



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2016

Ett bidrag till kommunerna

vilken av institutionell teori och positiv
redovisningsteori förklarar valet av
redovisningsmetod

Författare

Jessica Nordahl

Linn Paulsson

Carin Wikstrand

Handledare

Kristina Artsberg

Förord

Vi vill framförallt tacka vår handledare Kristina Artsberg för att hon med sin erfarenhet och kunskap bidragit med vägledning och värdefulla råd under arbetets gång. Vi vill också tacka våra medstudenter för givande synpunkter och hjälp på vägen. Vi vill även tacka alla deltagande kommuner som gjort vår studie möjlig och Torbjörn Tagesson som ställde upp på en intervju. Sist men inte minst vill vi passa på att tacka Mattias Haraldsson som gav oss idén till uppsatsen.

Jessica Nordahl

Linn Paulsson

Carin Wikstrand

Innehållsförteckning

TABELL- OCH FIGURFÖRTECKNING	7
1. INLEDNING	11
1.1. BAKGRUND	11
1.2. PROBLEMDISKUSSION	13
1.3. SYFTE.....	17
1.4. FRÅGESTÄLLNING.....	17
1.5. AVGRÄNSNINGAR	17
1.6. DISPOSITION	17
2. METOD	19
2.1. UPPSATSENS ANGREPPSSÄTT	19
2.2. FORSKNINGSANSATS	19
2.3. FORSKNINGSSTRATEGI	20
2.4. FORSKNINGSDESIGN	21
2.5. DATAINSAMLING	21
2.5.1. Val av respondenter.....	22
2.5.2. Enkäter	22
2.6. ANALYS AV DATA.....	23
2.6.1. Utformning av enkät.....	24
2.6.2. Revidering av enkäten	28
2.7. SVARFREKVENNS OCH BORTFALLSANALYS	28
2.8. LITTERATURSÖKNING.....	29
2.8.1. Val av teoretisk referensram	30
2.9. STUDIENS KVALITET	30
2.10. METODKRITIK.....	31
2.11. KÄLLKRITIK.....	32
3. TEORETISK REFERENS RAM	34
3.1. TEORIERS NATUR	34
3.2. SYSTEMORIENTERAD TEORI.....	34
3.2.1. Institutionell teori	35
3.3. POSITIV REDOVISNINGSTEORI.....	38
3.3.1. Kritik mot teorin	39
3.4. TIDIGARE FORSKNING.....	40
4. INSTITUTIONALIA	46
4.1. KOMMUNAL REDOVISNING	46
4.1.1. Kommunallagen	46
4.1.2. Lag om kommunal redovisning (1997:614).....	50
4.1.3. Principer för kommunal redovisning.....	51
4.2. INTÄKTSREDOVISNING I KOMMUNER.....	54
4.2.1. Bidrag eller gåva.....	55
4.3. REGERINGENS PROPOSITION 2015/16:47	56
5. EMPIRI	57
5.1. KUNSKAPSGRUNDANDE INTERVJU	57
5.2. SVAR FRÅN ENKÄTUNDERSÖKNING.....	58

6. ANALYS	72
6.1 FRÅGESTÄLLNING 1: HUR REDOVISAR SVERIGES KOMMUNER FÖR DET TILLFÄLLIGA FLYKTINGBIDRAGET 2015?	72
6.2 FRÅGESTÄLLNING 2: VILKEN AV INSTITUTIONELL TEORI OCH POSITIV REDOVISNINGSTEORI FÖRKLARAR BÄST VALET AV REDOVISNINGSMETOD?.....	73
7. SLUTSATS	81
7.1. FRÅGESTÄLLNING 1: HUR REDOVISAR SVERIGES KOMMUNER FÖR DET TILLFÄLLIGA FLYKTINGBIDRAGET 2015?	81
7.2. FRÅGESTÄLLNING 2: VILKEN AV INSTITUTIONELL TEORI OCH POSITIV REDOVISNINGSTEORI FÖRKLARAR BÄST VALET AV REDOVISNINGSMETOD?.....	81
8. REFLEKTION	83
8.1. SLUTDISKUSSION	83
7.2. FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	85
KÄLLFÖRTECKNING	86
BILAGOR	90
BILAGA 1 INTERVJUGUIDE: KUNSKAPSGRUNDANDE INTERVJU.....	90
BILAGA 2 INTERVJUGUIDE: ENKÄTFRÅGOR	91
BILAGA 3 ARTIKEL	93

Tabell- och figurförteckning

Tabell 1 – Sökord.....	28
Figur 1 – Intäktsföring av flyktingbidrag.....	57
Tabell 2 – Annan form av periodisering.....	57
Tabell 3 – Externa påtryckningar och val av metod.....	58
Tabell 4 – Rådfrågat sakkunniga och val av metod.....	58
Tabell 5 – Rådfrågat sakkunniga, följt rekommendationen och val av metod.....	59
Tabell 6 – Tagit hjälp av andra kommuner och val av metod.....	59
Tabell 7 – Avvikelser i noter och val av metod.....	60
Tabell 8 – Vem bestämmer redovisningsmetod.....	61
Figur 2 – Förhållande mellan invånare och tjänstemän inom redovisning.....	62
Figur 3 – Förhållande mellan omsättning och tjänstemän inom redovisning.....	62
Tabell 9 – Politiska ledningens ersättning och val av metod.....	63
Tabell 10 – Administrativa ledningens ersättning och val av metod.....	64
Tabell 11 – Kvot mellan skuld och eget kapital och val av metod.....	65
Tabell 12 – Kvot mellan skuld och eget kapital och intäktsföring >1/13.....	65
Tabell 13 – Uppdelning av stora och små kommuner efter antal invånare.....	66
Tabell 14 – Stora och små kommuner (invånare) samt val av metod.....	66
Tabell 15 – Eliminerade kommuner och deras omsättning.....	67
Figur 4 – Samband mellan invånare och omsättning.....	68
Tabell 16 – Stora och små kommuner (omsättning) samt val av metod.....	68
Tabell 17 – Andra faktorerers påverkan och val av metod.....	69
Tabell 18 – Sammanställning av institutionell teori.....	80
Tabell 19 – Samanställning av positiv redovisningsteori.....	80

Sammanfattning

- Nivå:** Magisteruppsats i företagsekonomi på Civilekonomprogrammet vid Lunds Universitet, VT2016, 30 högskolepoäng
- Författare:** Jessica Nordahl, Linn Paulsson och Carin Wikstrand
- Handledare:** Kristina Artsberg
- Titel:** Ett bidrag till kommunerna – vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori