beroende på intervjuobjektet har därefter frågor av varierande karaktär ställts med fokus på respektive område. För de tillfrågade ekonomerna på Malmö stads olika förvaltningar har fokus legat på de redovisningstekniska aspekterna för att få förståelse för hur arbetet med implementeringen fortlöpt. Till ekonomerna ställdes även frågor kring hur internprissättningen inom Malmö stad går till och vilka eventuella konsekvenser som

är att vänta. Vidare har, när ingenjörerna intervjuats, fokus istället legat på att bygga upp en förståelse kring de rent byggnadstekniska aspekterna och därifrån få kunskap kring hur komponentuppdelningen gått till samt hur nyttjandeperioder utarbetats. Ingenjörerna har även kunnat bistå med input som en ekonom vanligtvis kanske inte tänkt på. Det har därför varit en viktig del av processen att inkludera dem i intervjuarbetet.

Intervjuer med Malmö stads budgetchef samt den nationella organisationen SKL har framför allt gjorts för att undersöka vilka eventuella konsekvenser implementeringen av komponentavskrivningar kan komma att medföra. Frågornas karaktär präglades av detta och fokuserade därmed mer på framtiden än på den faktiska implementeringen i dagsläget.

2.5 Internprissimuleringar

För att lämpligen kunna påvisa vilka konsekvenser komponentansatsen eventuellt kan komma att få på de internprissättningskalkyler som finns inom Malmö stad ansåg vi det rimligt att illustrera detta med ett antal räkneexempel. Genom att, med utgångspunkt i ett antal befintliga materiella anläggningstillgångar, jämföra dagens avskrivningsbelopp med det avskrivningsbelopp som kommer att bli tillämpligt i samband med implementeringen av komponentavskrivningar kan de eventuella konsekvenserna påvisas tydligare.

Simuleringarna har genomförts på sex objekt: tre skolor, ett LSS-boende, ett vårdboende och en förskola. Med hjälp av de underhållsplaner som finns inom kommunen har de sex objekten komponentuppdelats i enlighet med den komponentmall som Malmö stad utarbetat. Mallen diskuteras vidare i uppsatsens empiriavsnitt. Utifrån komponentuppdelningen kunde sedan nya avskrivningsbelopp beräknas och jämföras med de aktuella beloppen. Processen har i mångt och mycket genomförts tillsammans med Bo Bremer, underhållsamordnare vid Stadsfastigheter (Serviceförvaltningen). För att möjliggöra dessa simuleringar har även Camilla Nilsson, controller vid Stadsfastigheter, varit till stor hjälp och bistått med de kalkylmodeller som används inom Malmö stad. För att möjliggöra en jämförelse med de tidigare internpriserna och de som påverkats av komponentansatsen valde vi att enbart jämföra avskrivningsbeloppen och därmed behålla alla andra aspekter i kostnadskalkylerna på samma nivå. Detta gjordes framför allt då det inte vore rimligt, med den begränsade tid som finns för uppsatsen, att ytterligare undersöka aspekter så som förvaltningskostnader, administrativa kostnader med mera. I uppsatsens sjätte kapitel beskrivs simuleringarna vidare och där presenteras även de resultat som framkommit.

2.6 Val av analysmetod

Då uppsatsens är av explorativ och beskrivande karaktär samt att valet av teori i mångt och mycket präglats av det kvalitativa metodvalet är uppsatsens analys uppbyggd kring systematiska jämförelser och kopplingar mellan teori och empiri. Detta har gjorts för att hitta likheter och olikheter samt för att nå ett generaliserbart resonemang i slutsatsen. Denna analysmetod kan liknas den Jacobsen (2002) presenterar för kvalitativ data. Han menar att en analys av kvalitativ data bör bestå av en beskrivning, systematisering och kategorisering för att avslutningsvis identifiera samband i data.

2.7 Validitet och reliabilitet

Två traditionella mått på kvalitet är validitet och reliabilitet (Bryman och Bell, 2011). Validitet avser huruvida de mått som är uppsatta verkligen mäter det som avsetts medan reliabilitet mäter huruvida resultaten för en undersökning skulle bli desamma om undersökningen skulle genomföras på nytt (Jacobsen, 2002). Under arbetets gång har vi varit noga med att se till så att samtliga utförda undersökningar uppnått dessa kvalitetsmått.

2.7.1 Validitet

Ett korrekt metodval är av stor betydelse för att på bästa sätt uppnå en giltig empiri (Jacobsen, 2002). Den övervägande delen av uppsatsens empiri består av intervjuer, vilka noga valts ut och med åtanke att få ett så brett perspektiv som möjligt kring uppfattningarna avseende implementeringen av komponentavskrivningar. Det semistrukturerade tillvägagångssättet har inneburit en viss säkerhet då vi hela tiden kunnat falla tillbaka på vår intervjuguide. Dock har flexibiliteten i denna form av intervjuer också lett till att vi många gånger inte följt intervjuguiden uppifrån och ned utan spunnit i väg på andra spår. Det har därför varit viktigt att beakta den risk som kan uppstå i samband med att vissa av intervjuguidens frågor kan komma att glömmas bort. Således har vi efter intervjuerna förbehållit oss rätten att kontakta intervjuobjekten igen, om något skulle ha missats. Vidare har, för att i största möjligaste mån förbereda dels intervjuobjekten och dels oss själva, de tänkta intervjufrågorna skickats på förhand. Detta har gett intervjuobjekten möjlighet att noga tänka igenom sina svar vilket bidragit till mer omfattande information med större korrekthet. Vi är väl medvetna om den eventuella risk som kan uppstå i detta sammanhang, nämligen att intervjuobjektens möjlighet att noga förbereda sig kan gå ut över spontaniteten i deras svar. På så sätt kan respondenten avsiktligt välja att undanhålla information. Vi är dock av uppfattningen att så inte varit fallet under intervjuerna. Utöver intervjuerna som genomförts har information samlats in och eftersom tidigare forskning, framför allt inom internprissättning, visat på olika inriktningar har mer än ett perspektiv presenterats. Att uppnå såväl intern som extern validitet har varit ett av målen med uppsatsen eftersom det möjliggör en maximering

av dess kvalitet. Yin (2009) menar att utformandet av studien är av största vikt för att uppnå extern validitet. Det innebär att uppsatsens upptäckter bör testas för att se om det är generaliserbara resultat. För att ytterligare styrka kvaliteten på uppsatsen och för att i någon mån uppnå extern validitet genomfördes därför en genomgång av de preliminära resultaten för diverse budgetchefer och redovisningsekonomer vid skånska kommuner för att få återkoppling på resultaten från fallstudien. Presentationen av de preliminära resultaten gjordes under en temadag i samarbete med Rådet för kommunalekonomisk forskning och redovisning (KEFU) angående komponentavskrivningar på Lunds Universitet där redovisningsenheter från olika skånska kommuner var inbjudna.

2.7.2 Reliabilitet

Kvalitetsmättet reliabilitet inkluderar i stort tre aspekter; följdriktighet, överensstämmelse och pålitlighet (Bryman & Bell, 2011). Uppsatsens metodval har haft en stor inverkan på reliabiliteten bland annat eftersom det föreligger risker för att information systematiskt kan försvinna (Jacobsen, 2002). Gällande de genomförda intervjuerna finns det osäkerhet avseende frågor som kan glömmas bort och att annan viktig information försvinner. Dock har inspelningarna av intervjuerna fått stor betydelse eftersom dessa motverkat problematiken i viss utsträckning. En mer komplett intervju har åstadkommit då det varit möjligt att gå tillbaka till inspelningarna vid oklarheter, vilket också förhindrat missuppfattningar. För att ytterligare uppnå reliabilitet med uppsatsen har kompletta intervjuguider utarbetats och även bifogats i uppsatsen. Det har ytterligare varit av stor vikt att i enlighet med Yin (2009) tydligt presentera i uppsatsens metodavsnitt hur de olika stegen av uppsatsen genomförts och framför allt hur fallstudien fullföljts för att möjliggöra en reproduktion av den och på så sätt vidare uppnå reliabilitet.

2.8 Källkritik

För att insamlingen av såväl primärdata som övrig information från böcker och artiklar ska vara trovärdig har vi medvetet varit källkritiska till all den insamlade data. Med tanke på att de personer som intervjuats varit en del av den projektgrupp inom kommunen som jobbat med implementeringen av komponentansatsen finns det belägg för att tro att de är tillräckligt insatta i ämnet. Även trovärdigheten i respondenternas svar kan anses vara god då de tillfrågade redan innan intervjutillfället fått tillgång till intervjufrågorna. Det fåtaliga antalet genomförda intervjuer kan naturligtvis ifrågasättas, men eftersom studien är av kvalitativ karaktär samt att personerna som tillfrågats varit väl insatta i ämnet går det att argumentera för att resultaten från intervjuerna kan anses vara trovärdiga (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007). En aspekt som varit fördelaktig för uppsatsens utgång har varit att fallstudien genomförts med en offentlig organisation i vilken offentlighetsprincipen är tillämplig.

Det har troligtvis varit en av anledningarna till att respondenterna generellt varit generösa i sina svar och haft en positiv inställning till att hjälpa till.

Möjligheten att styra samt kontrollera tillförlitligheten på den information som samlats in för att komplettera intervjuerna har inte varit lika god som i intervjusituationerna. Det har därför varit av stor vikt att på bästa sätt säkerställa god tillförlitlighet genom att använda trovärdiga böcker och artiklar. Detta har bekräftats genom att endast använda artiklar som blivit publicerade i vetenskapliga journaler. För att styrka relevansen och trovärdigheten i de böcker som använts har aktuell litteratur använts i så stor utsträckning som möjligt. När äldre litteratur eller artiklar använts har en viktig faktor varit att alltid försöka hitta en ytterligare referens för att styrka trovärdigheten. De böcker som är av äldre karaktär har i stor utsträckning legat till grund för senare forskning samt är flitigt refererade till och kan därför anses som trovärdiga och relevanta. Ytterligare har information samlats in från lagtexter samt publikationer från övriga myndigheter, vilka alla kan anses vara trovärdiga källor. Den källa som specifikt skulle kunna kritiseras är den enda magisteruppsatsen, utifrån vilken information kring internprissättning inom svenska kommuner hämtats. Informationen är från en undersökning genomförd av två studenter och det kan därför vara svårare att säkerställa dess kvalitet. Uppsatsen är dock publicerad och därmed godkänd och kan därför anses vara trovärdig

Kapitel 3 – Kommuner och kommunal redovisning

I uppsatsens tredje kapitel kommer institutionalia behandlas. Först kommer en redogörelse för svenska kommuner att göras och därefter följer en generell genomgång av materiella anläggningstillgångar och dess avskrivningar. Kapitlet avslutas med att introducera läsaren för konceptet komponentavskrivningar.

3.1 Vad är en kommun?

I Sverige finns det idag 290 kommuner i olika storlekar. Kommunernas huvudsakliga uppgift är att säkra den lokala välfärden samt att erbjuda och tillgodose såväl social- och teknisk service. Kommunal verksamhet är reglerad av lagar och regler bestämda av riksdagen och regeringen, men kommunalt självstyre är en lång svensk tradition som möjliggör lokal anpassning av erbjudna tjänster samt ett ökat inflytande från den lokala befolkningen. I dagsläget är det framför allt kommunallagen som trädde i kraft 1992 som reglerar kommunernas verksamhet. Denna kompletteras med diverse speciallagstiftningar som reglerar bland annat hälsa och sjukvård, skola och socialtjänst (Regeringskansliet, 2008).

En svensk kommun är i stor utsträckning en politisk organisation och är uppdelad i olika nämnder. Till kommunfullmäktige, kommunens beslutande organ, hålls vart fjärde år allmänna val. Kommunfullmäktige är det enda organet i svenska kommuner där medlemmarna väljs av befolkningen. Utöver fullmäktige är det upp till varje kommun att besluta vilka nämnder som ska finnas och de organisatoriska strukturerna varierar därför inom landet. Det finns dock ett antal nämnder som är obligatoriska. En kommun måste exempelvis ha en kommunstyrelse, en revisionsnämnd samt en krisledningsnämnd. Ytterligare finns det även administrativa enheter inom kommunerna som i stor utsträckning sköts av tjänstemän (Regeringskansliet, 2008).

Svenska kommuner finansierar sin verksamhet i stor utsträckning från de skatteintäkter som kommer från dess invånare. Ytterligare finns även statsbidrag att tillgå och på grund av att de svenska kommunerna till stor del skiljer sig åt, såväl geografiskt som demografiskt, finns även ett utjämningsystem så att alla kommuner ska ha liknande förutsättningar för att erbjuda likvärdig välfärd. Kommunernas åtaganden kan delas upp i obligatoriska tjänster, vilka måste erbjudas enligt rådande lagstiftning, samt frivilliga tjänster som kan erbjudas för att öka innevånarnas tillfredsställelse. De förstnämnda omfattar bland annat social omsorg, skolverksamhet, renhållning och räddningstjänst. Vidare består de frivilliga tjänsterna av exempelvis kulturell verksamhet, energiförsörjning samt underhåll av gator (Regeringskansliet, 2008).

3.2 Kommunal redovisning

Kommunala redovisningsregelverk och rekommendationer skiljer sig från de som används inom den privata sektorn. Som tidigare nämnts regleras den kommunala redovisningen i lag (1997:614) om kommunal redovisning och ytterligare normering samt rekommendationer fastställs av RKR. I regelverket stipuleras att en svensk kommun är bokföringsskyldig och årligen måste upprätta en årsredovisning samt minst en delårsrapport. Rapporterna ska innehålla en förvaltningsberättelse, en resultat- och balansräkning samt en kassaflödesanalys. Ytterligare finns i lag (1997:614) om kommunal redovisning diverse regelverk för exempelvis hur årsredovisningen ska upprättas. Viktigt att ha i åtanke är dock att de utgångspunkter och förutsättningar som finns för den offentliga sektorns redovisning skiljer sig på flera sätt från de som gäller för andra verksamheter

Brorström, Haglund och Solli (2005) menar att inom kommuner och landsting finansieras så kallad allmännyttig verksamhet huvudsakligen genom kommunalskatt och statliga bidrag, vilket skiljer sig från andra verksamheter som i stor utsträckning måste finansiera sin verksamhet från den egna rörelsen. Vidare framhåller författarna att kommunallagen och olika speciallagar ligger till grund för den kommunala verksamhetens omfattning. De skriver också att kommuner, med stöd från lagen, är förhindrade att bedriva vinstsyftande verksamhet eftersom verksamheten förutsätts vara av allmänt intresse. När det gäller styrningen av kommunal verksamhet bygger denna på demokratiska principer som i sin tur innefattar politiska ansvarstagande bland de som valts att styra verksamheten (Brorström et al., 2005). Brorström et al. (2005) framhåller även budgetens betydelse och menar att kopplingen mellan denna och redovisningen är en viktig förutsättning inom kommuner och landsting. I sammanhanget poängteras att målformulering, prioritering och resursfördelning är de mest väsentliga delarna i budgeten, vilken in sin tur i stor utsträckning är nära kopplad till den kommunala redovisningen.

Under de senaste decennierna har redovisningen inom den offentliga sektorn utvecklats och tagit starka intryck från den privata sektorns redovisning (Lapsley, 2009). Tidigare använde den offentliga sektorn egna, anpassade redovisningsmodeller, men idag följs samma redovisningsmodell som för den privata sektorn (Lüder & Joner, 2003). Fler och fler länder, där av ett är Sverige, har inom sin offentliga sektor övergått från en kassamässig redovisning till en redovisning som följer bokföringsmässiga grunder (Lüder & Joner, 2003). Introduktionen av redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i Sverige tog avstamp i 1977-års bokföringslag, trots att vissa anpassningar gjordes till den kommunala sektorn (Brorström, Falkman, Haglund & Lagerbro, 2000). Avsikten med detta var att göra redovisningen mer användarvänlig och lättillgänglig. Kritik har dock riktats mot den offentliga sektorns efterföljande av den privata sektorn samt dess avsaknad av ett tydligt ramverk (Christiaens, 2002). Vidare har oro uttryckts över hur väl den privata

sektorns redovisningsmodell passar för organisationer som befinner sig på icke konkurrensutsatta marknader (Aiken & McCrae, 1992).

3.2.1 Försiktighetsprincipen

En del av årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) behandlar den så kallade försiktighetsprincipen. Försiktighetsprincipen innebär att värdering, klassificering samt indelning av olika poster ska göras med rimlig försiktighet och därmed ska inte övervärderade poster i redovisningen förekomma, varken gällande tillgångar, skulder eller intäkter (2 kap. 4 §). Principen har ett starkt fäste inom svensk redovisning, framför allt beroende på den nära kopplingen som finns mellan redovisning och beskattning i Sverige (Finansdepartementet, 2004). Även RKR (2000) menar att försiktighetsprincipen är en i mångt och mycket överordnad redovisningsprincip för svenska kommuner. Det innebär att vid en implementering av komponentuppdelning av anläggningstillgångar bör en rimlig försiktighet beaktas när valet av komponenter görs samt när avskrivningsplaner för de respektive komponenterna utarbetas.

3.3 Materiella anläggningstillgångar och dess avskrivningar

En tillgång är en resurs som kontrolleras av ett företag till följd av inträffande händelser. Tillgången förväntas även innebära ekonomiska fördelar för organisationen i framtiden. En materiell anläggningstillgång, vilken kommer vara uppsatsens centrala undersökningsobjekt, är en tillgång med fysisk substans, exempelvis byggnader och maskiner (RKR, 2013). Detta kan jämföras med immateriella tillgångar som avser rättigheter utan fysisk substans, exempelvis patent och goodwill (Thomasson, 2011). I den internationella redovisningsstandarden IAS 16 anses materiella anläggningstillgångar vara "fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål och som förväntas användas under mer än en period" (FAR Akademi, 2014, s 418). Även det svenska regelverket K3 har en liknande definition av en materiell anläggningstillgång.

I enlighet med både BFN och IAS 16 ska materiella anläggningstillgångar redovisas och aktiveras till dess anskaffningsvärde vid det första redovisningstillfället. Efter en redovisningsperiod ska det aktiverade beloppet skrivas av så att det bokförda värdet minskar. Begreppet avskrivning definieras som en systematisk periodisering av tillgångens avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod (BFNAR 2001:3). Avskrivningar syftar således till att redovisa de kostnader som uppkommer för en anläggningstillgång i samband med att den minskar i värde. Syftet med detta är att fördela kostnaderna för tillgången över samma period som tillgången bidrar till att inbringa intäkter (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2013). Med detta i åtanke är en viktig uppgift i samband med aktiveringen av en materiell anläggningstillgång att fastställa hur tillgången kommer att användas samt hur dess förbrukningsmönster och nyttjandeperiod ser ut (Grönlund et al., 2013). Alla materiella anläggningstillgångar

som har en begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av (Marton, Lumsden, Pettersson, Rimmel & Lundqvist, 2013).

Att göra avskrivningar på anläggningstillgångar med en begränsad nyttjandeperiod kan göras enligt en mängd olika metoder. Den vanligaste metoden och den som är enklast att fastställa är den linjära avskrivningen, vilken innebär att avskrivningen är lika stor under varje tidsperiod (Marton et al., 2013). Tillgången förutsätts således att minska lika mycket i värde varje år. Utöver den systematiskt linjära avskrivningsmetoden kan avskrivningarna göras degressivt eller progressivt (Marton et al., 2013). Degressiv avskrivning innebär att avskrivningarna är stora i början och att avskrivningsbeloppet minskar över tid. Motsatsen till en degressiv avskrivningsmetod är det progressiva tillvägagångssättet vilket innebär att avskrivningsbeloppet ökar varje år och där den största avskrivningen görs i slutet av nyttjandeperioden (Marton et al., 2013; Grönlund et al., 2005). Enligt Skatteverkets skatteregler ges det utrymme för värdeminskningssavdrag om två till fem procent per år, men hos många fastighetsbolag har årliga linjära avskrivningar enbart gjorts med cirka en procent (Nordlund, 2010). En annan intressant aspekt att beakta gällande avskrivningar är att många byggnadskomponenter idag är mer kortlivade och teknikintensiva jämfört med förr. Det är något som borde medföra större avskrivningsbelopp och kortare avskrivningstider (Nordlund, 2010)

3.4 Komponentavskrivningar

De fastighetsbestånd som svenska kommuner förfogar över är ofta i någon mån i behov av diverse insatser (Lind & Hellström, 2011). Det kan vara allt ifrån att fönster och dörrar måste bytas till att tak måste läggas om. Lind och Hellström (2011) menar att sådana insatser är något som påverkar en fastighet och framför allt ett fastighetsbestånd under en längre tidsperiod och bör därför beaktas när utgifterna ska fördelas över tid. För så kallade underhållsinvesteringar, det vill säga investeringar som genomförs för att återställa en viss standard, framhåller författarna att det vanligaste bokföringsmässiga tillvägagångssättet är att investeringarna kostnadsförs under den innevarande perioden. Det leder därmed till att insatserna inte påverkar de systematiska avskrivningarna som görs på fastigheten. Lind och Hellström (2011) påpekar därför att risken med att kostnadsföra underhållsinsatser är att fastighetens bokförda värde rimligtvis inte speglar det underhållsinsatser som är gjorda och därmed inte ger en rättvisande bild av dess värde. Det kan också leda till att årets resultat påverkas på ett felaktigt sätt då kostnadsförda underhållsarbeten troligtvis överstiger den egentliga resursförbrukningen av fastigheten. Paradoxalt är det därför möjligt att hamna i en situation med en välunderhållen fastighet, med hög standard, som har ett bokfört värde på noll kronor, eftersom alla avskrivningar är gjorda och allt underhåll har kostnadsförts (Lind & Hellström, 2011).

Utöver underhållsinsatser är det även möjligt för fastighetsägare att göra så kallade prestandahöjande insatser (Lind & Hellström, 2011). Det är investeringar som görs för att höja standarden på fastigheten. Prestandahöjande insatser menar författarna kan utföras på många olika vis, bland annat kan nya fönster installeras som minskar energiförbrukningen och på så sätt höja prestandan på byggnaden. Gällande denna typ av investeringar är det vanligare att dessa aktiveras som en del av den materiella anläggningstillgången och därmed påverkar de avskrivningar som görs. En aktivering av sådana investeringar möjliggör en bättre avspeglning av fastighetens värde, men det finns fortfarande stor sannolikhet att det kommer förekomma olika nyttjandeperioder på olika delar av fastigheten, vilket i sin tur leder till att avskrivningarna ännu en gång inte speglar den egentliga resursförbrukningen på ett optimalt vis (Lind & Hellström, 2011). En potentiell lösning, för att på ett bättre sätt avspegla materiella anläggningstillgångars värde, anser författarna är att dela upp dem i olika komponenter med olika avskrivningstider.

RKR (2013) rekommenderar svenska kommuner och landsting att implementera så kallade komponentavskrivningar från och med 2014. Detta ligger i linje med såväl det nya redovisningsregelverket K3 som den internationella redovisningsstandarden IFRS. I enlighet med det K3 ska materiella anläggningstillgångar från och med 1 januari 2014 delas upp i komponenter som är av *betydande* karaktär samt har nyttjandeperioder som *väsentligt* skiljer sig från andra komponenter i fastigheten. K3 är ett principbaserat regelverk och det ges därför inga explicita riktlinjer för hur komponentuppdelningen och dess avskrivningar ska gå till (Bokföringsnämnden, 2015). Komponentansatsen är också i enlighet med den internationella standarden IAS 16 som beskriver komponentavskrivningar som att varje del med ett betydande anskaffningsvärde i relation till tillgångens sammanlagda värde ska skrivas av separat (FAR Akademi, 2014). Den internationella standarden IAS 16 har krävt komponentavskrivningar under en längre period och även om K3 nyligen implementerats i Sverige har BFN rekommenderat företag att implementera en komponentuppdelning tidigare än så (Bokföringsnämnden, 2013).

Det huvudsakliga syftet med en implementering av denna redovisningsmetod är, som nämnts tidigare, att ge en mer rättvisande bild av materiella anläggningstillgångars värde samt att bättre avspegla den faktiska resursförbrukningen av tillgångsslaget. I en rapport av Lind och Hellström (2011) presenteras möjliga för- och nackdelar som komponentavskrivningar kan komma att medföra. En av de huvudsakliga fördelarna som presenteras är att det ges en mer rättvisande bild av fastighetens faktiska värde eftersom en komponentuppdelning möjliggör att underhållsåtgärder aktiveras istället för kostnadsföra i enlighet med traditionell redovisning. En komponentuppdelning ger troligtvis även en mer rättvisande bild av det årliga resultatet eftersom resursförbrukningen avspeglas bättre. Med tanke på att underhållsinsatser inte måste kostnadsföras skapas också bättre förutsättningar för rationella underhållsplaner då organisationer i en större utsträckning kan undvika att presentera underskott vid stora upprustningsinsatser.

I rapporten redogörs även för möjliga nackdelar som kan komma att efterfölja en implementering av komponentavskrivningar. Precis som nämnts tidigare och som presenterats i diverse remissvar inför implementeringen av K3 menar Lind och Hellström (2011) att införandet av komponentavskrivningar kommer att medföra en ökad administrativ börda, framför allt eftersom fler avskrivningsplaner måste upprättas. De diskuterar även det faktum att det inte finns någon självklar uppdelning i komponenter utan att det måste göras individuellt för varje enhet samt att det finns stor risk för subjektiva bedömningar gällande hur en grundinvestering ska fördelas mellan diverse komponenter. Svårigheten och subjektiviteten i att bestämma huruvida något är av *betydande* karaktär samt har en *väsentligt* skild nyttjandeperiod diskuteras även av Gilliland (1980) som menar att ekonomiska analyser måste göras för att bestämma hur länge en komponent avses att bidra till fastighetens faktiska verksamhet. Gilliland (1980) menar ytterligare att en värderingsmans roll kan komma att bli av största betydelse, då det inte är garanterat att en initial uppdelning gjord av en byggherre är tillräcklig. En värderingsmans uppgift blir därmed att på ett rationellt sätt dela upp en materiell anläggningstillgång i tillräckligt stora komponenter samt att med hjälp av expertis upprätta avskrivningsplaner för de berörda komponenterna. Detta leder mest troligt till att de avskrivningar som görs med komponentansatsen överskrider de avskrivningar som hade gjorts då en traditionell avskrivningsmetod tillämpats (Gilliland, 1980).

3.4.1 Implementering av komponentavskrivningar

Att införa komponentavskrivningar medför troligtvis att vissa strukturella förändringar måste genomföras i den implementerande organisationen. För att hantera denna problematik finns det olika tillvägagångssätt för att påbörja en implementering och därmed dela upp materiella anläggningstillgångar i olika komponentslag (Lind & Hellström, 2011). En viktig aspekt att ha i åtanke när en implementering påbörjas är den nivå av retroaktivitet som ska tillämpas. Hur långt tillbaka i tiden är det skäligt att introducera komponentavskrivningarna eller ska det enbart tillämpas på nya objekt? I den ovannämnda rapporten från Lind och Hellström (2011) presenteras följande fyra implementeringsmetoder:

- I. Att dela upp hela det befintliga beståndet av materiella anläggningstillgångar i komponenter och påbörja komponentavskrivningar direkt vid nästa avskrivningstillfälle.
- II. Att enbart introducera komponentavskrivningar på helt nya objekt.
- III. Att introducera komponentavskrivningar för objekt i samband med att större upprustnings- och underhållsinvesteringar görs.

IV. Att tillämpa komponentavskrivningar på enstaka komponenter i samband med att insatser görs.

I enlighet med BFN:s vägledande dokument kring regelverket K3 framgår det att ett byte av redovisningsprincip ska göras i första hand då en ny lag kräver en förändring och i andra hand när ett byte leder till att de finansiella rapporterna i samband med bytet ger en mer rättvisande och tillförlitlig bild av den ekonomiska ställningen. I dokumentet går det även att utläsa att nivån av retroaktivitet ska avgöras beroende på vilken typ av förändring som görs. Införs en redovisningsprincip till följd av en lagförändring ska den nya principen tillämpas från den dagen då lagen träder i kraft. Introduceras en ny redovisningsprincip för att redovisningen ska ge mer relevant och tillförlitlig ekonomisk information ska så kallad retroaktiv tillämpning användas (Bokföringsnämnden, 2013). Det innebär att Lind och Hellströms (2011) första förslag ligger mest i linje med Bokföringsnämndens förhållningsregler.

Även RKR har i en rekommendation föreslagit hur implementeringen av komponentavskrivningar kan gå till. RKR (2014) menar att det är av stor vikt att väga arbetsbördan med att implementera komponentuppdelningen mot dess väsentlighet och nytta. Därför anses en rimlig utgångspunkt vara att prioritera materiella anläggningstillgångar med högt bokfört värde samt lång kvarvarande nyttjandeperiod. Ytterligare menar RKR att av praktiska skäl så bör implementeringen var framåtriktad och inte retroaktiv och därmed utgå från de aktuella bokförda värdena.

Kapitel 4 – Teori

I det fjärde kapitlet följer en redogörelse för den relevanta, redovisningsmässiga teorierna som kommer prägla uppsatsens fortsatta arbete med empiriinsamling och framför allt uppsatsens analysdel. Inledningsvis presenteras institutionell redovisningsteori och därefter avslutas kapitlet med en genomgång av konceptet samt teoretiska aspekter kring internprissättning.

4.1 Institutionell redovisningsteori

En redovisningsteori som skulle kunna påverka valet av hur och när implementeringen av komponentavskrivningar genomförs är den institutionella teorin. I en välkänd artikel skriven av DiMaggio och Powell (1983) beskrivs hur organisationer ofta genomgår processer för att bli homogena med andra organisationer. Denna typ av process kan benämnas som en isomorfism där det i olika typer av organisationer är möjligt att identifiera strukturella likheter. Sådana likheter kunde enligt författarna under första delen av 1900-talet i stor utsträckning förklaras utifrån konkurrens mellan organisationer och konkurrenskraftiga marknader.

De konkurrenskraftiga marknadsförhållandena menar DiMaggio och Powell (1983) inte längre är de drivande orsakerna till att organisationer mer och mer kommer att likna varandra. I stället motiveras tillståndet av isomorfism med tre olika anledningar. Organisatoriska likheter skulle därför antingen bero på ett tvingande, mimande/efterliknande förhållande alternativt ett normativt förhållande. Det tvingande förhållandet kan bero på såväl formella som informella påtryckningar, men även kulturella förväntningar kring hur en organisation bör verka inom sin kontext. Organisatoriska förändringar av denna karaktär kan därför i stor utsträckning ofta förklaras med införandet av nya regelverk och lagar (DiMaggio & Powell, 1983). Ytterligare förklaras det mimande och efterliknande förhållandet, som leder till ett tillstånd av isomorfism, med marknadstillstånd med hög osäkerhet. Osäkerheten kan i sin tur förklaras med olika aspekter, exempelvis kan det härledas till dubbeltydiga organisatoriska mål samt osäkerhet i den miljön inom vilken organisationen verkar. Den normativa aspekten till organisatorisk förändring som leder till isomorfism förklaras huvudsakligen utifrån professionalisering, vilket skulle innebära att medlemmar av en yrkesgrupp strävar efter legitimitet inom gruppen och därför agerar på liknande sätt (DiMaggio & Powell, 1983).

Den institutionella teorin kan vidare delas in i tre grenar: nyinstitutionell teori, tidig institutionell teori och nyinstitutionell sociologi (Burns & Scapens, 2000). Samtliga grenar behandlar organisationsförändringar och fokuserar på institutionell förändring. Burns och Scapens (2000) framhåller en gren som särskilt användbar i förståelsen av förändringar inom organisationer och redovisningspraxis, nämligen den tidiga institutionella teorin. Då kommunernas beteende vid förändringsprocessen till komponentavskrivningar ska förklaras kan denna teori troligtvis anses vara lämplig.

Vidare utvecklar Scott (2008) den tidiga institutionella teorin och framhåller tre pelare som den kan delas in i: den reglerande, den normativa och den kognitiva. Dessa kan ensamma eller tillsammans påverka och förklara en redovisares beteende. Den reglerande pelaren beskriver att beteendet styrs av lagar och regler (Scott, 2008). Således är det viktigt att förstå hur dessa efterföljs och förändras för att i sin tur skapa förståelse för förändringarna som sker inom organisationernas redovisning. Burns och Scapens (2000) framhåller i sin artikel den tidiga institutionella teorins definition av regler som ett formellt accepterat sätt att utföra saker och ting.

Den normativa pelaren består av normer och värderingar och behandlar således omgivningens förväntningar av hur en redovisare ska bete sig (Burns & Scapens, 2000). Burns och Scapens (2000) skriver att den tidiga institutionella teorin menar att institutioner innehåller olika antaganden angående hur saker ska utföras och att dessa tas för givet. Författarna poängterar också att det är dessa antaganden som utformar normer och värderingar samt bestämmer värdet av de mänskliga aktiviteter som pågår i institutionerna. Genom dessa normer skapas rutiner i arbetet vilka utgör det gemensamma agerandet. Burns och Scapens (2000) poängterar att ju fler gånger dessa rutiner upprepas ju vanligare blir dem, vilket leder till att institutioner som är baserade på omgivningens förväntningar skapas.

Avslutningsvis framhåller Scott (2008) att den kognitiva pelaren innebär att organisationerna, för att veta hur de ska bete sig i olika sammanhang, försöker efterlikna varandra. Författaren menar att ett gemensamt språk samt gemensamma regler karaktäriserar pelaren och skapar ett kognitivt mönster. Ofta sker redovisningsförändringar långsamt vilket kan ha sin grund i denna pelare där aktörer gärna väntar med sina förändringar för att i stället kunna efterlikna andra aktörer. Det finns tydliga kopplingar mellan de tre isomorfismerna och de tre grundpelarna i den tidiga institutionella teorin. Eftersom implementeringen av komponentansatsen inom kommunal redovisning kan ses som en organisatorisk förändring kan det bedömas vara rimligt att undersöka huruvida någon av de ovannämnda isomorfismerna samt grundpelarna för den tidiga institutionella teorin kan komma att ligga till grund för implementeringen.

4.2 Internprissättning

Inom såväl små som stora organisationer är det vanligt att olika avdelningar eller enheter utför uppdrag för andra avdelningars räkning och för att lyckas få beslutsfattande inom organisationer så nära händelsernas centrum som möjligt är decentralisering ofta nödvändig. Vidare, för att inte uppnå ett tillstånd där skeva resultatfördelningar inom organisationer förekommer används därför ofta så kallad internprissättning på internt utförda prestationer. Det blir därför viktigt att styra olika nämnder med olika resultatansvar och få dem att verka målkongruent så att organisationen i det stora hela vinstmaximerar (Lantz, 2000). Detta är naturligt en

något annorlunda situation än den som förekommer i en icke-vinstdrivande kommun, men trots detta är internpriser vanligt förekommande inom svenska kommuner. En undersökning genomförd av Hübel och Isemo (2011) visar att drygt 75 procent av svenska kommuner använder internpriser för att prissätta sina internprestationer.

Med en internprestation avses en prestation som levereras mellan enheter i ett företag eller i en kommun för vilken separata resultat- och kostnadsberäkningar görs (Ax, Johansson & Kullvén, 2011). Då det gäller internprissättning inom offentlig verksamhet och köp mellan olika enheter kan detta tänkas handla om internprestationer som bör bygga på avväganden av olika slag. Trots att kommuner inte har som syfte att gå med vinst kan diskussionen angående vad som utgör lämplig täckning av gemensamma kostnader mellan olika avdelningar liknas den där företagen prissätter interna leveranser (Olve & Samuelson, 2008). Det är dock viktigt att vara medveten om att internpriser inte kan komma att påverka organisationens totala resultat, utan istället enbart verka som en omfördelning mellan diverse resultatenheter (Emmanuel & Mehafdi, 1994).

Ax et al., (2011) framhåller fyra huvudsakliga syften med internpriser. Först nämns att internpriser ska ge styreffekter på de beslut som fattas, vilket innebär att rätt internpriser kommer bidra till att ett agerande som medför det bästa för beslutsfattaren också kommer att vara det bästa för organisationen. Vidare menar författarna att internpriser ska motivera till ett ekonomiskt tänkande samt ett agerande som överensstämmer med organisationens vision och strategi. Ax et al. (2011) säger också att internprissättning syftar till att möjliggöra en rättvis bedömning av det faktiska ekonomiska resultatet för olika avdelningar/enheter inom en organisation. Avslutningsvis konstaterar de att internpriser kan och bör skapa ett bra prissättningsunderlag gentemot externa kunder. Olve och Samuelson (2008) menar dock att det inte finns någon optimal modell för internprissättning som täcker alla dessa syften. Därför anser de att det är viktigt för organisationer att skapa en medvetenhet om vilket eller vilka syften som internprissättningen ska uppfylla.

Utifrån de ovan nämnda syftena finns det ett antal olika metoder för att utarbeta internpriser. En generell uppdelning kan först och främst göras mellan de kostnadsbaserade och de marknadsbaserade metoderna. De två metoderna presenteras nedan mer ingående.

4.2.1 Kostnadsbaserade internpriser

Den kostnadsbaserade metoden för internprissättning syftar till att ge bra styreffekter, vilket innebär att priset ska medföra en strävan hos både köpande och säljande enheter att utnyttja resurser på ett optimalt sätt (Ax et al., 2011). Ytterligare kommer en kostnadsbaserad metod troligtvis leda till att framför allt den säljande enheten blir medveten om sin kostnadsstruktur och därmed ser fördelar i att effektivisera sin

verksamhet (Emmanuel & Mehafdi, 1994). Således går det att skapa en målkongruens, det vill säga en samstämmighet mellan enheternas mål.

Den främsta orsaken till att använda en kostnadsbaserad modell anser Olve och Samuelson (2008) är att den erhållande enheten inte ska få utnyttja vad andra enheter mottagit gratis. Inte heller ska den köpande enheten erlagga ett högre pris än vad produkten kostade. Författarna menar också att möjligheten att följa produkten under hela processen för att se var kostnaderna uppstår kan framhållas som ett argument för kostnadsbaserade internpriser. Emmanuel och Mehafdi (1994) framhåller även det faktum att vid interna transaktioner undviks de transaktionskostnader som förekommer vid förhandlingar på en extern marknad.

Om en organisation väljer att använda sig av kostnadsbaserade internpriser finns det ett antal metoder att utgå ifrån. Olve och Samuelson (2008) nämner tre olika modeller att använda vid uträkningen av ett internpris. Den första metoden avser användningen av ett självkostnadspris. Ytterligare är det också möjligt att använda en ABC-kalkylerad kostnad samt en självkostnad med ett visst vinstpåslag. Självkostnadsmetoden samt metoden med vinstpåslag är två metoder som även omnämns av Hopper, Scapens och Northcott (2007). Nedan behandlas de tre metoderna mer ingående.

Självkostnadspris

Att använda sig av ett självkostnadspris har, när det gäller kommuner, sin grund i kommunallagen (SFS 1991:900), vilken reglerar att en kommun inte får ta ut högre avgifter än vad som motsvarar kostnaderna för tjänster som tillhandahållits (8 kap. 3c §). Det främsta motivet med denna typ av prissättning är att leverantören ska få full täckning för sina kostnader, såväl direkta som indirekta (Olve & Samuelson, 2008). Som fördel med internpriser grundade på självkostnad framhåller Olve och Samuelson (2008) att priset visar vad prestationer kostar under en viss tid under normala förhållanden. Vidare menar de att självkostnaden även synliggör vilka kostnader som köparen måste bära för att prestationen ska bli lönsam.

Självkostnadspris med vinstpåslag

En självkostnads-kalkyl med ett visst vinstpåslag, menar Olve och Samuelson (2008) kan användas för att möjliggöra ett resultat- och räntabilitetsansvar hos den levererande enheten. Priserna, anser författarna, kan styras centralt genom att ha kontroll över tidigare leda vinstpåslag och därmed garanteras den levererande enheten en tillfredställande vinst. Målet med ett vinstpåslag bör vara att främja den interna handeln utan att exploatera den levererande enheten. Olve och Samuelson (2008) framhåller dock möjligheten att vinstpåslaget leder till skeva resultatfördelningar om det visar sig i för många steg. Den slutliga köparen kan då komma att få betala för orimligt många vinstpåslag och en i början lönsam tjänst eller produkt kan komma att bli olönsam. (Olve & Samuelson, 2008)

ABC-kalkylerat pris

En ABC-kalkylerad kostnad menar Bergstrand (2003) främst används för att låta internpriserna reflektera vad som driver kostnaderna hos leverantören av tjänsten eller produkten. Detta innebär att den mottagande enheten endast betalar för de kostnader som den specifika intern prestationen orsakar, således inte leverantörens överkapacitet eller utveckling av nya produkter (Bergstrand, 2003). Vidare bidrar en ACB-metod även, utöver att fungera som en interprissättningsmetod, till att upptäcka aktiviteter och därmed kostnader i produktionsprocessen som inte är värdeskapande (Olve & Samuelsson, 2008). Det kan dock stundtals vara problematiskt att koppla samman aktiviteter och kostnadsdrivare med internleveranser. Om inte aktiviteterna och kostnadsdrivare identifieras och används korrekt kommer det leda till att vissa kostnader inte täcks av den ABC-kalkylerade kostnaden och den interna leverantören måste därmed täcka somliga kostnader på annat sätt (Olve & Samuelsson, 2008).

Ax et al., (2011) framhåller den kostnadsbaserade prissättningsmetoden som den vanligaste i praktiken, mycket med tanke på dess enkelhet. Författarna menar att organisationer, privata såväl som offentliga, redan har tillgång till kostnadskalkyler, vilka kan tillämpas för att kalkylera internpriset. De anser dock att det är viktigt att ta hänsyn till att metoden i sin grundform sällan ger några incitament till förbättringar och effektiviseringar. Istället, eftersom den bygger på verksamhetens kostnader, kommer en kostnadsökning på ett ställe leda till en prishöjning hos mottagaren av produkten. Vidare skriver Ax et al., (2011) att även om den kostnadsbaserade metoden är den vanligaste att använda sig av gällande internpriser är det också möjligt att beakta huruvida det finns ett marknadspris att tillgå för den erbjudna produkten eller tjänsten. Då det förekommer en extern marknad med perfekt konkurrens är det rimligt att det rådande marknadspriset kommer vara det optimala internpriset (Lantz, 2000). I följande avsnitt presenteras hur en organisation kan använda sig av marknadsbaserade internpriser.

4.2.2 Marknadsbaserade internpriser

När det finns ett marknadspris att tillgå för den erbjudna produkten eller tjänsten som ska levereras till mottagaren är det möjligt att, istället för att nyttja de ovannämnda kostnadsbaserade metoderna, låta priset vara beroende av rådande marknadsläge och marknadspriser. Om en organisation anser att ett marknadspris är tillgängligt är det optimala tillvägagångsättet att låta marknadspriset vara vägledande vid interprissättningen (Ax et al., 2011). Då en interprissättningsmetod åsyftar marknadspriser är det viktigt att de köpande enheterna har möjlighet och rättighet att även handla produkten eller tjänsten från en extern aktör för att främja effektiviteten (Ax et al., 2011). Med en sådan marknadsbaserad metod avses således att internpriser som motsvarar priser på externa likvärdiga produkter sätts. Denna typ av priser ger möjlighet till resultat- och räntabilitetsenheter där enheternas egna prestationer kan mätas (Olve & Samuelson, 2008). Marknadspriser ger en stark motivation till att

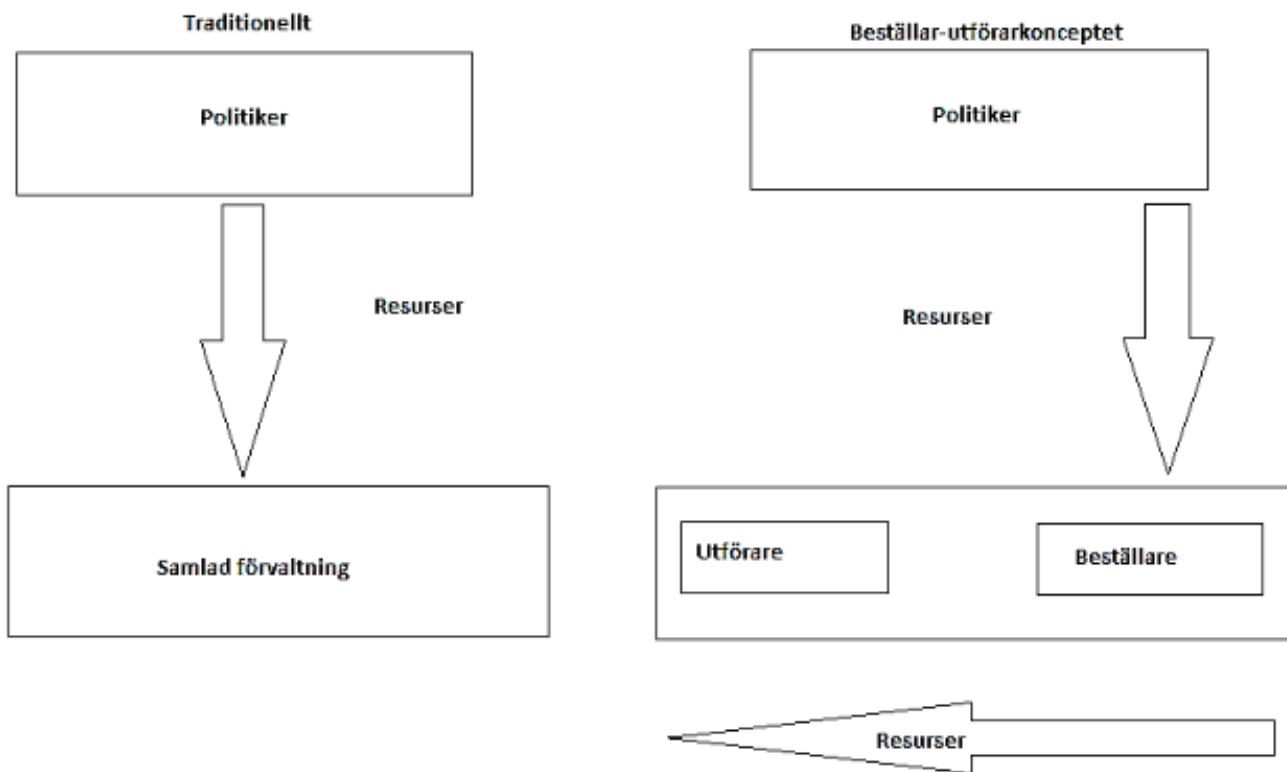
förbättra verksamheten eftersom interna kunder tenderar att gå förlorade om den interna enheten inte har tillräckligt konkurrenskraftiga priser (Ax et al., 2011).

För internpriser som sätts med en marknadsbaserad metod kan generellt två olika metoder tillämpas. Antingen används det rådande marknadspriset rakt av eller så kan vissa justeringar göras (Olve & Samuelson, 2008). Den förstnämnda metoden innebär att produkten eller tjänsten prissätts utifrån en liknande produkt på en aktiv marknad medan det justerade priset ofta härleds från andra produkter som inte är direkta substitut, men som fortsatt kan förknippas med den egna produkten (Olve & Samuelson, 2008). Ax et al. (2011) framhåller problematiken med denna typ av prissättning. Författarna ifrågasätter nyttan med att erhålla en enhet som handlas internt till samma pris som externt. De menar att det rent ekonomiskt inte uppstår någon fördel, men däremot slipper den interna verksamheten en del av transaktionskostnaderna.

4.2.3 Internhyror inom kommunal verksamhet

Att implementera internprissättning på kommunala lokaler grundar sig i mångt och mycket på att uppnå effektiviseringar gällande lokalutnyttjandet samt undvika diverse suboptimeringar, vilka blir möjliga då verksamheter huserar i opåkallat stora eller teknikintensiva lokaler. Genom att införa en internprissättning förespråkas istället ett optimalt resursutnyttjande där nyttan med lokalen inte ska överstiga kostnaden för att hyra den (Lind & Hellström, 2012). Att använda sig av internhyror tydliggör de faktiska lokalhyrorna och innebär på så vis att verksamhetsplaneringen kan underlättas (Lind & Hellström, 2012).

Traditionellt arbetar en kommun efter en modell där resurser ges direkt från kommunledningen till förvaltningarna som sedan bedriver verksamheten enligt politikernas anvisningar (Andersson & Hansson, 1989). För att tydliggöra rollfördelningen finansieras, med en Beställar-/utförarmodell, den utförande enheten helt eller delvis av intäkterna som den egna verksamheten genererar medan beställaren styr den efterfrågade kvantiteten på producerade tjänster (Ekonomistyrningsverket, 2000). Figuren nedan åskådliggör skillnaden mellan en traditionell uppdragsfördelning samt resurser hänförliga till denna, och Beställar-/utförarmodellen (Andersson & Hansson, 1989):



Figur 1. Traditionell uppdragsfördelning kontra Beställare-/Utförarmodellen.

Beställar-/utförarmodellen är en modell för internprissättning inom offentlig sektor som fått stor spridning i Sverige. Modellen inkluderar en beställare vars uppgift är att styra sin del av verksamheten utifrån samhällets och den svenska politikens efterfrågan samt de anslagsmedel som den tilldelats (Andersson & Hansson, 1989). Vidare ska en utförare, som antingen kan vara en privat eller offentlig aktör, utveckla tjänsterna och metoderna samt utföra den beställda produktionen (Andersson & Hansson, 1989). Uppdelningen menar Andersson och Hansson (1989) leder till en renodling av förvaltningarnas uppgifter där beställaren, inom sin angivna ram, ska “få ut så mycket som möjligt per satsad krona” medan utföraren ska få sin verksamhet att “gå jämnt upp” (Andersson & Hansson, 1989, s. 10). För att exemplifiera kan modellen appliceras på uppsatsens fallstudieobjekt Malmö stad. Serviceförvaltningen kan ses som den beställande enheten som förser den utförande enheten Stadsfastigheter med resurser för att förvalta kommunens fastighetsbestånd.

Modellen innebär en tydligare ansvarsfördelning för politikerna eftersom fokus på högre prioriterade politiska ansvarsområden kan möjliggöras då tanken är att frigöra politiker från produktions- och arbetsgivaruppgifter (Collin & Hansson, 1993). Vidare, med hjälp av marknadsekonomins drivkrafter, bidrar modellen till en effektiv och kostnadsbesparande tjänsteproduktion (Collin & Hansson, 1993). Andersson och Hansson (1989) framhåller det konkurrensförhållande mellan beställare och utförare som ska råda. Eftersom beställare och utförare i en traditionell modell varit integrerade i samma organisation har det ansetts naturligt att en och samma

beslutsfattare ansvarat för både beställning av produktion och utförande av produktion. Denna situation, som har en karaktär av monopolistisk marknad, menar de att Beställare-/utförandemodellen syftar till att förhindra.

Collin och Hansson (1993) skriver att modellen tar sig uttryck i olika former i olika kommuner, men att den generellt sett innefattar tre huvudsakliga principer: kontraktsstyrning, konkurrens och koncentration. Den förstnämnda principen menar författarna avser tidsbestämda avtal mellan beställare och utförare, och ska därmed vara tvingande till omförhandling. Vid dessa omförhandlingar ska alternativa utförare jämföras, tidigare utförarens prestationer granskas och bedömningar avseende uppfyllelse av resultatförväntningar göras. Den andra principen menar Collin och Hansson (1993) eftersträvar ett ökat antal externa aktörer i serviceproduktionen för att på så sätt utnyttja de kostnadsänkande effekter konkurrensen kan medföra. Vidare, för att minska byråkrati och utveckla en bättre kundservice, eftersträvas även nya ägarstrukturer och driftsformer. Slutligen framhåller författarna den tredje principen som syftar till att koncentrera kommun- och landstingspolitikernas styrning så att verksamheten på så sätt förstärker sin grundinriktning och sina kärnkompetenser. Collin och Hansson (1993) menar att detta kan uppnås genom mer frekvent och rättvisande resultatuppföljning samt kundorienterade kvalitetskontroller.

För att finansiera sin verksamhet måste den myndighet som utför en tjänst göra detta till ett pris och en kvalitet som leder till en tillräckligt stor efterfrågan (Ekonomistyrningsverket, 2000). Ekonomistyrningsverket (2000) menar att metoder för att framställa tjänsten effektivt måste beaktas för att kunna hålla priset på en rimlig nivå. Detta eftersom beställaren kan välja att sänka beställd kvantitet eller byta leverantör om priset anses vara för högt. Vidare anges att en professionell och pådrivande beställares krav kan förstärka sådana incitament. För att undvika dessa situationer kan en regelbunden granskning av produktionen göras vilket skapar möjlighet för utföraren att sänka sina kostnader så väl som priset för beställaren (Ekonomistyrningsverket, 2000). En sådan granskning kan resultera i en mer effektiv omfattning av verksamheten och resurserna hos den utförande myndigheten eftersom efterfrågan till det verkliga behovet kan anpassas.

Även om Beställare-/Utförarmodellens enkelhet kan uppmuntra ett införande av den, kan det förekomma viss problematik. Andersson och Hansson (1989) framhåller svårigheter som ett införande av modellen kan ge upphov till och anser att den ställer höga krav på de ekonomi/administrativa systemen då en rad olika faktorer såsom offertförfrågningar, prisberäkningar och övervakande kontrollverksamhet, kopplade till modellen ökar transaktionskostnaderna. De menar också att införandet av en separat beställarorganisation resulterar i ökade beslutsvägar. Utföraren får inte fatta beslut då en konsument primärt kommer i kontakt med denne utan måste först vända sig till beställaren (Andersson och Hansson, 1989). Vidare framhåller Andersson och Hansson (1989) den befarade risken att den som inte löpande arbetar i en utförarroll succesivt kommer tappa kunskap.

Collin och Hansson (1993) ifrågasätter vidare huruvida en renodling av modellen verkligen är positiv. Författarna anser att en klar rollfördelning medför en tydlig ansvarsfördelning för alla aktörer i organisationer, vilket i sin tur innebär att aktörsgrupperna kan utveckla organisationen kring en klar identitet. Detta menar de minskar risken för en sammanblandning av rollerna. Dock anser Collin och Hansson (1993) att denna klara rollfördelning inte är helt oproblematiskt. Främst framhåller de risken med att behovet av samarbete inte gagnas då avståndet mellan aktörsgrupperna ökar och olika kulturer växer fram. Författarna påpekar i sammanhanget att de i en studie av en organisation som infört modellen erfarit en minskning av utbytet av information mellan beställare och utförare. I denna organisation skapades två läger vars syfte var att uppnå konkurrensfördelar gentemot varandra och därmed maximera den egna avdelningen resultat. Kravet på dubbla organisationer säger författarna också medför krav på dubbla kompetenser vilket i sin tur kan riskera att kostnader dubbleras. Således är det vid tillämpningen av modellen viktigt att dessa effekter vägs mot behoven att uppmuntra och tillåta aktörerna att driva sina respektive roller och intressen.

Utifrån exempelvis Beställare-/Utförarmodellen används olika internprissättningsmodeller inom svenska kommuner. Internhyror som används inom kommuner menar Lind och Hellström (2012) i stor utsträckning är, som nämnts tidigare, så kallade självkostnadshyror. Med dessa avser författarna hyror som ska täcka de löpande kostnaderna för fastighetsförvaltningen genom att den brukande förvaltningen använder sig av sitt kommunbidrag för att delvis betala sin hyra. I en normal självkostnadsberäkning ingår följande komponenter (Lind & Hellström, 2012):

- Driftskostnader
- Underhållskostnader
- Kapitalkostnader (räntekostnader samt avskrivningar)
- Försäkringskostnader
- Administrativa kostnader
- Övriga kostnader

Vid införandet av komponentavskrivningar är det dock rimligt att anta att underhållskostnadsposten kommer minska markant. Däremot är det också troligt att göra antagandet att de kommunala lokalernas gemensamma avskrivningsbelopp kommer att öka och att den efterföljande skillnaden endast kommer vara marginell. Det är dock något som måste beaktas när det kommer till självkostnadsberäkningar i framtiden.

4.2.4 Konsekvenser av internpriser

Ax et al., (2011) framhåller att införandet av internpriser stimulerar ett ekonomiskt tänkande inom en organisation. Författarna menar att kostnadsmedvetenhet, vilket kan vara en bidragande orsak till minskad resursförbrukning, främjas i samband med att interna prestationer debiteras. Ytterligare anses interna kostnader vara ifrågasatta eftersom avsaknaden av ett resultatmedvetande bidragit till att ekonomiska avvägningar åsidosatts (Bergstrand, 2003). Bergstrand (2003) anser att internprissättningen inom den offentliga sektorn kan fungera som ett verktyg för att stimulera kostnadsmedvetenhet.

Internprissättning kan även medföra en rad olika svårigheter. Olve och Samuelson (2008) menar att i några fall kan de kostnader fastighetsförvaltningen kräver för att hyra ut en lokal överstiga alternativa kostnader för en likvärdig lokal. Detta säger författarna kan grunda sig på att fastighetsförvaltningen är mer ineffektiv och kostnadskrävande än en mindre organisations fastighetsförvaltning. Det kan även vara så att en svag efterfrågan på en viss typ av lokal pressar ägaren till att sänka kostnaden för att få denna uthyrd (Olive & Samuelson, 2008). Olive och Samuelson (2008) framhåller också andra fall som kan innebära att kapitalkostnaden grundas på ett felaktigt och högre värde, vilket kan leda till att en hyresgäst väljer en annan alternativ lokal. Då lokalen inte förväntas utnyttjas påverkas hyresvärden i den mån kapital inte flyter in. Författarna menar att det även är möjligt att den alternativa hyresintäkten för hyresvärden är högre för till exempel en centralt belägen lokal än den hyresintäkt som den nuvarande hyresgästen betalar för att utnyttja lokalerna. Vad som sker i dessa situationer anser Olive och Samuelson (2008) beror på syftet med förvaltningen, och då är det viktigt att ha i åtanke att inom offentlig verksamhet åsyftas inte att skapa höga intäkter utan snarare att tillgodose verksamhet med lämpliga lokaler.

Olive och Samuelson (2008) framhåller även problematiken avseende diskussionen kring prissättningen. Författarna menar att det är svårt att besluta om rätt internpris vilket dels resulterar i ett icke-optimalt resursutnyttjande och dels i ett tidskrävande arbete. Vidare förklarar de att det ofta är högt uppsatt personal som är delaktiga i denna diskussion och ställer sig frågande till huruvida kostnaden överstiger nyttan avseende prissättningen. Ax et al., (2011) framhåller också att det anses vara lättare att förhandla internt vilket gör att chefer förlorar fokus från de externa leverantörerna. I sammanhanget påpekar författarna att det externa resultatet tenderar att glömmas bort då personal ofta har benägenhet att prioritera det interna resultatet främst. Avslutningsvis poängterar Ax et al., (2011) problematiken med internprissättning ur en redovisningsmässig synvinkel. De anser att det i slutändan kan bli en mycket svår uppgift att identifiera en objektiv kostnad då varor och tjänster, under upprepade tillfällen, debiteras internt samt flyttas mellan olika enheter.

4.3 Sammanfattning av teoretisk referensram

Det huvudsakliga målet med komponentansatsen är att bidra till att den rättvisande bilden av materiella anläggningstillgångar förbättras. Även om detta sannolikt kommer att inträffa finns det andra, icke-redovisningsmässiga, aspekter som kan komma att beröras. En av dessa aspekter som troligtvis kommer att påverkas är internprissättningen som tillämpas för exempelvis uthyrning av lokaler. Implementeringen kommer till stor del att präglas av den subjektivitet som föreligger inom komponentansatsen då den grundar sig på ett principbaserat redovisningsregelverk. Detta kommer vidare leda till implikationer i de olika varianter av kostnadskalkyler som förekommer inom kommunal verksamhet. Ytterligare kommer införandet med största sannolikhet leda till att kommuner runt om i landet till viss del kommer försöka likna varandras implementeringsförsök. Detta är något som kan försöka förklaras med den redovisningsteori som presenterats ovan.

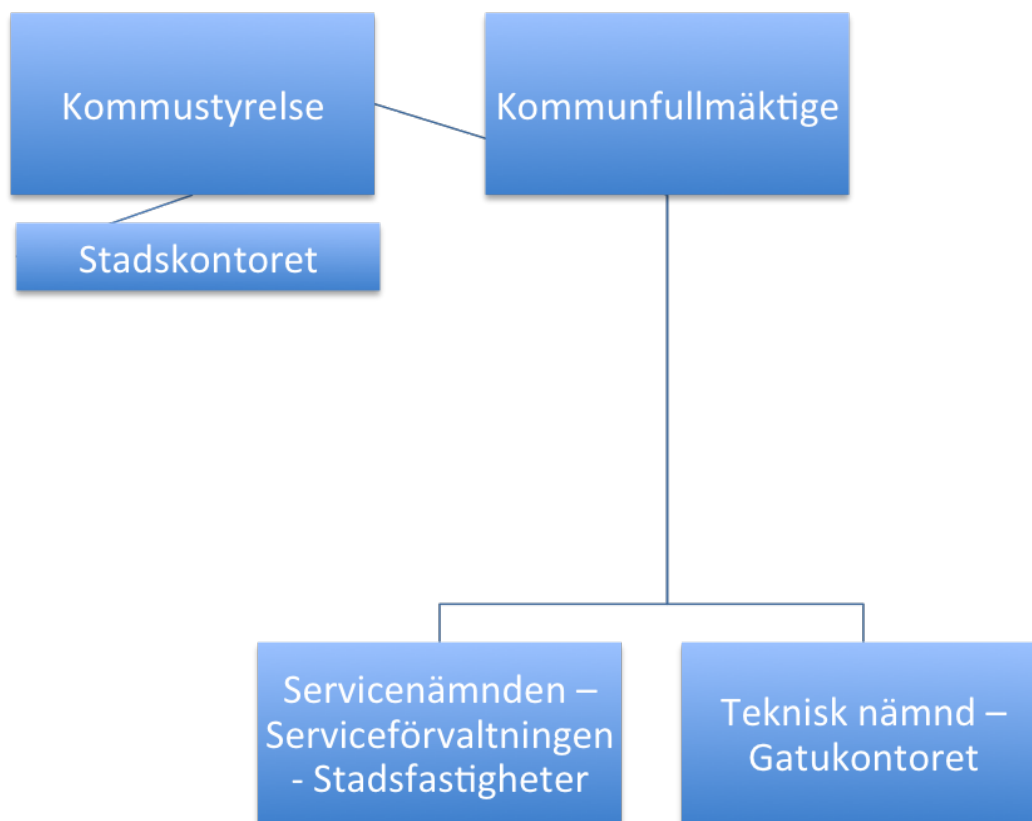
Det är därför relevant, trots det faktum att redovisningen rent logiskt kommer bli mer rättvisande i samband med komponentansatsen, att med hjälp av rådande redovisningsmässiga lagar och principer för kommunal redovisning i kombination med den redovisningsteori som presenterats ovan att undersöka vilka eventuella konsekvenser som komponentansatsen kan komma att få. Uppsatsens tredje och fjärde kapitel ligger till grund för uppsatsens empiriska studie och de simuleringar som ska göras, vilka i sin tur ligger till grund för uppsatsens analys- och slutsatsdel.

Kapitel 5 – Empiri

I uppsatsens femte kapitel presenteras den insamlade empirin. Avsnittet inleds med en redogörelse för Malmö stad och dess organisation. Vidare efterföljer en sammanställning av de data som samlats in från intervjuer med personer involverade i implementeringsprocessen av komponentavskrivningar i Malmö stad.

5.1 Malmö stad

Med sina drygt 300 000 invånare är Malmö landets tredje största kommun (Statistiska Centralbyrån, 2014). Malmö tillsammans med Köpenhamn är de två naven i den expansiva Öresundsregionen och är därför utgångspunkten för många innovativa företag. Under många år har Socialdemokraterna dominerat den politiska scenen i Malmö och efter en knapp förlust mot Moderaterna i 2010 års val återtog positionen som kommunens största parti i och med valet till kommunfullmäktige 2014. Det högst beslutande organet inom organisationen är kommunfullmäktige. Underordnat fullmäktige är Malmö stad uppdelat i fem stycken områdesförvaltningar som ansvarar för bland annat vård och omsorg samt en del kulturaktiviteter inom ett geografiskt avgränsat område. Ytterligare finns det 13 förvaltningar inom kommunen som delvis är ansvariga för skola men också för kommunens revision. Bland förvaltningarna finns Gatukontoret som har huvudansvaret för ytorna i Malmö, Fastighetskontoret som förvaltar den mark kommunen äger samt Serviceförvaltningen som tillsammans med Stadsfastigheter ansvarar för Malmö stads byggnader och fastigheter (Malmö stad, 2015a). Dessa tre förvaltningar har därmed tillsammans ett huvudansvar för Malmö stads materiella anläggningstillgångar och kommer alltså vara en central utgångspunkt för resterande del av uppsatsen, framför allt under den empiriska insamlingen. I följande organisationsschema (se figur 2) har de förvaltningar och nämnder som direkt berörs av implementeringen av komponentansatsen isolerats för att tydliggöra för läsaren. Eftersom Fastighetskontoret i princip enbart ansvarar för mark, som ej är påverkat av avskrivningar, har förvaltningen exkluderats ur fallstudien. Organisationsschemat följs av en genomgång av de berörda förvaltningarna.



Figur 2. Organisationsschema över direkt berörda förvaltningar och nämnder.

5.1.1 Stadskontoret

Stadskontoret är kommunstyrelsens förvaltning och stödjer denna i ledning, samordning och uppsikt över Malmö stads verksamheter. Förvaltningen bistår också kommunfullmäktige i deras arbete med ett helhetsansvar för Malmö stad. Stadskontorets grunduppdrag innebär ärendeberedning, ekonomisk hantering samt arbetsgivarfrågor. Organisationen består av stadsdirektör, ledningsstab och sju avdelningar med olika ansvarsområden och kan ses som ett huvudkontor för Malmö stad med uppdrag att stödja övriga förvaltningar (Malmö stad, 2015b).

5.1.2 Serviceförvaltningen – Stadsfastigheter

En av de 18 förvaltningarna som finns inom kommunen är Serviceförvaltningen. Denna har cirka 1400 anställda och är indelad i fyra affärsområden som styrs politiskt av Servicenämnden. Ett av de fyra affärsområdena är Stadsfastigheter som ansvarar för och förvaltar byggnader för skola, barnomsorg, äldreomsorg samt kultur och fritid. Stadsfastigheter syftar till att stödja kunderna att uppnå sina mål genom att erbjuda verksamhetsanpassade och kostnadseffektiva lokaler. Totalt uppgår fastighetsbeståndet till ca 1,6 miljoner kvm, fördelat på upp mot 1600

byggnadskroppar. Stadsfastigheter omsätter 1,3 miljarder kronor per år och har cirka 120 anställda (Malmö stad, 2015c).

Eftersom uppsatsens huvudsyfte är att undersöka hur det befintliga fastighetsbeståndet påverkas av implementeringen av komponentavskrivningar har Serviceförvaltningen, och framför allt Stadsfastigheter, en central roll i uppsatsens empiriinsamling. Det är även en av de två förvaltningar som initialt kommer påverkas mest av komponentuppdelningen.

5.1.3 Gatukontoret

Ytterligare en förvaltning som i stor utsträckning kommer påverkas av implementeringen av komponentavskrivningar är Gatukontoret. Förvaltningens uppgift är att förvalta samt förnya ytorna i staden samt att erbjuda attraktiva, tillgängliga, säkra och hållbara stadsmiljöer och trafiksystem. Förvaltningen har cirka 230 anställda, utav vilka många är arkitekter och ingenjörer. Tillsammans med anlitate entreprenader ska Gatukontoret planera, bygga och sköta gator, torg och parker (Malmö stad, 2015d).

Även om Gatukontorets verksamhet är av mindre relevans för uppsatsen med avseende på internprissättningen finns det andra konsekvenser som Gatukontoret kommer att beröras av. Data har därför samlats in och kunnat användas för att komplettera den insamling som gjorts ifrån framför allt Stadsfastigheter.

5.2 Intervjusammanställning

I följande avsnitt kommer den data som samlats in från intervjuer med personer på Malmö stad och SKL att presenteras. För att möjliggöra tydliga och enkla kopplingar kommer materialet presenteras i löpande text och ha sin utgångspunkt i olika ämnesområden där åsikter kring liknande ämnen lyfts av respondenterna.

5.2.1 Framtagning av komponenter och avskrivningstider

För att ta fram relevanta komponenter som är av *betydande* karaktär samt har *väsentligt* skilda nyttjandeperioder har projektgruppen som arbetat med komponentansatsen inom Malmö stad framför allt använt sig av den expertis som funnits inom gruppen. Bo Bremer, underhållsamordnare på Stadsfastigheter med huvudansvar för fastighetsbeståndets underhållsarbete, har tillsammans med Thomas Ohlsson, utvecklingschef på Gatukontoret, varit ledande i utarbetningen av relevanta komponenter och avskrivningstider för dels kommunens fastigheter och dels för gator, torg med mera.

Bremer menar att en viktig aspekt vid utarbetningen av komponenterna har varit att verkligen understryka att Malmö stad står i centrum för implementeringen. Grundsynen ska därefter vara den samma inom hela organisationen och det ska därmed inte förekomma variationer av komponentansatsen inom de olika förvaltningarna. För att välja ut komponenter för kommunens fastigheter har utgångspunkten varit nybyggnation. Utöver den interna kunskapen som finns har även en extern kalkylator från Stadsfastigheters byggprojektavdelning anlåtts. Kalkylatorns huvudsakliga uppgift har varit att välja ut komponenter och i samarbete med projektgruppen räkna ut dess nyttjandeperiod samt procentuella del av byggnaden. Totalt har åtta komponentgrupper identifierats inom vilka vidare undergrupperingar gjorts. För att hantera befintliga byggnader har 18 komponentgrupper identifierats. Inom varje undergrupp har avskrivningstiderna beräknats och anpassats utifrån den tekniska livslängden på komponenterna då den anses vara mer verklig i relation till när komponenten verkligen måste bytas ut. Livslängderna har dels beräknats utifrån erfarenhet och dels utifrån ett underhålls- och förvaltningsperspektiv. En komplett mall, utarbetad av Malmö stad, för implementeringen av komponentuppdelning på det befintliga fastighetsbeståndet finns att tillgå i Appendix 2.

Vid gatukontoret finns också många anläggningstillgångar bland annat i form av gator, trottoarer, broar och torg. En obligatorisk indelning i komponenter är därför något som även Gatukontoret måste implementera. Ohlsson har tillsammans med Gatukontorets ingenjörer enats om att dela upp komponenter i tre komponentgrupper då det finns mindre variationer än bland fastigheter. Komponentgrupperna och avskrivningstiderna är av mindre relevans för uppsatsens huvudsyfte, men Gatukontorets ståndpunkt är av vikt och kommer lyftas fram ytterligare i senare delar av de empiriska data.

5.2.2 Tillvägagångssätt vid implementering av komponentansatsen

Efter att ha utarbetat användbara mallar, godkända av Stadsrevisionen, har nästa steg varit att formulera ett rimligt tillvägagångssätt för implementeringen. Elisabeth Eklund, redovisningschef vid Stadskontoret, är i stor utsträckning delaktig i den projektgrupp som arbetar med komponentansatsen. En viktig aspekt handlar om hur implementeringen ska gå till samt vilka gränsdragningar som ska göras. Eklund förklarar att projektgruppen enats om att implementeringen av komponentansatsen gällande fastigheter under 2015 i första hand kommer gälla för nya investeringsobjekt. Komponentuppdelning av det befintliga beståndet kommer sedan att fasas in under 2016.

Att använda komponentansatsen på nya investeringar menar Bremer och Eklund samstämmt kommer vara relativt problemfritt. Att däremot komponentuppdelning av befintliga fastigheter samt identifiera komponenternas kvarvarande nyttjandeperiod kommer troligtvis medföra fler svårigheter. En komponentuppdelning av hela Malmö

stads anläggningsregister skulle vara ett alltför stort jobb och projektgruppen konstaterade redan under ett tidigt stadium att någon slags gränsdragning angående kvarvarande bokfört värde samt kvarvarande avskrivningstid var tvungen att göras. Bremer och Ohlsson indikerar ytterligare att samma slags gränsdragning har varit viktig att göra när det kommer till att besluta vad som ska klassificeras som investering (aktiveras) samt underhåll (kostnadsföras). Gränsdragningsproblematiken diskuteras vidare senare i intervjusammanställningen.

Eklund redogör för att projektgruppen initialt testade hur stort beståndet av anläggningstillgångar skulle bli med en kvarvarande avskrivningstid på 20 år samt ett bokfört värde på en miljon kronor. Det visade sig leda till ett orimligt stort bestånd, och vid uppsatsens publicering testades därför en avskrivningstid på 15 år samt ett bokfört värde på tio miljoner kronor. Detta ledde till ett fastighets- och gatubestånd på ca 200 objekt, vilka ska komponentuppdelas inom Malmö stad.

Gällande avgränsningen mellan investering och drift (underhåll) har Bremer genomfört simuleringar på olika beloppsbegränsningar. Vid en beloppsgräns på 250 tkr skulle ca 45 procent av underhållsinsatserna klassificeras som drift och 55 procent som investeringar. Om beloppsgränsen å andra sidan vore 500 tkr skulle fördelningen bli i princip omvänd. Då begreppet väsentligt belopp/betydande andel kan variera utifrån en byggnads storlek menar Bremer och Ohlsson att somliga insatser kommer att behöva behandlas på individuell objektsnivå och därmed kommer det möjligtvis kunna förekomma aktiverade underhållsinsatser med värde som understiger de beloppsbegränsningar som precis nämnts.

5.2.3 Fördelar med komponentansatsen

Det huvudsakliga syftet med implementeringen av komponentavskrivningar är som tidigare nämnts att ge en mer rättvisande bild av en organisations ekonomiska ställning med avseende på materiella anläggningstillgångar. Detta är något som de intervjuade ekonomerna understryker och de menar vidare att trots den ökade arbetsinsatsen så tror de att nyttan med implementeringen kommer att överstiga den ekonomiska kostnaden. Felix Krause, projektledare vid SKL, förklarar att SKL står bakom RKR:s rekommendation och att de varit en del av den expertgrupp som tagit fram denna. Han påpekar också att arbetsbördan initialt kommer att öka, men att rekommendationen är utformad så att anpassningar ska kunna göras på lokal nivå till vad som är rimligt med avseende på hur stor kommunen är.

Ytterligare en intressant aspekt som har lyfts fram av både Ohlsson och Bremer är att komponentuppdelningens tydlighet kan komma att leda till att förvaltare lättare kommer kunna konstatera när berörda komponenter ska bytas ut. Förhoppningen hos de intervjuade ingenjörerna/förvaltarna är därför att kvalitén på de berörda objekten kan komma att höjas och att eftersatt underhåll kan undvikas då väsentliga åtgärder i

underhållsplanerna inte behöver senare läggas då större underhållsinsatser lättare kan komma att finansieras.

Camilla Nilsson, controller på Stadsfastigheter, framhåller även den subjektivitet som till viss del ligger till grund för komponentansatsen som en fördel. Att kunna bestämma själva vad som är *betydande* och *väsentligt* möjliggör att förändringar kan implementeras (från år till år) när den teoretiska modellen prövats i praktiken. Detta ser Nilsson som positivt i förhållande till om det funnits ett specifikt regelverk att tillgå. Krause menar samstämmigt att subjektiviteten och möjligheten att göra lokala anpassningar och ställningstagande är en stor fördel med den nya redovisningsstandarden. Det är något som i sin tur möjliggör att den ökade arbetsbördan inte blir alltför omfattande.

5.2.4 Svårigheter med komponentansatsen

Trots att projektgruppen överlag är positivt inställd till implementeringen av komponentavskrivningar har samtliga intervjuobjekt lyft fram diverse svårigheter, vilka måste beaktas under arbetets gång. Den tydligaste problematiken har berört den utökade, framför allt initiala, arbetsbelastningen som införandet medfört och kommer fortsätta att medföra. Nedan presenteras ytterligare svårigheter som berörts under uppsatsens intervjutillfällen.

- **Bristande vägledning**

Den problematik som särskilt betonats från ekonomerna inom projektgruppen, men även av Mats Hansson, budgetchef vid Malmö stad, är bristen på rådgivning och support från nationella övergripande organisationer. I nuläget måste kommuner i mångt och mycket arbeta ensamma och det finns ingen att vända sig till vid bekymmer. Visserligen finns rekommendationer från RKR, men inga explicita ramverk, vilket innebär att kommunerna mer eller mindre själva måste komma runt problematiken kring *betydande* och *väsentligt*. Det leder till en hög grad av subjektivitet som under intervjutillfällen både nämnts som positivt, men även som ett möjligt problem. Krause indikerade att SKL sällan ger så kallade starka rekommendationer då de kan komma att få stora inverknings. Istället ställer sig SKL, som en del av RKR:s expertgrupp, bakom rekommendationen och uppmuntrar till samarbete mellan kommuner för att bearbeta rekommendationen och arbeta med implementeringen.

Hansson poängterar att någon form av workshops och seminarium hade varit att föredra. I sammanhanget framhåller han främst mindre kommuners behov av någon form av support. Vidare ställer Hansson även sig frågande till den eventuella styrningsproblematik som kan komma att medfölja en implementering av komponentansatsen och lyfter fram att komponentavskrivningar framför allt bör ses som ett styrningsproblem och inte ett redovisningsproblem. Detta är något som övriga

tillfrågade ekonomer till viss del har hållit med om, även om de i stor utsträckning framför allt velat framhålla redovisningsproblematiken. Hansson är också fundersam över huruvida SKL har funderat kring de reella ekonomiska konsekvenser denna rent redovisningstekniska aspekt kan komma att få. Han poängterar att det är viktigt att beakta båda dessa sidor vid arbetet med komponentavskrivningar och inte enbart den redovisningsmässiga.

- **Dagens förutsättningar kontra framtida förutsättningar**

Ytterligare en problematisk förutsättning som lyfts fram av Ohlsson är att komponentansatsen utgår från dagens förutsättningar och inte framtidens. Detta menar han kan leda till att dagens livslängder i mångt och mycket måste omarbetas då exempelvis bilismen ökar och nya regelverk för tunga fordon införs. Därmed blir tidpunkten för när gator byggs av yttersta vikt. Det är troligt att de ständigt förändrade regelverken kring dessa faktorer kommer leda till en ständigt föränderlig komponentplan för Gatukontoret. Detta är dock en aspekt som inte lyfts fram av andra intervjuobjekt och kommer enbart påverka Gatukontorets verksamhet.

- **Svårigheter att få förvaltare att förstå innebörden av komponentansatsen**

Förvaltarna av Malmö stads fastigheter har generellt ingen ekonomisk utbildning och Nilsson menar att detta är ytterligare en pedagogisk fråga som måste lyftas med avseende på att öka förståelsen för skillnaden mellan underhåll och investeringar. Detta kan också komma att bli problematiskt då en investering väl ska genomföras. Nilsson och Bremer framhåller exempelvis ett hypotetiskt exempel avseende ett golv som ska bytas på en skola. För en förvaltare blir det i princip omöjligt att "stänga ner" verksamheten under den tidsperiod då investeringen genomförs. Därför genomförs ofta större insatser i etapper, vilket kan komma att bli problematiskt i enlighet med komponentansatsen. Nilsson menar därför att den pedagogiska frågan som måste lyftas med förvaltarna är att resultatet inte påverkas negativt då en större insats genomförs utan att det istället är balansräkningen som påverkas i störst utsträckning. Vidare blir det viktigt att få förvaltarna bortse från ett traditionellt "årstänk" där årets budget måste förbrukas under årets gång och istället få dem att tillsammans med den brukande nämnden planera ett långsiktigt underhåll av en fastighet.

5.2.5 Konsekvenser efterföljande en implementering av komponentansatsen

Som tidigare nämnts kommer implementeringen av komponentavskrivningar medföra ett antal konsekvenser för Malmö stad, men även för andra kommuner. Generellt menar Hansson att utöver den redovisningsmässiga karaktär implementeringen har, kommer betydelsen av att ha förståelse för inslagen av ekonomistyrning i arbetsprocessen vara viktig. Styrningsproblemen, vilka kan komma att yttra sig bland annat i internpriser och budgetprocesser, är några som är svåra att förutse men kommer nedan att behandlas samt vidare även testas i uppsatsens sjätte kapitel.

- **Drift- kontra investeringsbudget**

Tidigare framhölls gränsdragningsproblematiken kring huruvida underhållsinsatser ska aktiveras eller kostnadsföras. Grundtanken är att fler underhållsinsatser ska komma att aktiveras och Bremer menar därför att en övergång från en driftsbudget till en investeringsbudget är nödvändig. En driftsbudget innebär i stor utsträckning att underhållsinsatser kategoriseras som underhåll och därmed kostnadsförs. Det skiljer sig ifrån en investeringsbudget, vilken nu blir aktuell och där underhållsinsatserna istället ses som investeringar och därmed ska aktiveras som en del av den materiella anläggningstillgången. Vidare är det troligt att större samlade insatser kommer genomföras vilket kan komma att leda till att mindre åtgärder får stå tillbaka samt att underhåll kan komma att bli åsidosatt för en tid. Således syftar Bremer på att komponentavskrivningarna kan resultera i att betydande och väsentliga belopp inväntas. Han poängterar också att gränsdragningen inte endast ska göras utifrån pengarna utan även utifrån karaktären på själva handlingen. Det är det verkliga behovet som ska styra.

Samma konsekvenser med avseende på övergången från en driftsbudget till en investeringsbudget kommer utmynna för Gatukontoret. Dock menar Ohlsson att det är viktigt att behålla en del av den befintliga driftsbudgeten eftersom det oftare för Gatukontoret än för Stadsfastigheters förvaltning förekommer mindre underhåll såsom reparationer av vägar som inte är av aktiverbar storlek.

När de redovisningsmässiga svårigheterna benämnts ut är tanken att omsätta förändringen i vad det kan komma att leda till för konsekvenser på kommundotal nivå. Att allt driftunderhåll av betydande karaktär kommer övergå och redovisas som investeringar kommer leda till ett betydligt bättre resultat för Malmö stad, trots att inget rent faktiskt har hänt likviditetsmässigt. Hansson är väl medveten om att budgeten för 2016 kommer att skilja sig markant från den budget som framställts 2015. Därför poängteras framför allt av Hansson, men även av de andra ekonomerna som är av liknande åsikt, vikten av att på ett pedagogiskt vis informera berörda politiker att införandet av komponentavskrivningar inte lösgör ytterligare likvida medel utan istället ska ses som en omfördelning över investeringsobjektets nyttjandeperiod. Målet för ekonomistyrningsenheten blir därför att få en redovisningsteknisk process, som skulle kunna få reella ekonomiska konsekvenser, till att stanna vid att vara en redovisningsprocess.

Dock tror Hansson att problematiken kommer uppstå längre fram med tanke på att avskrivningarna inte kommer att komma i fas förrän om 15-20 år då alla nya investeringar har gått in och blivit avskrivningar på samma nivå som dagens linjära avskrivningar utan komponentuppdelning. Han menar att det kan bli svårt att komma ihåg denna förändring i framtiden. Här poängteras återigen det pedagogiska ansvaret gentemot politiker som ytterst viktigt. Detta eftersom politikerna i en så pass stor

kommun som Malmö inte kommer att sätta sig in i problematiken på detaljnivå utan i mångt och mycket litar på de ansvariga tjänstemännen.

Åsa Olofsson Olsson, controller vid Stadsfastigheter, poängterar också de ökade administrativa kostnaderna som kommer uppstå i samband med att projektledare tidsdebiterar vid investeringsprojekt till skillnad från vid underhållsprojekt. Således kommer underhållskostnaderna bli lägre samtidigt som de kommer att kompenseras av högre avskrivningar.

- **Övergripande konsekvenser**

Vidare har vid intervjutillfällena konsekvenser av mer övergripande karaktär benämnts. Olofsson Olsson framhåller bland annat att skuldsättningsgraden hos Stadsfastigheter kommer att påverkas då belåningen till större investeringsunderhåll kommer öka den totala skuldsättningsgraden. Detta kan komma att bli problematiskt eftersom det årligen inom Malmö stad finns ett investeringstak på 2,5 miljarder kronor, inom vilket utrymmet för ytterligare investeringar är relativt litet. Nilsson anser därför att det vore rimligt att en del av de ökade investeringarna som kommer behöva genomföras (istället för underhållsinsatser klassade som drift) lämpligen får gå utanför det så kallade investeringstaket. Än en gång kommer prioriteringar att behöva göras, vilket också lyfts fram av Bremer och Ohlsson.

Implementeringen kommer även leda till att kreditivräntan kommer höjas och att serviceförvaltningen mest troligt kommer behöva höja sina internhyror. Hansson stämmer in och påpekar att det är mycket troligt att Stadsfastigheter, en av få förvaltningar som är självförsörjande, kommer att få förändrade resultatkrav. Internhyran ska täcka självkostnaden, men med tanke på ökad belåning måste även viss ökning av kapitalkostnaden troligtvis bäras av antingen Stadsfastigheter eller brukaren av fastigheten.

Med tanke på kapitalkostnadens betydelse lyfts frågan angående vilken ränta som ska användas fram av budgetchefen. Han tror att det är rimligt att någon slags annuitetsberäkning görs då internprissättningen diskuteras i relation till implementeringen av komponentansatsen.

Problematiken uppkommer framför allt i samband med komponentavskrivningarna då kostnaden först kommer att sjunka för att sedan om ett antal år vara tillbaka på samma nivå. En intressant fråga som lyfts fram är därför om komponentansatsen är relevant för kommunal verksamhet, som har helt andra intressenter än den privata sektorn. Är det rimligt att göra en så pass stor redovisningsförändring som kommer leda till att exempelvis budgetprocessen behöver omarbetas även om förändringen i framtiden kommer gå tillbaka till dagens nivåer? Detta kommer undersökas vidare i uppsatsens sjätte kapitel där Malmö stads kostnadsberäkningar gällande internhyror kommer presenteras samt simuleringar kring eventuella konsekvenser av komponentansatsen.

Kapitel 6 – Simuleringar av konsekvenser på internpriser

I uppsatsens sjätte kapitel kommer Malmö stads kostnadskalkyler för internpriser att presenteras. Dessa följs av simuleringar kring hur komponentansatsen kan komma att påverka det avskrivningsbelopp som ingår i kalkylerna och som därmed blir en del av prissättningen.

6.1 Malmö stads självkostnadskalkyl

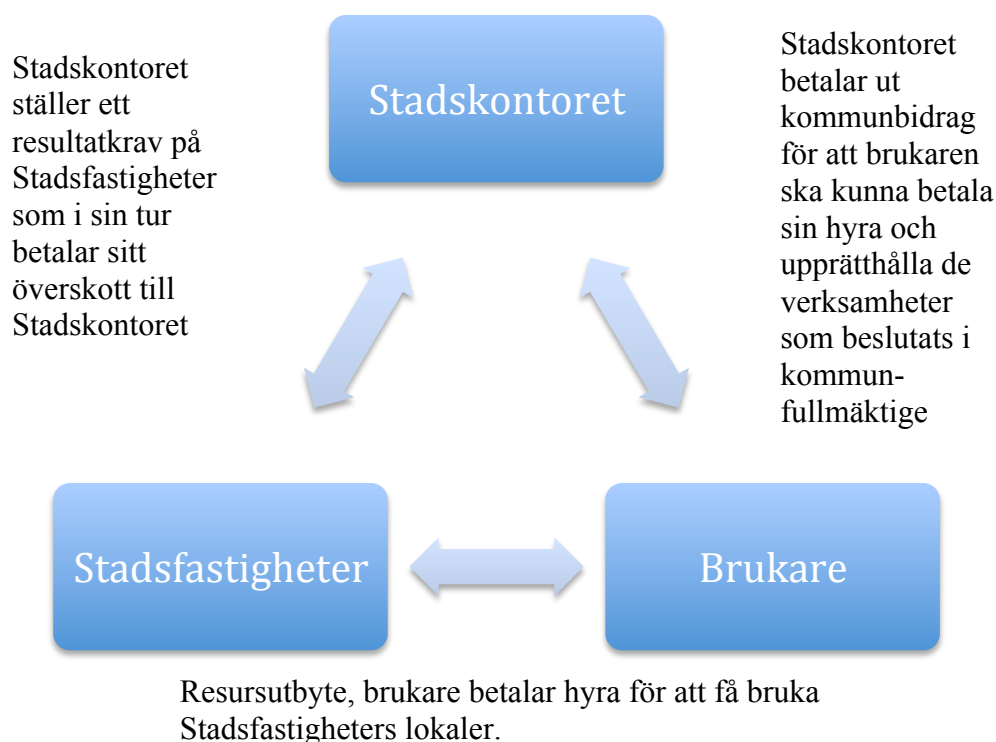
Till grund för den internprissättning som förekommer inom Malmö stad finns det en självkostnadskalkyl. Denna används bland annat för att fastslå de kvadratmeterpriser som ska debiteras för användandet av kommunens fastigheter och innehåller ett antal komponenter. Kalkylen används i princip för alla typer av fastigheter men exkluderar Malmö stads förskolor vars uthyrning istället innefattar en andel av marknadsbaserade hyror. I följande avsnitt presenteras de komponenter som ligger till grund för beräkningen av internpriser.

De komponenter som inkluderas kan i ett första skede delas upp i större huvudkategorier för att sedan finfördelas. För att uppfylla uppsatsens syfte kan det anses vara tillräckligt att presentera huvudgrupperna för att sedan fokusera på hur komponentavskrivningar påverkar självkostnadsmodellen. De huvudkomponenter som används av Malmö stad för att beräkna internhyror är enligt C. Nilsson (personlig kommunikation, 16 mars 2015) följande:

- Fastighetsservice
- Värme
- Förbrukningsavgifter samt årsavgifter
- Fastighetsskatt
- Eventuella årliga återkommande kostnader
- Markavgäld
- “Akut underhåll” samt Långtidsplanerat underhåll (LPU)
- Försäkringskostnad
- Administrativa kostnader
- Kapitalkostnader

För uppsatsens vidkommande är det i denna fas enbart intressant att undersöka komponenten kapitalkostnader då de innefattar avskrivningar samt räntekostnader. Övriga delar kommer därför framöver, när simuleringar på utvalda objekt genomförs, hållas på samma nivåer som tidigare och implementeringen kommer därmed enbart att undersökas med avseende på självkostnadskalkylens kapitalkostnader. Ytterligare bör tilläggas att Stadsfastigheter, en del av Malmö stads Serviceförvaltning, är en så kallad självförsörjande nämnd med ett resultatkrav. Detta resulterar i sin tur i att förhållandet mellan Stadsfastigheter, Stadskontoret och förvaltningarna som hyr kan liknas vid en triangel (se figur 3 nedan). Stadskontoret upprättar ett resultatkrav

gentemot Stadsfastigheter som samtidigt måste betala sitt överskott till Stadskontoret. Stadskontoret betalar i sin tur kommunbidrag till de hyrande förvaltningarna så att de kan täcka sina hyreskostnader. Relationen mellan brukaren (förvaltningarna) och Stadsfastigheter består i ett resursutbyte där en fastighet hyrs ut mot betalning.



Figur 3. Förhållanden mellan olika nämnder inom Malmö stad.

För att Stadsfastigheter ska kunna uppnå sitt resultatkrav inkluderas i alla internhyror, ett så kallat "vinstpåslag" på tre procent. C. Nilsson (personlig kommunikation, 16 mars 2015) förklarar att avskrivningsbeloppet på de befintliga anläggningstillgångarna beräknas med en linjär avskrivningsmetod där avskrivningstiden på fastigheter tidigare varit 33 år. I samband med implementeringen av komponentavskrivningar är detta något som kommer förändras och i Malmö stads projektgrupp har uträkningar gjorts som visar på att en ny avskrivningstid troligtvis kommer hamna på cirka 29 år.

6.2 Utvalda undersökningsobjekt

För att senare i uppsatsen kunna genomföra en generaliserbar diskussion kring hur en implementering av komponentavskrivningar påverkar internprissättningen i svenska kommuner kommer nedan simuleringar. I följande tabell presenteras de objekt som kommer undersökas samt dess avskrivningsbelopp för 2014. För de objekt där information angående storleken funnits presenteras denna samt avskrivningsbeloppet

per kvadratmeter. Kolumnen till höger avser fastigheternas anskaffningsår/byggnadsår.

Objekt	Avskrivningsbelopp 2014	Antal kvm	Avskrivning/kvm	Internhyra/kvm	Anskaffningsår
Bulltoftaskolan	42 044 kr	4844 kvm	9 kr/kvm	464 kr/kvm	1993
Dekoren	801 084 kr	-	-	-	
Kirsebergsskolan	2 164 884 kr	13291 kvm	163 kr/kvm	684 kr/kvm	1993
Kulissen	382 416 kr	-	-	-	
Lekstugan	1 132 800 kr	-	-	-	
Strandskolan	3 492 476 kr	7054 kvm	495 kr/kvm	1570 kr/kvm	2006

Tabell 2. Undersökta anläggningstillgångar inom Malmö stad.

Objekten som undersöks är tre grundskolor (Bulltoftaskolan, Kirsebergsskolan och Strandskolan), en förskola (Lekstugan), ett vårdboende (Dekoren) och ett LSS-boende (Kulissen). Nedan kommer de utvalda objekten delas upp i komponenter i enlighet med den komponentmall som är utarbetad av Malmö stads projektgrupp. Mallen för såväl befintliga byggnader samt för nyinvesteringar finns att tillgå i Appendix 2. Därefter kommer nya avskrivningsbelopp att beräknas och jämföras med de belopp som erhålls vid en icke-komponentuppdelad avskrivning för att identifiera eventuella skillnader. I Appendix 3 finns simuleringarna beskrivna steg för steg. Objekten valdes ut tillsammans med Malmö stad och utsågs främst för att ge en bild av hur komponentansatsen kan komma att påverka olika förvaltningar. För simuleringarnas genomförande ansågs det också vara mindre relevant att undersöka så kallade specialobjekt som simhallar och idrottsanläggningar då de är färre till antalet och oftast väldigt specifika för sina ändamål. Det hade därför, utifrån specialobjekten, varit svårare att dra några generella slutsatser kring komponentansatsens konsekvenser.

6.3 Genomförande av simuleringar

Vid simuleringen baserades beräkningarna på den information som finns tillgänglig i Malmö stads anläggningsregister. På så vis var det möjligt att identifiera de anskaffningsvärden samt årliga avskrivningsbelopp som de sex objekten hade vid beräkningstidpunkten. Värdena presenterades ovan i tabell 2. För att kunna simulera de nya avskrivningsbeloppen, vilka i sin tur kommer att påverka kapitalkostnaden i självkostnadskalkylen, utnyttjades båda mallarna som Malmö stad utarbetat för sin komponentuppdelning (finns att tillgå i Appendix 2) samt de underhållsplaner som

finns för fastigheterna. Utifrån underhållsplanerna var det möjligt att kategorisera underhållet i enlighet med komponentuppdelningen som ska implementeras.

De objekt som undersökts är alla befintliga objekt och ska därför komponentuppdelas i enlighet med den mall som finns för det befintliga fastighetsbeståndet (se Appendix 2). Mallen innehåller åtta huvudkategorier med 19 underkategorier. För varje underkategori anges även den nyttjandeperiod som har ansetts vara lämplig för komponenten inom den angivna kategorin. Skillnaden mellan mallen för det befintliga beståndet och mallen som ska användas för nyinvesteringar är att i den förstnämnda saknas en procentuell uppdelning mellan komponentkategorierna. I mallen för nyinvesteringar är det exempelvis redan bestämt att fönster och dörrar alltid ska vara tio procent av en byggnads anskaffningsvärde. För att komma underfund med hur stor den procentuella uppdelningen, enligt mallen för det befintliga beståndet, skulle bli på de utvalda objekten togs utgångspunkt i de underhållsplaner som finns för LPU. Utifrån de 60-åriga underhållsplaner som finns att tillgå kategoriserades underhållet i enlighet med komponentkategorierna för att sedan kunna beräkna individuella, procentuella uppdelningar per objekt. De procentuella uppdelningarna blev därmed olika för de sex objekten. För alla objekt behölls dock 25 procent av byggnaden som stomme i enlighet med mallen för nyinvesteringar då stommen inte underhålls, men ändå måste vara en del av fastighetens komponentuppdelning. Detta innebar alltså att det långtidsplanerade underhållet för en underkategori, i förhållande till det totala långtidsplanerade underhållet, kom att ligga till grund för de nya avskrivningsbeloppen som beräknades. För att kunna jämföra skillnaderna med den givna uppdelningen för nyinvesteringar beräknades även nya avskrivningsbelopp utifrån mallen för nyinvesteringar. Hela uträkningsprocessen finns att följa steg för steg i Appendix 3, med ett exempel på hur uträkningarna för Strandskolan genomförts.

6.3.1 Nya avskrivningsbelopp

I tabell 3 nedan presenteras de nya avskrivningsbeloppen som både beräknats utifrån mallen för det befintliga beståndet och mallen för nyinvesteringar. Det som kan utläsas ur tabellen är att det inte riktigt, utifrån de undersökta objekten, går att fastslå att en implementering av komponentansatsen kommer att leda till högre avskrivningsbelopp i enlighet med den mall som Malmö stad har utarbetat för det befintliga beståndet. Endast två av sex objekt erhåller högre avskrivningsbelopp när mallen för det befintliga beståndet använts. Skulle däremot mallen för nyinvesteringar användas rakt av visas det tydligare att avskrivningsbeloppen stiger. Detta kan troligtvis förklaras med att det befintliga beståndet är av varierande ålder och därmed innefattar komponenter som är karakteristiska för sin ålder.

Objekt	Avskrivning 2014	Avskriv. Komponent 2015*	Skillnad i % *	Avskriv. Komponent 2015**	Skillnad i % **
Bulltoftaskolan	42 044 kr	36 684 kr	-12,75%	44 354 kr	+5,49%
Dekoren	801 084 kr	778 137 kr	-2,86%	909 453 kr	+13,53%
Kirsebergsskolan	2 164 884 kr	1 913 449 kr	-11,61%	2 045 127 kr	-5,53%
Kulissen	382 416, kr	430 665 kr	+12,62%	443 770 kr	+16,04%
Lekstugan	1 132 800 kr	1 096 755kr	-3,18%	1 172 176 kr	+3,48%
Strandskolan	3 492 476 kr	4 005 479 kr	+14,69%	3 836 757 kr	+9,86%
		*= Mall för befintligt bestånd		**= Mall för nya investeringar	

Tabell 3. Nya avskrivningsbelopp efter implementering av komponentansatsen.

De nya avskrivningsbeloppen bör efter implementeringen av komponentansatsen bli en del av de självkostnadskalkyler som används för internprissättningen inom Malmö stad. Kapitalkostnaderna kommer få nya värden och internhyrorna kommer därmed förändras. I enlighet med tabell 3 skulle hyrorna i fyra av sex fall komma att minska om mallen för det befintliga fastighetsbeståndet används för att beräkna de nya avskrivningarna samt om allt annat hålls på samma nivå som under 2014. Detta är inte i enlighet med de iakttagelser som gjorts under uppsatsens litteraturgenomgång där komponentavskrivningar förknippats med högre avskrivningsbelopp. Däremot stämmer iakttagelserna i större utsträckning överens med de belopp som beräknats då mallen för nyinvesteringar använts. Detta analyseras vidare i uppsatsens nästkommande avsnitt.

I tabellen nedan presenteras de nya avskrivningsbeloppen som en del av den självkostnadskalkyl som används för att fastslå internhyrorna. Detta görs endast för de tre skolorna Bulltoftaskolan, Kirsebergsskolan samt Strandskolan eftersom det vid empiriinsamlingen enbart fanns tillgänglig data kring självkostnadskalkylerna på de tre objekten.

	Bulltoftaskolan	Kirsebergsskolan	Strandskolan
Avskrivning 2014	42 044 kr	2 164 884 kr	3 492 476 kr
Avskriv. Komponent 2015*	36 684 kr	1 913 449 kr	4 005 479 kr
Avskriv. Komponent 2015**	44 354 kr	2 045 127 kr	3 836 757 kr
Antal kvm	4844 kvm	13291 kvm	7054 kvm
Avskrivning/kvm 2014	9 kr/kvm	163 kr/kvm	495 kr/kvm
Avskrivning/kvm*	7,57 kr/kvm	144 kr/kvm	568 kr/kvm
Avskrivning/kvm**	9,16 kr/kvm	154 kr/kvm	544 kr/kvm
Internhyra/kvm 2014	464 kr/kvm	684 kr/kvm	1570 kr/kvm
Internhyra/kvm*	462,57 kr/kvm	665 kr/kvm	1643 kr/kvm
Internhyra/kvm**	464,16 kr/kvm	675 kr/kvm	1619 kr/kvm

Tabell 4. Nya internpriser per kvadratmeter med komponentansatsen.

* = Mall för befintligt fastighetsbestånd, ** = Mall för nyinvesteringar.

Det går utifrån tabellen att konstatera Bulltoftaskolan borde få en lägre hyra om mallen för det befintliga beståndet används och en högre hyra om mallen för nya investeringar används. För Kirsebergsskolan borde hyran bli lägre oavsett vilken mall som används för att genomföra beräkningarna, medan Strandskolans hyra borde bli högre. I följande tabell presenteras de totala internhyror som skulle kunna bli aktuella när komponentansatsen implementerats för att på så sätt öppna upp för en jämförelse med dagens hyresnivåer.

	Bulltoftaskolan	Kirsebergsskolan	Strandskolan
Internhyra 2014	2 247 616 kr	9 091 044 kr	11 074 780 kr
Internhyra 2015*	2 240 689 kr	8 838 515 kr	11 589 722 kr
Procentuell förändring*	-0,31 %	-2,77 %	+4,64 %
Internhyra 2015**	2 248 391 kr	8 971 425 kr	11 420 426 kr
Procentuell förändring**	+0,03 %	-1,32 %	+3,12 %

Tabell 5. Nya internhyror per fastighet.

* = Mall för befintligt fastighetsbestånd, ** = Mall för nyinvesteringar.

För två av de tre skolorna är det relativt marginella skillnader i de hyror som skulle kunna komma att bli aktuella då en implementering av komponentansatsen görs. Det är framför allt för Strandskolan det skulle kunna få omfattande konsekvenser då hyran skulle kunna komma att öka med så mycket som drygt en halv miljon kronor. I övrigt är det rimligt att tro att de underhållsplaner som förekommer inom kommunen för långsiktigt planerat underhåll är så välutvecklade att avskrivningarna i framtiden, efter en implementering av komponentansatsen, kommer leda till en balans mellan underhåll och investeringar. Detta leder i sin tur till att de reella konsekvenserna av komponentansatsen enbart påverkar brukaren marginellt eftersom hyror inte ser ut att påverkas avsevärt.

6.4 Analys av de nya avskrivningsbeloppen

Utifrån tabell 3 och 4 går det snabbt att konstatera att avskrivningsbeloppen i majoriteten av fallen bland de undersökta objekten blir mindre än de avskrivningar som årligen gjorts enligt dagens avskrivningsmetod. Skulle däremot mallen för nyinvesteringar använts även på det befintliga beståndet blir de nya avskrivningsbeloppen i fem av sex fall större än tidigare. Går detta att förklara på något vis eller är det så att mallen för det befintliga beståndet har försiktigare avskrivningstider än mallen för nyinvesteringar? Eller finns det möjligtvis andra bakomliggande orsaker? Detta kommer att behandlas och diskuteras nedan.

Att implementeringen med utgångspunkt i mallen för det befintliga beståndet i stor utsträckning resulterar i att avskrivningsbeloppen blir mindre kan förklaras utifrån ett antal aspekter. Först och främst går det att argumentera för att det inte är rimligt att använda de underhållsplaner som finns för att beräkna en procentuell komponentuppdelning i likhet med den procentuella uppdelning som finns i mallen för nyinvesteringar. Det är exempelvis möjligt att andra uppdelningar uppnåtts om individuella objektsbesiktningar genomförts. Däremot är det inte säkert att en sådan objektsbesiktning hade lett till större avskrivningsbelopp, men det går att argumentera för att komponentuppdelningen blivit mer korrekt. Dock måste denna korrekthet vägas mot den arbetsbörda det skulle resultera i, kontra den nivå av god redovisningssed som kan uppnås, genom att använda den procentuella komponentuppdelningen som relativt enkelt kan beräknas med hjälp av de underhållsplaner som finns tillgängliga. Vidare bör framhållas att de objekt som undersökts är anskaffade respektive byggda vid varierande tidpunkter. Det är därför rimligt att de har olika typer av komponenter med olika nyttjandeperioder och att underhållsplanerna är inriktade på att underhålla olika typer av komponentkategorier. Detta medför att det förekommer skillnader i hur de nya avskrivningsbeloppen ter sig. Det är också möjligt att avskrivningsbeloppen i fyra av sex fall blir mindre eftersom Malmö stad vid mindre aktiverade underhållsinsatser redan valt att använda varierande avskrivningstider. Exempelvis har Kirsebergsskolan två underhållsprojekt som aktiverats och som båda har kortare avskrivningstider än 33 år. Detta är även aktuellt på några av de andra objekten och kan vara ytterligare en anledning till att avskrivningsbeloppen blir mindre när komponentuppdelningen tillämpas eftersom den troligtvis ger procentuella avskrivningsplaner med nyttjandeperioder som skiljer sig åt.

I de två fallen där avskrivningsbeloppen blivit högre med utgångspunkt i mallen för det befintliga beståndet rör det sig om två byggnader som i sammanhanget är relativt nya och båda byggda på 2000-talet. Som nämnts tidigare har nyare byggnader en större andel teknikintensiva komponenter i förhållande till äldre byggnader. Detta avspeglas naturligtvis i underhållsplanerna som därmed tenderar att underhålla fler komponenter oftare och som därmed har kortare avskrivningstider än de 33 år som använts vid den traditionella avskrivningen. Det skulle innebära att den procentuella

komponentuppdelningen som använts vid beräkningarna haft ett starkare fokus på mer teknikintensivt underhåll med mer kortlivade komponenter. De kortlivade komponenterna bidrar därför till högre avskrivningsbelopp. Skiftet till mer kortlivade komponenter ligger till grund för de uttalanden som gjorts av uppsatsens intervjuobjekt med avseende på det faktum att en genomsnittlig avskrivningstid kommer gå från 33 år till 29 år i samband med implementeringen av komponentavskrivningar. Skiftet förklarar också till stor del att uträkningarna som gjorts med hjälp av mallen för nyinvesteringar renderat i högre avskrivningsbelopp. Detta eftersom nya fastigheter kommer vara mer teknikintensiva och därmed innehåller mallen ett fokus på att byta ut teknikintensiva komponenter med kortare avskrivningstider. Även om avskrivningsbeloppen i dagsläget inte visar sig bli högre när det befintliga beståndet komponentuppdelas med den befintliga mallen, är det högst troligt att avskrivningsbeloppen kommer öka på sikt i samband med att mer underhåll aktiveras.

Kapitel 7 – Analys

I uppsatsens sjunde kapitel kommer den insamlade empirin att analyseras och diskuteras. Ytterligare kommer kopplingar till den presenterade teorin att göras. Avsnittet inleds med att behandla internprissättningen inom Malmö stad samt de konsekvenser en implementering av komponentansatsen kan medföra på den för att sedan avslutas med en diskussion kring mer övergripande konsekvenser.

7.1 Syfte med internprissättning inom Malmö stad

Att en organisation använder sig av internpriser på interna prestationer kan förklaras utifrån de syften som presenterades i uppsatsens fjärde kapitel angående internprissättning. Ax et al. (2011) menar att det finns fyra syften som internpriser avser att uppfylla. Internpriser ska dels verka för att ge styreffekter på beslutsfattande och dels för att motivera ekonomiskt tänkande. Vidare möjliggör internpriser rättvisa bedömningar av ekonomiska resultat på olika enheter inom en organisation och det kan även ligga till grund för prissättning gentemot externa aktörer. Det är generellt svårt att uppfylla alla samtliga syften samtidigt eftersom olika internprissättningsmodeller lämpar sig olika väl för de olika syftena. Det är därför rimligt att tro att målet med internpriserna, inom en kommunal organisation som Malmö stad, kan variera beroende på var inom organisationen de används. Således är det troligt att dessa fyra syften stämmer överens olika bra med olika användande av internpriser inom organisationen. Följande avsnitt av uppsatsen kommer behandla och undersöka huruvida sådana kopplingar till olika delar av organisationen går att göra.

Ax et al. (2011) presenterar även vilken av de olika internprissättningsmetoderna som lämpar sig bäst i kombination med de olika syftena. För att ge styreffekter på beslutsfattande lämpar sig exempelvis den kostnadsbaserade modellen bäst, medan båda modellerna är tillämpliga när det gäller att motivera till ett ekonomiskt tänkande. Inom Malmö stad dominerar internprissättningen av den kostnadsbaserade modellen. Trots detta är det, som nämnts ovan, troligt att det finns varierande syften med internprissättningen inom Malmö stad specifikt, men även generellt inom olika nivåer av kommunala organisationer.

För Stadskontoret, som kan anses vara högst i hierarkin inom Malmö stad, är ett befogat antagande att internpriser till viss del används för att få styreffekter på beslutfattande. Det huvudsakliga syftet är dock mest sannolikt att Stadskontoret vill möjliggöra en rättvis bedömning av de olika ekonomiska resultaten som olika nämnder inom organisationen uppnår för att på bästa vis kunna uppnå en optimal resursallokering. Detta är syften som rimligtvis går att uppfylla med de kostnadsbaserade kalkyler som används inom kommunen. För Serviceförvaltningen, och i sin tur Stadsfastigheter, kan det tänkas att internpriser används för att uppnå självförsörjning vilket kan ses som en rättvis bedömning av det ekonomiska resultatet. Även detta är genomförbart med de kostnadsbaserade kalkylerna som används för att

beräkna internhyrorna, trots att ett visst vinstpåslag är relevant för att uppnå de resultatkrav som föreligger. För brukaren av en fastighet, som därmed hyr av Stadsfastigheter, är det tänkbart att internprissättningen kan verka för att främja det ekonomiska tänkandet eftersom mindre resursförbrukning rent krasst skulle kunna leda till lägre hyror då internhyrorna beräknas utifrån en självkostnadsmodell.

7.2 Konsekvenser på internprissättningsmodellerna inom Malmö stad

Till följd av att komponentansatsen implementeras för Malmö stads materiella anläggningstillgångar kommer de avskrivningar som görs att förändras i storlek. I uppsatsens sjätte kapitel presenterades den självkostnadskalkyl som används inom kommunen för att beräkna internpriser för uthyrning av lokaler. Den del av kalkylen som kommer att påverkas av att komponentavskrivningar görs är den så kallade kapitalkostnadsdelen. Kapitalkostnaden innefattar dels avskrivningar och dels räntekostnader. Under uppsatsens litteraturgenomgång visade tidigare forskning (Gilliand, 1980; Lind, 2002) i stor utsträckning på att en komponentuppdelning normalt sett leder till större avskrivningsbelopp. Den initiala uppdelningen som gjorts ovan visar dock på andra resultat då sex befintliga tillgångar komponentuppdelas i enlighet med Malmö stads komponentmall för befintliga fastigheter. Att fyra av sex fastigheter får avskrivningsbelopp understigande de tidigare beloppen kan hänföras till en rad olika orsaker. När mallen som utarbetats för nyinvesteringar används för att beräkna nya avskrivningsbelopp för befintliga fastigheter stämmer de nya beloppen bättre överens med vad tidigare forskning säger (Gilliand, 1980; Lind 2002), det vill säga att avskrivningsbeloppen stiger. Även detta kan förklaras utifrån olika orsaker. Analysen kring de nya avskrivningsbeloppen har behandlats i uppsatsens sjätte kapitel (se avsnitt 6.4 ovan). Vidare är det även rimligt att anta att räntekostnaderna, som är en del av självkostnadskalkylen, också kommer öka i takt med att mer och mer underhåll aktiveras. Högre räntekostnader är något som ytterligare skulle kunna komma att påverka internhyran.

Vad kan de nya avskrivningsbeloppen då få för efterföljande konsekvenser? I ett initialt skede bör ett lägre avskrivningsbelopp rendera i en lägre internhyra, medan ett högre avskrivningsbelopp istället bör medföra en högre internhyra. Det intressanta att diskutera är istället de underliggande orsakerna till större eller mindre avskrivningsbelopp (avsnitt 6.4) samt vilka efterföljande konsekvenser den nya redovisningsprincipens effekt på internprissättningen inom Malmö stad kan få. Vad innebär exempelvis en högre hyra för verksamheterna inom Malmö stad?

Till följd av de nya avskrivningsbeloppen som beräknats bör alltså nya internhyror debiteras de brukande förvaltningarna, antingen högre eller lägre belopp beroende på de nya avskrivningarna. Att internhyrorna förändras skulle i sin tur sätta igång en fördelningsproblematik. Denna problematik har sin utgångspunkt i att Serviceförvaltningens underorganisation Stadsfastigheter som förvaltar Malmö stads

fastighetsbestånd är så kallat självförsörjande. Det innebär att nämnden inte erhåller kommunbidrag utan istället finansierar sin verksamhet utifrån de internhyror de erhåller från övriga, brukande nämnder. Utöver det faktum att Stadsfastigheter är självförsörjande har de även varje år ett resultatkrav från Stadskontoret, vilket innebär att ett årligt förutbestämt resultat förväntas uppnås. För att möjliggöra att detta uppnås innehåller självkostnadskalkylen ett vinstpåslag om tre procent. När de nya avskrivningsbeloppen tillämpas är det möjligt att det kommer ställa till viss problematik och leda till att omfördelningar inom kommunen måste göras. Som nämnts tidigare kan förhållandet mellan Stadskontoret, Stadsfastigheter och brukaren liknas med en triangel (se avsnitt 6.1) och det är där fördelningsproblematiken bör äga rum. Med tanke på att det initialt visat sig att om mallen för det befintliga beståndet används för att komponentuppdelat det befintliga anläggningsregistret är det ett rimligt antagande att internhyrorna kommer sjunka eftersom de årliga avskrivningsbeloppen är en del av självkostnadskalkylen. Rent fördelningsmässigt, om dagens fördelning behålls, skulle det innebära att Stadsfastigheter inte skulle kunna uppnå sitt resultatkrav samtidigt som brukarna skulle få årliga överskott av kommunbidrag. Tilläggas bör att detta är i ett initialt skede. Det är därför möjligt att avskrivningsbeloppen i större utsträckning kommer att öka med tiden och att internhyrorna senare kommer att behöva justeras uppåt igen. För att lösa problematiken finns det även här ett antal vägar att gå och rent tekniskt skulle problematiken kunna lösas i alla förhållanden i den omnämnda triangeln.

Det första alternativet, vilket rimligtvis skulle få minst omfördelningskonsekvenser, vore att anpassa Stadsfastigheters resultatkrav från Stadskontoret till de nya avskrivningsbeloppen och dess konsekvenser på internhyrorna och därmed hålla övriga förhållanden på samma nivå. Det andra alternativet, för att komma runt att internhyrorna förändras med en implementering av komponentavskrivningar, vore att ändra i två förhållanden i den nämnda triangeln, nämligen förhållandet mellan Stadskontoret och brukaren samt förhållandet mellan Stadsfastigheter och brukaren. Detta alternativ leder till större omfördelningar och kan därför anses vara mindre rimlig att genomföra om målet med implementeringen är att den ska få så små reella effekter på verksamheterna som möjligt. För att kunna behålla det nuvarande resultatkravet skulle i så fall de nya avskrivningsbeloppen direkt inkluderas i internhyrorna och ge nya, antingen högre eller lägre hyresbelopp. Samtidigt skulle det behöva leda till att de kommunbidrag som brukarna erhåller för att betala internhyrorna skulle komma att behöva justeras. Oavsett hur en kommun väljer att hantera situationen som uppstår bör kommunen inför implementeringen vara medveten om att det kommer medföra vissa justeringar inom resursallokeringen inom kommunen. Ett sista alternativ, vilket också skulle kunna vara genomförbart men kanske inte att rekommendera, vore att enbart justera internhyrorna mellan Stadsfastigheter och den brukande verksamheten så att resultatkravet skulle kunna uppnås trots det faktum att avskrivningsbeloppen förändras. Detta är dock inte att rekommendera med tanke på att kvalitén på de tjänster som erbjuds då möjligtvis kan komma att påverkas negativt om mer resurser måste läggas på att betala hyror.

Dessutom är det orimligt att olika verksamheter ska behöva förhålla sig till olika förändringar. I räkneexemplet med de tre skolorna i Malmö stad skulle exempelvis Strandskolan behöva förhålla sig till en ny hyreskostnad som ökar med ungefär en halv miljon kronor medan de andra två skolorna skulle få förhålla sig till liknande hyror eller till och med aningen lägre hyresbelopp. Som nämnts tidigare kan skillnaden exempelvis förklaras med att Strandskolan är nyare och därmed består av mer teknikintensiva komponenter med kortare avskrivningstider. Att en tuffare avskrivningstakt ska kunna leda till att elever på olika skolor ska få olika förutsättningar är inte syftet med komponentansatsen och därmed torde en omfördelning mellan Stadsfastigheter och Stadskontoret ses som det mest rimliga alternativet för att försöka bibehålla verksamheternas förutsättningar på så lika nivåer som möjligt.

7.3 Implementering av komponentansatsen

Mycket av uppsatsens empiriska insamling har behandlat frågan huruvida den subjektivitet som är tillämplig på komponentansatsen är passande eller inte samt hur Malmö stad har bestämt vad som kan anses vara *betydande* komponenter med *väsentligt* skilda nyttjandeperioder. Arbetet med att ta fram en komponentmall, tillämplig för hela organisationen, har präglats av diskussioner mellan byggnadsingenjörer och en kalkylator. De i projektgruppen involverade ekonomerna har därmed haft lite, eller i många fall, inget inflytande alls gällande de komponenter som ska tillämpas. Mallen som utarbetats innehåller åtta huvudkategorier inom vilka mer specifika underkategorier med skilda avskrivningsplaner kan identifieras. Allt som allt rör det sig om 19 kategorier med avskrivningstider från 10-75 år. Detta är en förändring som, på grund av den ökade teknikintensiteten i dagens fastigheter, kommer leda till att den tidigare gällande avskrivningstiden på 33 år kommer förändras och efter en implementering av komponentavskrivningar mest troligt i genomsnitt istället ligga på 29 år.

Implementeringen av komponentansatsen inom kommunal verksamhet görs framför allt eftersom det från 2014 kommit explicita krav från RKR att öka den goda redovisningsseden samt förbättra den rättvisande bilden som redovisningen har i huvudsyfte att uppfylla. Detta till trots är komponentuppdelningar något som efterfrågats inom Malmö stads organisation Stadsfastigheter och faktiskt, om än i mindre utsträckning, redan använts då investeringar gjorts till fastigheter utan bokförda värden. Detta innebär att det redan finns fastigheter inom det totala fastighetsbeståndet som har komponenter som skrivs av med kortare eller längre avskrivningstider än de generellt använda 33 åren.

Implementeringen kan därtill motiveras med den institutionella redovisningsteorin som presenterades ovan. För en stor organisation som uppsatsens fallstudie behandlar är det troligt att den tvingande isomorfismen ligger till grund för implementeringen.

Att Malmö stad aktivt skulle välja att inte följa de explicita krav som RKR ställer på komponentavskrivningar kan anses otroligt och förändringen är därför av tvingande karaktär på grund av nya formella krav. Det är ytterligare rimligt att mindre kommuner kommer införa förändringen mer eller mindre på grund av den härmande/mimande isomorfismen med den anledningen att de vill handla för att uppnå legitimitet i likhet med större kommuner. Det är därför möjligt, vilket visat sig under de genomförda intervjuerna, att många mindre kommuner valt att inte påbörja arbetet med komponentmallar utan istället väntar på att större kommuner ska bistå dem med ett lämpligt ramverk att förhålla sig till.

7.4 Fördelar med komponentansatsen

I uppsatsen har det tidigare nämnts att det huvudsakliga syftet med att implementera komponentansatsen är att ge en mer rättvisande bild av en organisations ekonomiska ställning. Detta uppnås då en komponentuppdelning leder till mer relevanta avskrivningsbelopp samt eftersom materiella anläggningstillgångar troligtvis skrivs av på mer korrekta nyttjandeperioder och inte på perioder fastställda utifrån generella uppskattningar. Vidare kommer komponentansatsen leda till att en stor del av de underhållsinsatser som görs, och som tidigare kostnadsförts, i framtiden kommer aktiveras och bli en del av en tillgångs faktiska bokförda värde och därmed bättre spegla dess faktiska värde. Att implementeringen av en ny redovisningsstandard ökar den goda redovisningsseden samt ger en mer tillförlitlig bild av en organisations ekonomiska ställning bör ses som en stor fördel. Även de intervjuade ekonomerna har reflekterat över detta och menat att även om det finns vissa svårigheter med att implementera komponentansatsen så överstiger fördelarna med den dessa svårigheter. Att komponentansatsen kommer leda till mer rättvisande återspeglings av materiella anläggningstillgångars faktiska värden stämmer även överens med vad Lind och Hellström (2011) presenterade i sin rapport *Komponentavskrivningar i kommuner och landsting*.

Till följd av det faktum att underhåll i större utsträckning kommer aktiveras som en del av en tillgångs bokförda värde är det också möjligt att undvika en situation där en materiell anläggningstillgång med hög prestanda har ett bokfört värde som antingen är väldigt lågt eller kanske till och med noll. Detta eftersom underhållet tidigare inte inkluderats i dess värde om det inte ansetts ha varit standardhöjande. Även detta kan anses vara en stor fördel med komponentansatsen eftersom den ekonomiska ställningen som nu kan komma att presenteras, det vill säga det bokförda anskaffningsvärdet inklusive det underhåll som genomförts på tillgången, torde bli mer verklighetspeglande och mer rättvisande.

Rent krasst är det troligt att ett införande av komponentavskrivningar i många fall på sikt kommer leda till större avskrivningsbelopp och därmed lägre bokförda värden, vilket skulle vara förenligt med försiktighetsprincipen. Däremot är övergången till att

i större utsträckning aktivera underhållsarbete på fastigheter, i stället för att som tidigare kostnadsföra det, mindre förenligt med försiktighetsprincipen eftersom det bokförda värdet på en fastighet då ökar. Troligtvis kommer det dock att kompenseras av de större avskrivningarna, och den paradoxala risken att kunna hamna i en situation med en välunderhållen fastighet med ett högt marknadsvärde med helt avskrivet värde undviks. Det innebär i sin tur att risken för onaturligt stora realisationsvinster vid avyttring av sådana fastigheter försvinner, vilket skulle kunna sägas vara förenligt med försiktighetsprincipen och därmed kunna ses som en fördel med komponentansatsen. I uppsatsens sjätte kapitel visade de genomförda simuleringarna dock att avskrivningsbeloppens storlek efter en implementering av komponentansatsen blev av varierande karaktär. Beroende på vilken av mallarna som användes för att genomföra beräkningarna blev beloppen i några fall större och i några fall mindre. Att det inte finns någon direkt och konsekvent koppling till större eller mindre avskrivningsbelopp skulle därmed kunna vara ett argument för att individuella objektsberäkningar och komponentuppdelningar skulle behöva göras. Det skulle även kunna anses ligga i linje med försiktighetsprincipen samtidigt som den goda redovisningsseden ökat ytterligare. Även objektens bokförda värde, dess avskrivningsplaner och redovisningens rättvisande bild hade ökat även om den administrativa bördan troligtvis blivit för stor.

Vidare har det under uppsatsens empiriska insamling framkommit en del andra fördelar som kan efterfölja en implementering av komponentansatsen. Dels är det med tanke på att underhåll nu ska aktiveras i större utsträckning möjligt att organisationer kommer, då de har likvida medel att tillgå, genomföra större underhållsinsatser. Detta möjliggörs eftersom insatserna inte påverkar periodens resultat på samma sätt som de hade gjort tidigare då en kostnadsföring har varit den bokföringsmässiga vägen att gå. Indikationer från Malmö stad tyder på att detta är ett möjligt utfall och att de underhållsplaner som finns att tillgå kan komma att åsidosättas för att utföra ett antal underhållsinsatser samtidigt. Med detta tillvägagångsätt uppkommer dock vissa prioriteringssvårigheter samt en diskussion kring hur en gränsdragning mellan underhåll och investering ska göras. Detta diskuteras vidare i uppsatsens senare kapitel.

Ytterligare har det framkommit att den subjektivitet som kan förknippas med komponentansatsen, och det principbaserade regelverk den härstammar ifrån, delvis ses som positiv. Att kunna anpassa komponentansatsen till specifika objekt och inte behöva förhålla sig till ett regelverk kommer att underlätta arbetet med specifika objekt, även om en utarbetad mall på det stora hela är att föredra för att inte arbetsbördan ska bli för stor.

7.5 Generella konsekvenser och svårigheter med komponentansatsen

Trots det faktum att uppsatsens empiriska insamling, tillsammans med den litteraturgenomgång som genomförts, visar på att det finns självklara fördelar med att

göra komponentavskrivningar istället för traditionella avskrivningar finns det även svårigheter och konsekvenser att beakta. Det är viktigt för en kommunal verksamhet att i implementeringsstadiet vara medveten om vad som kan komma att inträffa efter implementeringen samt hur organisationen på det mest effektiva sättet ska kunna handskas med de svårigheter som finns.

En av de mest uppenbara svårigheter som föreligger inför en implementering av komponentansatsen är det faktum att redovisningsstandarden härstammar från ett principbaserat redovisningsregelverk, vilket har inneburit att även RKR valt att behålla komponentansatsen som en principbaserad standard. Det innebär i korta drag att det inte förekommer ett direkt regelverk för hur kommuner ska genomföra implementeringen av komponentansatsen eller hur själva komponentuppdelningen ska gå till. Det blir därför upp till varje kommun att själva tolka den goda redovisningsseden och avgöra vad som kan anses vara *betydande* komponenter med *väsentligt* skilda nyttjandeperioder. Detta i sin tur leder till att kommunernas tolkningar i mångt och mycket kommer innehålla en hel del subjektivitet vilket också möjliggör att de 290 svenska kommunerna alla skulle kunna ha olika ramverk att förhålla sig till. Att så skulle bli fallet är dock ganska otroligt. Utifrån den institutionella redovisningsteorin kommer organisationer söka legitimitet. Detta kan komma att uppnås i ett tillstånd av isomorfism; ett tillstånd där den organisatoriska strukturen, i detta fall arbetet med komponentavskrivningar, kommer likna varandra (DiMaggio & Powell, 1983). Att uppnå ett tillstånd av isomorfism kan som nämnts tidigare göras på olika sätt (DiMaggio & Powell, 1983). Det faktum att så skulle komma att bli fallet bland många kommuner kan ytterligare underbyggas med att offentlighetsprincipen råder. Det finns alltså små möjligheter och framför allt inga direkta incitament för kommuner att dölja sitt arbete med hur implementeringen ska gå till. Istället är det rimligt att anta att det efter ett antal år kommer att vara möjligt att identifiera spridningseffekter från kommuner som framgångsrikt arbetat med komponentansatsen. Viljan att dela med sig och samarbeta har lyfts fram under de intervjuer som genomförts under uppsatsens gång. Troligtvis är det framför allt mindre kommuner, med mindre ekonomiorganisationer, som är angelägna av att ta del av större kommuners arbete då det är troligt att dessa kommer ligga i framkant. Detta skulle i så fall kunna liknas med den härmande och mimande isomorfismen samt den kognitiva pelaren av den tidiga institutionella redovisningsteorin. Att större kommuner, som rimligtvis kan komma att ligga i framkant med tanke på deras större ekonomiorganisationer och därmed större resurser, efterliknar varandra kan istället förklaras av den normativa isomorfismen. Att efterlikna varandra och samarbeta i arbetsprocessen inför och under implementeringen kan ses som ett stöd i att lösa eventuella svårigheter med komponentansatsen.

Som en del i implementeringsarbetet, vilken också lyfts fram som en svårighet av de intervjuobjekt som intervjuats, är den gränsdragningsproblematik som finns; även den beroende på det mått av subjektivitet som föreligger med komponentansatsen. Gränsdragningsproblematiken kan delas upp i två delar. I ett första skede när ett

ramverk utarbetas måste det avgöras huruvida det ska finnas en beloppsgräns för vad som ska anses vara underhåll och därmed kostnadsföras och vad som ska anses vara investeringar och därmed aktiveras, tillsammans med anskaffningsvärdet för en tillgång. Denna gränsdragningsproblematik kommer troligtvis att finnas för alla kommuner, men den beloppsgräns som kommer att användas kommer mest troligt att variera. Inom svenska kommuner finns det olika typer av materiella anläggningstillgångar och det kommer därför fortfarande vara nödvändigt att kostnadsföra mindre underhållsinsatser. Exempelvis vore det orimligt att en lagning av ett mindre hål i en väg som är komponentuppdelad aktiveras, medan ett byte av fönster på en hel fastighet är mer rimligt att aktivera. Detta är en avgränsning som kommer att få göras för varje kommun då det är troligt att exempelvis Malmö stad kommer ha en högre beloppsgräns än vad en mindre kommun kommer att ha.

Vidare uppstår ytterligare en gränsdragningsproblematik när det kommer till att komponentuppdelat det befintliga fastighetsbeståndet. Fastighetsbestånden är i många fall väldigt omfattande och även om en komponentuppdelning av alla objekt hade lett till den mest rättvisande bilden och varit mest förenlig med god redovisningssed hade det arbetet för en stor kommun mest troligt lett till en alldeles för stor arbetsbörda. För en mindre kommun med mindre bestånd torde dock en komplett uppdelning vara möjlig. Att tro att ett isomorft tillstånd ska uppnås mellan större och mindre kommuner, med avseende på antal komponentuppdelade tillgångar, är dock mindre rimligt med tanke på de, i mångt och mycket, varierande karaktärerna på anläggningsregisterna. Då svårigheterna i stor utsträckning ligger i att redovisningstandarden är principbaserad har det under uppsatsens intervjuer lyfts argument som menar på att ytterligare vägledning från framför allt SKL hade varit att föredra för att underlätta implementeringsarbetet. Denna brist till trots har intervjuobjekten i det stora hela varit nöjda med att på egen hand få utarbeta det ramverk som Malmö stad ska använda i sitt implementeringsarbete.

Gränsdragningsproblematiken kan sammanfattas i att mer underhållsinsatser kommer att anses vara investeringar och därmed aktiveras tillsammans med en anläggningstillgångs anskaffningsvärde. För studiens fallobjekt Malmö stad kommer detta medföra att de tidigare använda driftsbudgetarna omvandlas till så kallade investeringsbudgetar. För att hantera små nödvändiga underhåll, så som att laga saker som akut gått sönder, kommer det dock vara lämpligt att en del av driftsbudgeten behålls och kan användas för att underhålla komponenter där gränsvärdet för en investering inte uppnås. I takt med att investeringarna ökar är det också rimligt att anta att skuldsättningsgraden inom kommuner runt om i landet kommer att stiga. En förhöjd skuldsättning i sin tur leder normalt till att en organisations räntekostnader stiger, vilket även skulle bli fallet inom en kommunal organisation.

När arbetet med att implementera komponentansatsen och när de nämnda svårigheterna benämnts ut kommer en del konsekvenser troligtvis att efterfölja implementeringen av komponentansatsen. Utöver en fortsatt, till viss del utökad

arbetsbörda, kommer den rent redovisningstekniska aspekten att få konsekvenser på andra områden inom en kommun. Under uppsatsens intervjuer har några av dessa konsekvenser lyfts fram och de kommer att analyseras här nedan.

En central konsekvens som är viktig att belysa och framför allt för de inblandade ekonomerna att tänka på efter implementeringen är att komponentansatsen, på grund av det faktum att underhåll i mycket större utsträckning kommer att aktiveras, kommer leda till reella resultat effekter. Till följd av ökade investeringsbelopp som påverkar balansräkningen istället för resultaträkningen är det troligt att många kommuners årliga resultat initialt kommer att påverkas positivt. För en stor kommun som Malmö är det inte omöjligt att resultatpåverkan blir så stor som upp mot en kvarts miljard. En stor utmaning blir därmed, för de tjänstemän involverade i implementeringsprocessen, att få politikerna, som i större utsträckning kan anses vara lekmän med avseende på ekonomifrågor, att förstå att det inte är pengar som har frigjorts och att kommunens likvida medel har ökat utan att det istället handlar om en omfördelning av pengar som i framtiden måste användas för att betala de avskrivningsbelopp som i takt med att mer och mer underhåll aktiveras kommer att öka. Att en redovisningsteknisk process ger reella resultatkonsekvenser kommer därför, framför allt inom stora kommuner där resultatpåverkan blir större, bli en högst pedagogisk fråga. Att uppnå ett förbättrat resultat skulle annars mycket möjligt kunna få kommunstyrelsen och kommunfullmäktige att investera de pengar som kan tänkas ha frigjorts i andra projekt; projekt som sedan hade blivit svåra att fullfölja i takt med att avskrivningsbeloppen till följd av komponentavskrivningarna mest troligtvis kommer att öka.

Uppsatsens fallstudie har visat krav på ytterligare en pedagogisk fråga som troligtvis är generaliserbar för även andra svenska kommuner. I Malmö stad är det som nämnts tidigare Stadsfastigheter som hyr ut fastigheter till de övriga förvaltningarna inom kommunen. Förvaltarna inom kommunen är i stor utsträckning inte ekonomer och därmed tillkommer ytterligare en pedagogisk utmaning. Som nämnts ovan så är det, till följd av komponentansatsen, möjligt att mindre underhållsinsatser prioriteras ned och slås ihop för att möjliggöra större insatser för att på så sätt kunna aktivera investeringsbeloppen i enlighet med de gränsdragningar kommunen väljer att göra. Nästa pedagogiska utmaning grundar sig därmed på att få förvaltarna, som även de på samma sätt som politikerna är lekmän när det kommer till redovisningsfrågor, att förstå att helt nödvändiga underhållsinsatser kan komma att skjutas på i tiden.

Det är dock viktigt att inse att införandet av komponentansatsen på sikt bör leda till ett nollsummespel. I takt med att mer och mer underhåll aktiveras kommer resultatpåverkan bli större i samband med att avskrivningsbeloppen ökar och de positiva resultaten från tidigare år kommer därför behövas för att täcka de ökade kostnaderna. Detta borde, om politiker och förvaltare lyckas inse problematiken, inte bli några större svårigheter om de involverade personerna resonerar rationellt och håller sig till de underhållsplaner som redan finns utarbetade. Risken ligger i att

politikerna börjar använda de förbättrade resultatet till andra saker än att betala framtida avskrivningar. En eventuell lösning på detta skulle vara att göra en avsättning som är hänförlig till de belopp som implementeringen av komponentansatsen leder till. Detta är dock i dagsläget inte möjligt eftersom det inte föreligger ett faktiskt framtida utflöde av pengar ur kommunen.

Ytterligare en trolig, reell konsekvens är att den så kallade skolpengen som privata skolor erhåller per elev kommer att behöva justeras. Skolpengen fördelas till friskolor utifrån en genomsnittlig kostnad för hela skolverksamheten inom kommunen. Kapitalkostnader och därmed avskrivningar är en del av denna beräkning och i samband med att komponentansatsen implementeras kommer den genomsnittliga kostnaden att förändras. Högre avskrivningsbelopp skulle innebära en högre genomsnittlig kostnad och friskolorna skulle därför kunna kräva högre skolpeng. Lägre avskrivningsbelopp skulle innebära en motsatt effekt. Oavsett om det, när alla skolor är komponentuppdelade och nya avskrivningsbelopp beräknats, slutar med totalt högre eller lägre avskrivningar kommer detta vara en faktor som de behöver ta hänsyn till i budgetprocessen med avseende på skolpengen till externa aktörer.

Kapitel 8 - Slutsats

I uppsatsens avslutande kapitel besvaras frågeställningen och de slutsatser som infunnit sig under arbetsprocessens gång presenteras. Avslutningsvis diskuteras även förslag till framtida forskning.

8.1 Vilka konsekvenser kommer komponentansatsen ha på internprissättning inom svenska kommuner?

I enlighet med den rekommendation som RKR presenterade under 2013 ska svenska kommuner numera, på liknande vis som bolag som tillämpar antingen IFRS eller K3, göra komponentavskrivningar på sina materiella anläggningstillgångar. Att implementera komponentansatsen är något som initialt, men även på sikt, kommer att påverka de avskrivningsbelopp som redovisas i svenska kommuner. Nya avskrivningsbelopp kan i sin tur komma att få stora konsekvenser för hur resursallokering sker inom svenska kommuner eftersom det är högst troligt att internprissättningen som används kommer att påverkas. I uppsatsens fallstudie presenteras ett förhållande mellan tre aktörer, den styrande nämnden, den förvaltande nämnden samt den brukande nämnden. Inom detta förhållande kommer vissa omfördelningar behöva göras för att handskas med de konsekvenser nya avskrivningsbelopp kan komma att leda till. Det är högst troligt att detta är ett förhållande som går att applicera på flera svenska kommuner och att slutsatserna därmed är generaliserbara.

Nya avskrivningsbelopp innebära att internhyrorna antingen borde justeras upp eller ned i relation till vad som sker med de årliga avskrivningarna. Det är dock möjligt att exkludera effekten av att nya avskrivningsbelopp blir gällande och lösa omfördelningsproblematiken på annat vis. Förslagsvis är det rimligt att omfördelningen görs mellan den styrande och den förvaltande nämnden för att undvika att påverka verksamheterna som närmre påverkar kommuninvånarna. Det skulle leda till att hyresjusteringar därmed görs precis som tidigare och justeras i enlighet med övriga mer generella prisuppgångar och inte påverkas direkt av en redovisningsteknisk princip. Varför detta är en lämplig lösning kan motiveras med att komponentansatsen, beroende på hur kommunerna väljer att komponentuppdelar sina fastigheter, kommer innebära att olika avskrivningsbelopp kommer behöva tillämpas på olika fastigheter. Det är exempelvis troligt att nya byggnader kommer drabbas av större avskrivningar än tidigare eftersom andelen teknikintensiva komponenter med lägre avskrivningstid mest troligt är större än i en äldre byggnad som därför skulle kunna komma att få lägre avskrivningar. Inkluderas de nya avskrivningsbeloppen i hyresmodellen och hyrorna därefter justeras antingen upp eller ned behöver ytterligare allokeringsofördelningar justeras. De kommunbidrag som den brukande nämnden erhåller från den styrande nämnden kommer då att behöva justeras och det finns risk för att olika verksamheter kommer få olika förutsättningar beroende på vilken lokal de huserar sin verksamhet i. Att kommuninvånare ska påverkas antingen positivt eller negativt beroende på exempelvis åldern på en byggnad är inte avsikten med att införa

komponentansatsen och det kan därför anses rimligt att försöka justera allokeringen mellan den styrande och den förvaltande nämnden i det ovannämnda triangelförhållandet.

8.2 Vilka övergripande konsekvenser kommer komponentansatsen leda till inom svenska kommuner?

Utöver att internprissättningen inom en kommun kan komma att behöva omarbetas och justeras finns det konsekvenser av mer övergripande karaktär som kan komma att inträffa efter en implementering av komponentansatsen. Det är konsekvenser som svenska kommuner bör vara medvetna om inför och under implementeringsarbetet för att lyckas undvika framtida problem.

En initial konsekvens som är av största vikt att fundera över är det faktum att övergången från en så kallad driftsbudget där underhåll kostnadsförs till en så kallad investeringsbudget där underhåll aktiveras som en del av en tillgångs anskaffningsvärde kommer leda till reella resultatkonsekvenser. Att börja aktivera underhåll som tidigare varit en självklarhet att kostnadsföra resulterar i att de årliga resultaten initialt kommer att förbättras avsevärt. En naturlig reaktion hos politikerna i en kommun skulle kunna vara att försöka använda de frigjorda pengarna för att förbättra verksamheter på andra håll, exempelvis anställa nya lärare inom skolverksamheten. Det blir därför en högst pedagogisk fråga för de inblandade i implementeringsarbetet att förmedla till politikerna att likvida medel inte frigjorts och att pengarna kommer behövas framöver för att täcka de stigande avskrivningsbeloppen i takt med att mer och mer underhåll aktiveras. Ett rationellt tänkande med oförändrade underhållsplaner är därför av största vikt och ska över tid, när underhållsplanerna är fullföljda, resultera i ett nollsummespel där de nya avskrivningsbeloppen tar ut de minskade underhållskostnaderna.

Utöver den reella resultatpåverkan som komponentansatsen kommer leda till, kommer ytterligare en reell konsekvens att inträffa oavsett om avskrivningsbeloppen stiger eller sjunker. Den så kallade skolpengen som friskolor har laglig rätt till från kommunen kommer att behöva justeras. Skolpengen beräknas och fördelas utifrån genomsnittliga kostnader för skolverksamheten. Som en del av denna genomsnittsberäkning ingår kapitalkostnader och därmed årliga avskrivningar. Beroende på hur de nya avskrivningsbeloppen beräknas inom svenska kommuner kommer de antingen bli högre eller lägre och den genomsnittliga kostnaden för skolverksamheten kommer att förändras. Ett högre belopp leder till att skolpengen till externa aktörer måste justeras upp medan lägre avskrivningar hade möjliggjort att skolpengen till externa aktörer skulle kunna justeras ned. På sikt är det som sagt troligt att avskrivningsbeloppen stiger i takt med att mer och mer underhåll aktiveras som en del av anskaffningsvärdet och skolpengen som betalas ut bör då bli större. Detta leder till att kommunen måste budgetera för högre skolpeng till externa aktörer

och därmed göra nya resursallokeringar. Följande är en problematik som inte går att omfördela sig runt utan ett faktum som troligtvis kommer leda till att den kommunala verksamheten på ett eller annat sätt kommer drabbas negativt samtidigt som friskolor med låga lokalhyror kan komma att göra större välfärdsvinster. Precis som med övriga konsekvenser bör dock även de initiala skillnaderna i skolpengen komma att mynna ut i ett nollsummespel då avskrivningsbeloppen kompenseras av bland annat lägre underhållskostnader för skolverksamheten.

8.3 Diskussion

Det huvudsakliga syftet med RKR:s rekommendation är att förbättra redovisningen inom svenska kommuner och rekommendationen tar därför ingen hänsyn till vad som händer efter dess implementering. Kan det då anses vara relevant för svenska kommuner att implementera komponentansatsen med tanke på vilka svårigheter som föreligger och vilka reella konsekvenser som kan komma att efterfölja?

Under uppsatsen har flertalet fördelar med komponentavskrivningar lyfts fram från såväl tidigare litteratur (Lind 2002; Lind & Hellström, 2011) som från uppsatsens intervjuobjekt. Framför allt menar de involverade ekonomerna på Malmö stad, precis som RKR, att implementeringen av komponentavskrivningar kommer leda till en bättre och mer rättvisande redovisning. Detta stämmer överens med den tidigare forskning som gjorts inom ämnet (Lind & Hellström, 2011). Ytterligare kan en implementering av komponentansatsen i stor utsträckning anses ligga i linje med försiktighetsprincipen och därmed ytterligare vara förenlig med god redovisningssed. Det finns också belägg för att tro att komponentavskrivningar kan komma att leda till att underhållsplanerna i större utsträckning följs eftersom aktiveringar av större underhållsinsatser möjliggör just större insatser utan att de får för stora effekter på de årliga resultaten.

Svårigheterna som föreligger är något som initialt kommer leda till att arbetsbördan med implementeringen kommer att öka inom kommunerna, men när ett internt regelverk är utarbetat kommer avskrivningarna kunna göras precis som vanligt. Omfördelningsproblematiken som nämnts ovan och de resultateffekter som kommer inträffa är något som kommer behöva diskuteras intensivt under ett initialt skede. Att skolpengen måste justeras är svårt att komma runt, men övriga konsekvenser kan i stor utsträckning vara problem som efter att ha utarbetat ett solitt internt regelverk inte ställer till några större svårigheter. Sammantaget är det därför rimligt att tro att komponentansatsen kommer leda till att den kommunala redovisningen förbättras och att den kommunala verksamheten inte ska behöva påverkas negativt. Därmed är en implementering av komponentansatsen, trots de svårigheter och de eventuella konsekvenserna som föreligger, rimlig för kommunal redovisning.

8.4 Förslag till framtida forskning

Under uppsatsens gång är det naturligt att ytterligare frågor har väckts. Detta är tyvärr frågor som till följd av tids-och resursbrist har behövt avgränsas ifrån uppsatsen. Även frågor av karaktär att de med fördel bör undersökas i framtiden har uppkommit och därför lämnats därhän av naturliga skäl. Exempelvis hade det framöver varit intressant att undersöka huruvida en högre belåningsgrad inom svenska kommuner, som en konsekvens av övergången till en investeringsbudget, hade lett till stora effekter på de kostnadskalkyler som görs för att bland annat beräkna internhyror. Vidare vore det även lärorikt att belysa frågan kring tillståndet av isomorfism bland svenska kommuner. Har implementeringen av komponentansatsens skett på liknande vis runt om i Sverige eller finns det skillnader i de interna regelverk som används i svenska kommuner beroende på exempelvis storlek eller geografiskt läge?

En fråga av mer aktuell karaktär som hade varit möjlig att belysa redan nu, eller inom en snar framtid, hade varit att undersöka huruvida det föreligger likheter mellan implementeringen av komponentansatsen i svenska kommuner och arbetet med komponentavskrivningar i bolag som antingen tillämpar IFRS och därmed IAS 16 eller det svenska regelverket K3. Följs de principbaserade redovisningsstandarderna på liknande vis eller föreligger skillnader?

Referenser

Tryckta källor

Aiken, M., & McCrae, M. (1992). Full Cost Pricing and Public Sector Reporting: Alleviating Undisclosed Short-run Measurement Biases of "User to Pay" Policies, *Financial Accountability and Management*, 8(1), s. 13-34.

Andersson, P, M. & Hansson, L. (1989). *Beställare-utförare: ett alternativ till entreprenad i kommuner: rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi*. Stockholm: Allmänna Förlaget

Ax, C. Johansson, C., & Kullvén, H. (2011). *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber.

Bergstrand, J. (2003). *Ekonomisk styrning*. Lund: Studentlitteratur.

Bokföringsnämnden. (1999). *RR 12 - Materiella anläggningstillgångar*.

Brorström, B., Falkman, P., Haglund, A. & Lagerbro, A. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

Brorström, B., Haglund, A., & Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi*. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.

Burns, J., & Scapens, R, W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11(1), s. 3-25.

Castellum. 2010-11-29. *Remissvar - Upprättande av Årsredovisning (K3)*. Stockholm

Collin, S-O. Y., & Hansson, L. (1993). *Kommuner och landsting i förändring*. Lund: Studentlitteratur.

Collin, S-O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009) Explaining the Choice of Accounting Standards in Municipal Corporations: Positive Accounting Theory and Institutional Theory as Competitive or Concurrent Theories. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, s. 141-174.

Christiaens, J. (2002). Symposium on Local Government Accounting Reforms in Europe: Introduction, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14(4) s. 560-564.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), s. 147-160.

Ekonomistyrningsverket. (2000). *Att styra avgiftsbelagd verksamhet*. Stockholm: Ekonomistyrningsverket.

Emmanuel, C., & Mehafdi, M. (1994). *Transfer Pricing*. San Diego: Academic Press Inc.

FAR Akademi. (2014). *IFRS-Volymer 2014 (IAS 16 - Materiella anläggningstillgångar)*. Stockholm: FAR Akademi

Finansdepartementet. (2004). *Utredning om redovisning och beskattning*. Stockholm: Finansdepartementet

Grönlund, A., Tagesson, T., & Öhman, P. (2013) *Principbaserad redovisning*. Lund: Studentlitteratur

Hellman, N., Nordlund, B., & Pramhäll, C., (2011), Förbättrad redovisning med komponentansats: Nyttan överstiger kostnaderna. *Balans 2011/12*.

Hopper, T., Scapens, R. W., & Northcott, D. (2007). *Issues in Management Accounting*. Essex: Pearson Education Limited.

Höst, M., Regnell, B., & Runeson, P. (2006). *Att genomföra examensarbete*. Lund: Studentlitteratur

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

Lantz, B. (2000). *Internprissättning med effektiva incitament*. Göteborg: Bokförlaget BAS

Lapsley, I. 2009. New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45 (1).

Lind, H., & Hellström, A. (2011). *Komponentavskrivning i kommuner och landsting*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting

- Lind, H., & Hellström, A. (2012). *Internhyra - Rätt incitament för effektiva lokaler*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting
- Lüder, K., & Jones R. (red.) (2003). *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft
- Marton, J., Lumsden, M., Pettersson, A-K., Rimmel, G., & Lundqvist, P. (2013). *IFRS - i teori och praktik*. Stockholm, Sanoma Utbildning.
- Nordlund, B. (2010) *Rapport - Avskrivningstider för byggnader (bostäder och kontor)*. Stockholm: Fastighetsägarna Sverige
- Olve, N-G & Samuelson, L. A. (2008). *Controllerhandboken*. Stockholm: Liber AB
- Rådet för Kommunal Redovisning. (2014). *Rekommendation 11.4 - Materiella anläggningstillgångar*. Stockholm
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2007.) *Research Methods for Business Students*, 4 uppl. Harlow: Prentice Hall.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and Organizations: Ideas and Interests*. Thousands Oaks: SAGE Publications, Inc.
- SFS 1991:900. *Kommunallag*. Stockholm: Justitiedepartementet
- SFS 1995:1554. *Årsredovisningslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet
- SFS 1997:614. *Lag om kommunal redovisning*. Stockholm: Justitiedepartementet
- Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO). 2010-10-29. *Remissyttrande - Upprättande av Årsredovisning (K3)*. Stockholm
- Svenska Bostäder. 2010-11-29. *Remissvar - Upprättande av Årsredovisning (K3)*. Vällingby
- Thomasson, J. (2011). *Extern redovisning och finansiell analys*. Stockholm: Liber
- Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*. Thousands Oaks: SAGE Inc.

Elektroniska källor

Bokföringsnämnden. (2013). *Bokföringsnämndens Vägledning - Årsredovisning och koncernredovisning*. Hämtad 2015-02-10 från <http://www.bfn.se/REDOVISNING/VAG/VL12-1-K3.pdf>

Bokföringsnämnden. (2015) *Bokföringsnämndens vägledning - Materiella anläggningstillgångar*. Hämtad 2015-02-03 från <http://www.bfn.se/redovisning/vag/VL01-3-materiellaAT.pdf>

Hübel, J., & Isemo, M. (2011). *Internprissättning i Sveriges Kommuner* (Masteruppsats). Linköping: Institutionen för ekonomisk och industriell utveckling. Tillgänglig: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:463317/FULLTEXT01.pdf>

Lind, H. (2002). *Nya principer för avskrivning*. Hämtad 2015-01-29 från <http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7289-074-6.pdf?issuusl=ignore>

KPMG. (2013). *En snabbguide i K3 – Nytt regelverk för redovisning*. Hämtad 2015-04-06 från <http://www.kpmg.com/SE/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/Publikationer-2014/Documents/Snabbguide-i-K3.pdf>

Malmö stad. (2015a). *Kommun & Politik - Förvaltningar*. Hämtad 2015-02-12 från <http://malmo.se/Kommun--politik/Organisation/Forvaltningar.html>

Malmö stad. (2015b). *Stadskontoret - Om oss*. Hämtad 2015-03-01 från <http://malmo.se/Kommun--politik/Organisation/Forvaltningar/Stadskontoret/Om-stadskontoret.html>

Malmö stad. (2015c). *Stadsfastigheter*. Hämtad 2015-03-02 från <http://malmo.se/Kommun--politik/Organisation/Forvaltningar/Serviceforvaltningen/Stadsfastigheter.html>

Malmö stad. (2015d). *Gatukontoret - Om oss*. Hämtad 2015-03-01 från <http://malmo.se/Kommun--politik/Organisation/Forvaltningar/Gatukontoret/Om-Gatukontoret/Om-oss.html>

Nordlund, B. (2004). Komponentavskrivning på byggnader - företag som redovisar enligt IAS/IFRS. *Balans 2004 (3)*. Hämtad 2015-01-27 från <http://www.brec.se/Artiklar/03Nordlund.pdf>

Regeringskansliet. (2008). *Kommuner och landsting - organisation, verksamhet och ekonomi*. Hämtad 2015-02-12 från <http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/97/36/cf5a656d.pdf>

Rådet för Kommunal Redovisning. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning - En idéskrift om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*. Hämtad 2015-03-06 från <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/publikation22.pdf>

Rådet för Kommunal Redovisning. (2014). *Rekommendation 11.4 - Materiella anläggningstillgångar*. Hämtad 2015-02-07 från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/132910_Rekommendation_11.4.pdf

Rådet för Kommunal Redovisning. (2015). *Om RKR*. Hämtad 2015-01-28 från <http://www.rkr.se/om-rkr/>

Statistiska Centralbyrån. (2014). *Folkmängd i riket, län och kommuner 30 september 2014*. Hämtad 2015-02-12 från <http://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Befolkning/Befolkningens-sammansattning/Befolkningsstatistik/25788/25795/Kvartals--och-halvarsstatistik---Kommun-lan-och-rikt/378565/>

Ökvist, G. (2014). *Vetenskapsmetodik - Karolinska Institutet*. Hämtad 2015-01-28 från http://pingpong.ki.se/public/pp/public_courses/course05887/published/1289756281091/resourceId/3959718/content/infoweb/node-2610658/vetenskapsmetodik.pdf

Appendix 1 - Intervjuguider

Intervjufrågor Mats Hansson, 2015-02-20

- Berätta om din befattning och hur du är involverad i projektet med implementeringen av komponentavskrivningar.
- Hur ser budgetprocessen ut inom Malmö stad?
 - Finns det någon processmall som följs årligen eller anpassas arbetet utifrån den årliga situationen?
 - Hur ser samarbetet ut mellan politiker och tjänstemän ut i processen?
 - Har de involverade i budgetprocessen exempelvis någon inflytande kring hur komponentuppdelning ska göras och vilka avskrivningsplaner som ska tillämpas?
- Den huvudsakliga konsekvensen som vi undersöker i denna uppsats är huruvida införandet av komponentavskrivningar kommer att påverka internprissättningen av internhyror inom kommunen. Ser ni detta som ett problem i den nuvarande budgetprocessen?
 - Finns det några andra konsekvenser som ni ser som problematiska? Exempelvis övergången från en driftsbudget till en investeringsbudget.
- En trolig effekt med införandet av komponentavskrivningar är att avskrivningsbeloppen blir större. Är det därför troligt att de nämnder som påverkas kommer få justerade resultatkrav i framtiden eller kommer detta justeras på andra sätt?
 - Exempelvis genom att öka förvaltningarnas kommunbidrag och på så sätt möta höjda avskrivningskostnader hos exempelvis serviceförvaltningen?
 - Skulle det kunna leda till att budgetprocessen förändras i framtiden?
- Syftet med införandet av komponentavskrivningar är i mångt och mycket att ge en mer rättvisande bild av den ekonomiska ställningen. Men, införandet av denna rent redovisningstekniska process kan komma att få reella ekonomiska konsekvenser, så som förändringar i budget, internpriser etc. Hur ställer ni er till det?
 - Kan det försvåra ert arbete inom budgetprocessen på något vis?
- Ett rimligt antagande är att kommuner med eftersatt underhåll på fastigheter och andra anläggningstillgångar borde uppskatta införandet av komponentuppdelning. Är detta något som ni i budgetgruppen tänkt på?
- Tror du att övergången till en komponentuppdelning kan komma att få politiska reaktioner?

Intervjufrågor Bo Bremer, 2015-02-25

- Berätta om din befattning och hur du är involverad i processen att implementera komponentavskrivningar i Malmö stad.
- Syftet med införandet av komponentavskrivningar är huvudsakligen att ge en mer rättvisande bild av redovisningen. Hur ser du på införandet av komponentavskrivningar, tror du det leder till en bättre redovisning eller kommer nyttan inte överstiga den insats som krävs med exempelvis utarbetning av avskrivningsplaner etc.?
- Hur har arbetet med framtagningen av ett regelverk gått till?
 - Har ni tagit hjälp av diverse riktlinjer som finns tillgängliga eller anpassat regelverket Malmö stad?
- Hur har ni utarbetat vilka komponenter som ska ingå i byggnader och gator?
- Hur har ni utarbetat vilka avskrivningstider som ska gälla för olika komponenter?
 - Är detta något som är beroende på generella underhållsplaner?
- I ditt jobb som underhållssamordnare, kommer implementeringen av komponentavskrivningar medföra några förändringar?
 - Kommer exempelvis övergången från en driftsbudget till en investeringsbudget för majoriteten av underhåll påverka hur planeringen av underhåll går till?
 - Kan det även få effekter på hur eventuella skador på fastigheter hanteras och behandlas?
- Hur bedömer du att din administrativa börda har påverkats och kommer att påverkas i framtiden på grund av komponentuppdelningen?
- Tror du att övergången till en komponentuppdelning kan komma att få politiska reaktioner?

Intervjufrågor Thomas Ohlsson, 2015-03-04

- Berätta om din befattning och hur du är involverad i processen att implementera komponentavskrivningar i Malmö stad.
- Syftet med införandet av komponentavskrivningar är huvudsakligen att ge en mer rättvisande bild av redovisningen. Hur ser du på införandet av komponentavskrivningar, tror du det leder till en bättre redovisning eller

kommer nyttan inte överstiga den insats som krävs med exempelvis utarbetning av avskrivningsplaner etc.?

- Hur har arbetet med framtagningen av ett regelverk gått till?
 - Har ni tagit hjälp av diverse riktlinjer som finns tillgängliga eller anpassat regelverket Malmö Stad?
- Hur har ni utarbetat vilka komponenter som ska ingå i byggnader och gator?
- Hur har ni utarbetat vilka avskrivningstider som ska gälla för olika komponenter?
 - Är detta något som är beroende på generella underhållsplaner?
- I ditt jobb, kommer implementeringen av komponentavskrivningar medföra några förändringar?
 - Kommer exempelvis övergången från en driftsbudget till en investeringsbudget för majoriteten av underhåll påverka hur planeringen av underhåll går till?
 - Kan det även få effekter på hur eventuella skador på gator hanteras och behandlas?
- Hur bedömer du att din administrativa börda har påverkats och kommer att påverkas i framtiden på grund av komponentuppdelningen?
- Tror du att övergången till en komponentuppdelning kan komma att få politiska reaktioner?

Intervjufrågor Åsa Olofsson Olsson och Charlotta Abramo, 2015-03-05

- Berätta om din befattning och hur du är involverad i processen att implementera komponentavskrivningar i Malmö stad.
- Syftet med införandet av komponentavskrivningar är huvudsakligen att ge en mer rättvisande bild av redovisningen. Hur ser du på införandet av komponentavskrivningar, tror du det leder till en bättre redovisning eller kommer nyttan inte överstiga den insats som krävs med exempelvis utarbetning av avskrivningsplaner etc.?
- Hur ser du på det faktum att det ligger en del subjektivitet i bedömningen av vad som är en *betydande* komponent och vad som är en *väsentligt* skild nyttjandeperiod?
 - Finns det för- eller nackdelar med det?
- Vilka huvudsakliga för- och nackdelar ser du med komponentavskrivningar?

- Anser du att det är lämpligt för kommunal verksamhet att införa komponentavskrivningar?
- Hur har den administrativa bördan samt kostnaden påverkats under arbetet med implementeringen av komponentuppdelningen?
 - Är det troligt att även nästa år kommer präglas av extrainsatser då det befintliga beståndet ska inkluderas?
- Hur har ni valt ut de komponenter som ska nyttjas och på hur många år ska de skrivas av?
- Ser du någon problematik i övergången från en så kallad driftbudget på förvaltningsnivå till en investeringsbudget?
 - Är det möjligt att det kommer att påverka bedömningen av vad som kategoriseras som underhåll kontra investering?
- Tror du att övergången till en komponentuppdelning kan komma att få politiska reaktioner?
- Hur ser du på att en rent redovisningsteknisk process kan komma att få reella ekonomiska effekter?
 - Exempelvis skeva resultat bland drabbade förvaltningar, ny internprissättning, eventuellt förändrade budgetprocesser, etc.?

Intervjufrågor Camilla Nilsson, 2015-03-16

- Berätta om din befattning och hur du är involverad i arbetet med att implementera komponentavskrivningar i Malmö stad.
- Syftet med införandet av komponentavskrivningar är huvudsakligen att ge en mer rättvisande bild av redovisningen. Hur ser du på införandet av komponentavskrivningar, tror du det leder till en bättre redovisning eller kommer nyttan inte överstiga den insats som krävs med exempelvis utarbetning av avskrivningsplaner etc.?
- Hur ser du på det faktum att det ligger en del subjektivitet i bedömningen av vad som är en *betydande* komponent och vad som är en *väsentligt* skild nyttjandeperiod?
 - Finns det för- eller nackdelar med det?
- Vilka huvudsakliga för- och nackdelar ser du med komponentavskrivningar?
 - Anser du att det är lämpligt för kommunal verksamhet att införa komponentavskrivningar?

- Tror du att det är möjligt att få en rättvisande redovisning genom att implementera en generell mall för alla byggnader i det befintliga beståndet, eller tror du redovisningens kvalité hade förbättrats om en individuell uppdelning gjorts?
- Tror du att övergången till en komponentuppdelning kan komma att få politiska reaktioner?
- Hur ser du på att en rent redovisningsteknisk process kan komma att få reella ekonomiska effekter?
- Hur fungerar Serviceförvaltningens uthyrning av lokaler, med avseende på internhyror?
 - Är hyran kostnadsbaserad och vad ingår i kostnadsberäkningen?
 - Använder ni er av olika modeller för att beräkna internhyran för olika anläggningstillgångar?
 - Är det troligt att hyrorna kommer att förändras mycket när komponentuppdelningen implementeras?
 - Är det möjligt att få se den kostnadskalkyl ni använder er av vid fastställandet av internpriser?
- Är det möjligt att få tillgång till ett antal exempel så att vi kan genomföra simuleringar på skillnaden på avskrivningsbeloppen för några befintliga fastigheter som ska komponentuppdelas?

Intervjufrågor Felix Krause, 2015-04-20

- Syftet med införandet av komponentavskrivningar är huvudsakligen att ge en mer rättvisande bild av redovisningen. Hur ser du på införandet av komponentavskrivningar, tror du det leder till en bättre redovisning eller kommer nyttan inte överstiga den insats som krävs av kommuner?
- Hur ser du på det faktum att det ligger en del subjektivitet i bedömningen av vad som är en betydande komponent och vad som är en väsentligt skild nyttjandeperiod? Finns det för- och nackdelar med det?
- Samtliga av våra intervjuobjekt saknar en guide avseende ett eventuellt ramverk att förhålla sig till. Intervjuobjekten framhåller även sin önskan om workshops/seminarium. Hur ser du på det?
- Vilka huvudsakliga för- och nackdelar ser du med komponentavskrivningar?
- Anser du det lämpligt för kommunal verksamhet att införa komponentavskrivningar?

- Implementeringen kommer leda till att mycket av driften kommer övergå till att bli investeringar. Ser du någon problematik i denna övergång?
- Tror du övergången till komponentuppdelning kan komma att få politiska reaktioner?
- Hur ser du på att övergången till en komponentuppdelning kan komma att få reella ekonomiska effekter till exempel inverkan på kommuners internprissättning?

Appendix 2 – Komponentuppdelningsmallar

Objekt	Huvudkomponent	Byggnadsdel/Åtgärd	Ekonomisk livslängd/ Nyttjandeperiod Antal År	% -andel av bygg-kostnad
Byggnad	Utvändig mark 1-4	Röjning, Rivning, Schakt/Fyllning, Markbeläggning, Dränering, Ledningar, Kulvertar, Tunnlar, Vägar och planer, Marktrustning, Stödmurar, Trädgård och utemiljö.	40	10 %
	Stomme 5	Platta på mark, Bjälklag, Balkar, Pelare, Hisschakt.	75	25 %
	Yttervägg 6-7	Utfackningsväggar, Betongväggar, Isolering, Skrivmaterial, Fasadbeklädnad (ex. tegel, puts, betongelement).	40	5 %
	Innervägg 8	Regelväggar (regelstomme, isolering, skrivmaterial), Tegelväggar, Betongväggar, Lättklinkerblock.	20	5 %
	Yttertak 9-11	Takstomme (ex. takstolar), Inbrädning (ex. råspont), Taktäckning (ex. takpannor, papp, plåt), Takfot, Takgavlar, Takluckor, Takterrasser, Takaltaner.	40	5 %
	Stomkomplettering/ inre Ytskikt 12-15	Innertak, Undertak, Trappor, Ytskikt på golv och väggar (ex. trägolv, plastmattor, klinker, kakel), Fast inredning/utrustning (ex. skåp- o. köksinredning), Balkonger.	20	10 %
	Fönster/dörrar 16	Fönster (trä, aluminium, PVC, stål), Dörrar (trä, stål, aluminium), Fönsterpartier (trä, metall), Dörrpartier (trä, metall).	30	10 %
	Installationer 18-19	Vatten, Avlopp, Värme, Sanitet, Ventilation, El, Armaturer, Hissar.	30	15 %
	Installationer 17	Tele, (ex. ljud, bild, larm, passage, datanät), Styrsystem (SRÖ Styr, Regler, Övervakning), Kyla (ex. kyl- o. värmepumpar).	15	15 %

Komponentmall för Ny-och tillbyggnad inom Malmö stad.

Objekt	Huvudkomponent	Byggnadsdel/Åtgärd	Teknisk livslängd/ Nyttjandeperiod
			Antal År
Byggnad	Utvändig tomtmark 1	Konstgräs (normal standard), Lekutrustning.	10
	Utvändig tomtmark 2	Asfalt, Trästaket, Träplank, Träräcke, Exteriörbelysning.	20
	Utvändig tomtmark 3	Gräsytor omläggning, Buskar, Grusytor och Stenmjölsytor, Sten/Plattor (gat-, kuller-, natur-, granit-, betongsten), Kantstöd (betong/granit/trä), Värmekulvert, Dräneringsledningar, Trappor- och Stödmur, Nätstängsel och Stolpar, Skydds- och Avbärräcken, Grindar och Bommar, Belysningsstolpar.	40
	Utvändig tomtmark 4	Träd, Vatten-, Avlopps- och Värmeledningar, Brunnar/Betäckningar, Ytvattensystem.	60
	Stomme 5		75
	Yttervägg 6	Träpanel och Träskivor, Plåtfasader, Tegelfogar (omfogning), Skivor, Puts, Betong, Fasadtrappor, Balkonger, Skärmtak.	40
	Yttervägg 7	Tegel (även byte tegelbalkar).	60
	Innervägg 8	Omfogning innervägg, Omputsning innervägg.	20
	Yttertak 9	Takpapp.	25
	Yttertak 10	Takpannor tegel/betong, Takplåt (aluminium, galvat/lackerat, zink, rostfritt), Takduk, Sedumtak.	40
	Yttertak 11	Takplåt (koppar), Skiffertak.	60
	Stomkomplettering/ inre ytskikt 12	Innertak, Undertak, Vikväggar.	20
	Stomkomplettering/ inre ytskikt 13	Ytskikt golv/väggar (ex. parkett, plast, linoleum), Innertak, Undertak, Vikväggar. Fast inredning/utrustning (ex. skåp- o. köksinredning).	20
	Stomkomplettering/ inre ytskikt 14	Fast inredning/utrustning (ex. skåp- o. köksinredning).	30

	Stomkomplettering/ inre ytskikt 15	Ytskikt golv/väggar (ex. klinker, massivt trä, kakel).	60
	Fönster/dörrar 16	Fönster (trä, aluminium, PVC, stål), Dörrar (trä, stål, aluminium), Fönsterpartier (trä, metall, glas), Dörrpartier (trä, metall, glas), Portar.	30
	Installationer 17	Tele, (ex. ljud, bild, larm, passage, datanät), Styrssystem (SRÖ Styr-Regler- och Övervakning), Kyla (central- o. platsutrustning, ledningssystem), Storköksutrustning, Tvättutrustning, Soputrustning.	15
	Installationer 18	Central- och platsutrustning för: Vatten, Avlopp, Värme, Sanitet, Ventilation, El, Armaturer, Gas- och tryckluft, Hissar.	30
	Installationer 19	Vatten- och Avlopp (ledningssystem, stammar, brunnar), Värme (ledningssystem), Ventilation (ledningssystem, kanaler, dämpare).	60

Komponentmall för befintliga byggnader inom Malmö stad.

I de två mallarna har under kolumnen för *Huvudkomponenter* en numrering gjorts. Detta har använts för att kategorisera underhållen från de så kallade underkategorierna till huvudkategorierna. Det har i sin tur möjliggjort de simuleringar som gjorts i kapitel 6. Mer om detta finns att läsa i kapitel 6 samt i Appendix 3.

Appendix 3 – Simuleringsberäkningar, exempel Strandskolan

Simuleringarna i uppsatsens sjätte kapitel är genomförda i tre steg. Först har en underhållsplan använts för att kategorisera underhåll och drift för att identifiera komponenter. Därefter fastställdes komponenternas procentuella storlek för att avslutningsvis leda fram till en uträkning av nya avskrivningsbelopp såväl som nya internhyror.

Steg 1: Kategorisering och identifiering av komponenter

För att möjliggöra de simuleringar som genomförts i uppsatsens sjätte kapitel togs utgångspunkt i de underhållsplaner som finns inom Malmö stad. Nedan visas ett exempel av en sådan underhållsplan.

Underhållsplan: Strandskolan

	Åtgärdsår	14-19	20-25	26-31	32-37	38-43	44-49	50-55	56-61	62-67	68-73
1 +											
2	10000 Mark	1362	1362	1362	1362	1362	1362	1362	1362	1362	1362
4	14414 Brunnar byte fettavskiljare						128				
6	21323 Tegelfogar omfogning 100 % av ytan			1153				1153			
15	21423 Fibercementskivor byte 100 % av ytan			550					550		
6	22211 Stuprör byte galv/lack			106				106			
	22216 Stuprör 2 ggr strykning	28		28	28		28		28	28	
6	22221 Hängrännor byte galv/lack			137					137		
	22226 Hängrännor 2 ggr strykning utsida	31		31	31		31		31	31	
6	22321 Täcklistor 0.1 - 0.3 m byte galv/lack			23					23		
	22326 Täcklistor 0.1 - 0.3 m 2 ggr strykning	3		3	3		3		3	3	
16	24323 Aluminiumfönster 1-luft > 1 m2 byte trä/aluminium (2+1)						180				
16	24333 Aluminiumfönster 2-luft byte trä/aluminium (2+1)						169				

16	24343 Aluminiumfönster flerluft byte trä/aluminium (2+1)						1392			
16	24344 Aluminiumfönster flerluft byte komplett 3-glas						821			
16	25731 Entréparti stål komplett byte ca 4.5 m2						353			
10	26113 Takpannor tegel/btg 1-kupiga byte betongpannor inkl. papp/l						2749			
9	26321 Takpapp 2-lag byte SEP 4000 + YEP 2500			158				158		
	29115 Fasadställningar murarställning			269				269		
	30126 Rum h < 2.75 m yta 10-20 m2 målning exkl. tak	177		177		177		177		177
	30415 Klassrum helmålning	1398		1398		1398		1398		1398
	31116 Betonggolv 2 ggr strykning		1			1			1	
	31221 Klinkerplattor på golv (VT) byte		261			261			261	
13	31322 Parkettgolv byte lamell			53				53		
	31323 Parkettgolv slipning, 2 ggr lackning	15	15	15		15	15	15		15
13	31452 Linoleumgolv byte 2.5 mm			2581				2581		
15	32421 Kakelväggar VT byte			220				220		
12	33734 Undertak akustikplattor byte 100% av ytan			1627				1627		
14	36000 Inredningar					1180				
19	52510 Ledningsnät, vatten						2981			
19	52520 Ledningsnät av plast, vatten						1518			
	52822 Tvättställ, porslin byte vitt 560x430 mm				362					362
	52831 WC-stolar byte vit				150					150
	52852 Rostfri utrustning byte tvättställ 560x420 mm				6					6
	52872 Dusch och badkarsblandare byte duschpanel		216		216			216		216
	52882 Blandare byte tvättställ 1-grepp		98		98			98		98
	52884 Blandare byte diskbänk 1-grepp		112		112			112		112
17	55247 Vätskekylaggr. luftkylt inomhus byte 80 kW		351			351			351	
18	56000 Värmeanläggningar						800			
19	56510 Värmeledningar								4140	
18	56812 Radiatorer byte panelradiator 1200 W						498			

18	56831 Termostatventiler byte komplett ventil < 5 st			36					36		
18	56832 Termostatventiler byte komplett ventil > 5 st			41			1		40	1	
18	56852 Luftvärmare, vattenburen byte 60x60 cm				9					9	
	57025 Rensning ventkanaler FT-system, lokaler			139			139			139	
18	57225 Fläktaggregat, komplett byte < 1.5 m3/s med plattvax				549					549	
18	57226 Fläktaggregat, komplett byte < 3.0 m3/s med plattvax				1561					1561	
18	57276 Takfläktar byte Ø 1195 mm, 2.5 m3/s		324		324			324		324	
18	60412 Klassrum byte elinstallationer lysrör			6092					6092		
	62222 Strömriktare UPS byte 230V, 2000VA, 60 min			76					76		
18	63211 Serviscentraler kapslade byte komplett, 160A						93				
3	63775 Exteriörbelysning på stolpe byte Hg 80W, vandalsäker		272				272				272
2	63786 Exteriörbelysning på vägg/tak byte Hg 80W, vandalsäker			83					83		
17	64610 Brandlarm kollektiva	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
18	71011 Hissar komplett byte hydraulhiss				370					370	
18	71112 Hisskorgar byte inredning, personhiss			37			37			37	
17	83220 Styr- o reglerenhet datorisera		1200		1200			1200		1200	
17	90000 Utrustning	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
	91512 Elspisar byte bredd = 60 cm	53		53		53		53		53	
	91562 Köksfläktar byte spisfläkt m. imkåpa b=600		14			14		14			14
17	92053 Kylrum, prefab byte 3-5 m2		118		118			118		118	
17	92063 Frysrum, prefab byte 3-5 m2		131		131			131		131	

I tabellen visas de underhållsåtgärder som är planerade mellan 2014 och 2073. Med hjälp av Bo Bremer på Malmö stad har de insatser som kommer klassificeras som investeringsunderhåll markerats i gult.

Steg 2: Fastställande av komponenternas procentuella storlek

Nästa steg i simuleringsprocessen var att sammanställa storleken på de underhållsinsatser som klassificeras som investeringar per underkategori i enlighet med de komponentmallar presenterade i Appendix 2. Utifrån det möjliggjordes en procentuell komponentuppdelning per underkategori. I enlighet med den klassificering som Malmö stad gjort behövs 25 procent av det totala underhållet i underkategori 5 – Stomme. Den procentuella uppdelningen på övriga komponenter har därför genomförts på 75 procent av de totalt planerade underhållet. Uträkningarna har gjorts både med utgångspunkt från mallen för befintligt bestånd samt från mallen för ny- och tillbyggnader för att möjliggöra en jämförelse.

Underkategori	Underhållsbelopp	Procentuell komp.uppdelning	Anskaffningsvärde	Komponentens storlek
1	6 810 000 kr	10%	84 221 499 kr	8 378 963 kr
2	6 975 000 kr	10%	84 221 499 kr	8 581 978 kr
3	815 400 kr	1%	84 221 499 kr	1 003 261 kr
4	127 960 kr	0%	84 221 499 kr	157 441 kr
5	- kr	25%	112 295 332 kr	28 073 833 kr
6	49 191 kr	0%	84 221 499 kr	60 524 kr
7	- kr	0%	84 221 499 kr	- kr
8	- kr	0%	84 221 499 kr	- kr
9	316 940 kr	0%	84 221 499 kr	389 960 kr
10	2 748 992 kr	4%	84 221 499 kr	3 382 336 kr
11	- kr	0%	84 221 499 kr	- kr
12	3 254 240 kr	5%	84 221 499 kr	4 003 988 kr
13	5 267 452 kr	8%	84 221 499 kr	6 481 026 kr
14	1 180 000 kr	2%	84 221 499 kr	1 451 861 kr
15	1 540 720 kr	2%	84 221 499 kr	1 895 688 kr
16	2 913 880 kr	4%	84 221 499 kr	3 585 212 kr
17	7 806 510 kr	11%	84 221 499 kr	9 605 060 kr
18	20 005 714 kr	29%	84 221 499 kr	24 614 852 kr
19	8 639 000 kr	13%	84 221 499 kr	10 629 349 kr

Komponentuppdelningen i tabellen ovan är gjord enligt mallen för befintligt bestånd samt med utgångspunkt från den underhållsplan som finns för Strandskolan. Den procentuella komponentuppdelningen summerar till 125 procent eftersom underkategori 5 – Stomme utgår från det totala anskaffningsvärdet på byggnaden (112 295 332 kr) medan resterande underkategorier utgår från de resterande 75 procenten av anskaffningsvärdet. För mallen för ny- och tillbyggnader behövdes ingen komponentuppdelning göras på samma vis, eftersom den procentuella fördelningen redan var genomförd.

Steg 3: Beräkningar av nya avskrivningsbelopp

Nästa steg i beräkningarna var att fastställa de nya avskrivningsbeloppen utifrån de komponentuppdelningar som gjorts. Nedan presenteras två tabeller, en för mallen för befintligt bestånd och en för mallen för ny- och tillbyggnader. Avskrivningsbeloppen har sedan använts i kapitel 6 för att beräkna nya internhyror, se tabell 4 och 5 ovan.

Underkategori	Procentuell komp.uppdelning	Komponenten storlek	Avskrivningstid	Avskrivningsbelopp
1	10%	8 378 963 kr	10	837 896 kr
2	10%	8 581 978 kr	20	429 099 kr
3	1%	1 003 261 kr	40	25 082 kr
4	0%	157 441 kr	60	2 624 kr
5	25%	28 073 833 kr	75	374 318 kr
6	0%	60 524 kr	40	1 513 kr
7	0%	- kr	60	- kr
8	0%	- kr	20	- kr
9	0%	389 960 kr	25	15 598 kr
10	4%	3 382 336 kr	40	84 558 kr
11	0%	- kr	60	- kr
12	5%	4 003 988 kr	20	200 199 kr
13	8%	6 481 026 kr	25	259 241 kr
14	2%	1 451 861 kr	30	48 395 kr
15	2%	1 895 688 kr	60	31 595 kr
16	4%	3 585 212 kr	30	119 507 kr
17	11%	9 605 060 kr	15	640 337 kr
18	29%	24 614 852 kr	30	820 495 kr
19	13%	10 629 349 kr	60	177 156 kr
			Tot. Avskrivning:	4 00 5479 kr

Nytt avskrivningsbelopp uträknat i enlighet med mallen för befintligt bestånd.

Underhållskategori	Avskrivningstid	Procentuell komp.uppdelning	Anskaffningsvärde	Avskrivningsbelopp
1-4	40	10%	84 221 499 kr	280 738 kr
5	75	25%	112 295 332 kr	374 317 kr
6-7	40	5%	84 221 499 kr	140 369 kr
8	20	5%	84 221 499 kr	280 738 kr
9-11	40	5%	84 221 499 kr	140 369 kr
12-15	20	10%	84 221 499 kr	561 476 kr
16	30	10%	84 221 499 kr	374 317 kr
17	15	15%	84 221 499 kr	1 122 953 kr
18-19	30	15%	84 221 499 kr	561 476 kr
			Tot. avskrivning:	3 836 757 kr

Nytt avskrivningsbelopp uträknat i enlighet med mallen för ny- och tillbyggnad.

Vilka konsekvenser får komponent-avskrivningar på kommunal redovisning?

Implementeringen av komponent-avskrivningar inom kommunal redovisning är något som högst troligt kommer leda till såväl reella ekonomiska som organisatoriska konsekvenser för kommuner runt om i landet. Den nya redovisningsrekommendationen från RKR medför explicita krav på att göra komponent-avskrivningar på materiella anläggningstillgångar; ett krav som kommer att medföra förändringar.

En första förändring för svenska kommuner är att arbetsbördan med den kommunala redovisningen initialt kommer att öka i samband med att nya, lokala, ramverk och förhållningsregler utarbetas. Utöver detta finns det ytterligare framtida konsekvenser att beakta. På kort sikt kommer komponent-ansatsen medföra en övergång från så kallade

driftsbudgetar till investeringsbudgetar och därmed leda till att allt mer underhåll aktiveras som en del av en tillgångs anskaffningsvärde istället för att traditionellt kostnadsföras. Effekten av detta är att svenska kommuner initialt kommer, allt annat lika, uppnå positiva resultat till följd av att mindre underhållskostnader påverkar periodens resultat. Å andra sidan kommer avskrivningskostnaderna på sikt att stiga.

Ytterligare en aspekt som är högst intressant att belysa och något som kan komma att förändras på såväl kort som lång sikt är de internprissättningsmodeller som används inom kommunerna. Om avskrivningar inkluderas i internprissättningsmodellerna bör de internpriser som debiteras för att exempelvis hyra lokaler fluktuera över tid. Högre avskrivningsbelopp

skulle resultera i högre internhyror medan lägre avskrivningsbelopp däremot skulle medföra lägre internhyror. Det är dock viktigt att ha i åtanke att detta i viss utsträckning kompenseras av att underhållskostnaderna sjunker efter implementeringen.

Vad händer med internhyrorna?

För att illustrera vad som verkligen kan komma att inträffa med internhyror i en kommun kommer vi i artikeln att presentera simuleringar utförda på tre skolor i Malmö Stad. Simuleringarna har sin utgångspunkt i de underhållsplaner som finns för skolorna samt de komponent-uppdelningsmallar som kommunen har utarbetat i sitt implementeringsarbete. Vidare har beräkningarna enbart gjorts med avseende på skillnaderna i de nya avskrivningsbeloppen och övriga delar av internprissättnings-

modellen har behållits på samma nivå. I tabellen nedan presenteras resultaten

av uträkningarna. Värt att observera är att två olika komponentmallar, en för befintligt bestånd

och en för nybyggnation, har använts för att möjliggöra en jämförelse.

	Bulltoftaskolan	Kirsebergsskolan	Strandskolan
Internhyra 2014	2 247 616 kr	9 091 044 kr	11 074 780 kr
Internhyra 2015*	2 240 689 kr	8 838 515 kr	11 589 722 kr
Procentuell förändring*	-0,31 %	-2,77 %	+4,64 %
Internhyra 2015**	2 248 391 kr	8 971 425 kr	11 420 426 kr
Procentuell förändring**	+0,03 %	-1,32 %	+3,12 %

Bild 1.

Internhyran med en asterisk är beräknad utifrån mallen för befintliga tillgångar, medan internhyran med två asterisker är framtagen med hjälp av den komponentmall som skall tillämpas för nybyggnation. Ur tabellen går det att utläsa att det enbart är Strandskolan som genomgående kommer att få handskas med högre internhyror medan de två andra skolorna kommer få marginellt lägre, eller samma hyreskostnader.

Det finns naturligtvis olika orsaker som kan förklara varför detta inträffar, men skillnaderna kan i stor utsträckning fastställas utifrån det faktum att skolorna är anskaffade vid olika tidpunkter och därför består av olika typer av komponenter. Strandskolan som är nyast består i större utsträckning av mer teknikintensiva komponenter som i högre grad har kortare nyttjandeperioder och därmed skrivs av snabbare.

Ytterligare konsekvenser av komponentansatsen

En konsekvens av att internhyrorna förändras inom Malmö Stad, som troligtvis går att applicera även på andra kommuner, är att en omfördelningsproblematik uppstår. Förhållandet mellan förvaltningar inom kommunen kan illustreras i följande bild:

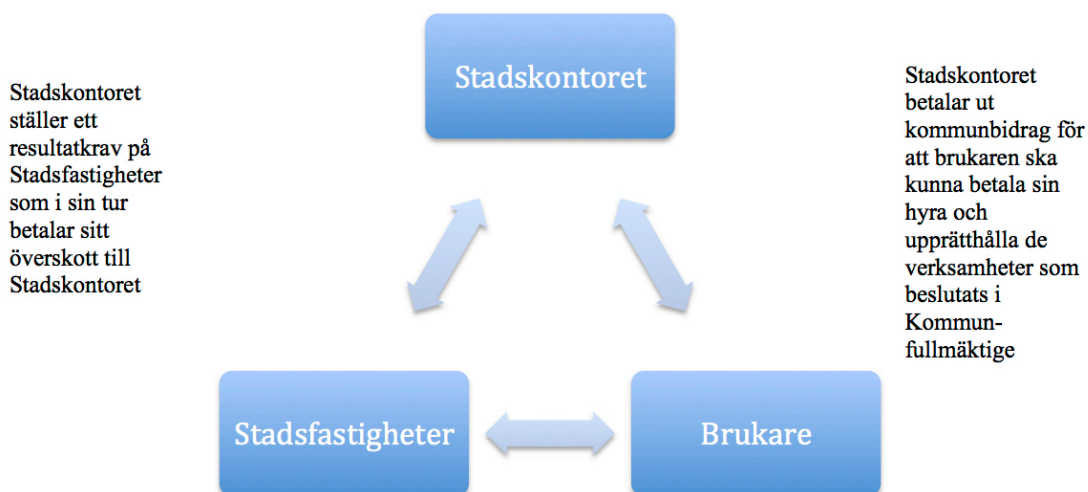


Bild 2

För att åstadkomma en så liten reell effekt av komponentansatsen som möjligt på den brukande nämnden är den rimliga åtgärden för kommunen att justera det resultatkrav som finns mellan den bestämmande nämnden (Stadskontoret) och den förvaltande nämnden (Stadsfastigheter). Detta skulle i sin tur inte leda till att den brukande nämnden påverkas avsevärt. Detta kan anses vara den rimliga lösningen eftersom en redovisningsteknisk aspekt därmed får så liten påverkan som möjligt. Vidare, om fokus fortsatt ligger på kommunens skolor, kan den så kallade skolpengen komma att beröras i samband med att komponentansatsen implementeras. Skolpengen beräknas och betalas till externa aktörer utifrån en genomsnittlig kostnad för den kommunala skolverksamheten. Som en del av den genomsnittliga kostnaden ingår avskrivningar och högre belopp skulle medföra att en högre skolpeng skulle behöva betalas ut. Lägre avskrivningsbelopp å andra sidan skulle resultera i en motsatt situation. Viktigt att ha i åtanke är att detta också är något som kan komma att kompenseras av det faktum att underhållskostnaderna minskar. Ett år kan skolpengen komma att stiga, medan den året därpå kan komma att sjunka. Det är en konsekvens som kan

komma att påverka det budgetarbete som föreligger i en kommun.

Att en kommuns resultat, internpriser och budgetar kan komma att beröras av implementeringen av komponentansatsen kommer leda till att det föreligger en viktig pedagogisk fråga för de involverade tjänstemännen gentemot kommunens politiker. Att informera om de möjliga konsekvenserna samt att upplysa politikerna att även om årets resultat förbättras på kort sikt är det ett resultat som i slutändan kommer att behövas när avskrivningsbeloppen stiger. Komponentansatsen leder alltså inte till att likvida medel frigörs utan politikerna måste förstå långsiktigheten som följer en implementering av komponentansatsen. Om en kommun lyckas reda ut denna pedagogiska fråga, om de underhållsplaner som finns följs och inga irrationella beslut tas på grund av de konsekvenser som komponentansatsen medför, bör kommunerna vara medvetna om att komponentavskrivningar på sikt är ett så kallat nollsummespel.

Avskrivningsbeloppen kommer att stiga och kompensera kostnaderna för de minskade underhållskostnaderna på sikt. Detta kommer innebära att den initiala resultateffekten kommer

att försvinna i takt med att avskrivningsbeloppen stiger. Även skolpengen bör på sikt följa samma mönster och mynna ut i ett nollsummespel. Trots det faktum att komponentansatsen initial kommer att leda till en ökad arbetsbörda och att konsekvenserna som nämnts tidigare troligtvis kommer inträffa kommer implementeringen på sikt leda till att den kommunala redovisningen ger en mer rättvisande bild. En intressant aspekt blir den uppföljning som kommer behöva göras av exempelvis SKL med avseende på de eventuella resultateffekterna.

Kommer svenska kommuner klara av att hantera de konsekvenser som efterföljer eller leder RKR:s rekommendation till att kvaliteten på kommunal verksamhet sjunker? Detta är något som framtiden får utvisa men är samtidigt aspekter som är viktiga att belysa och beakta redan vid implementeringstillfället.

Text: Gustaf Arlid och Hanna Tengeborg

Balans 5/2015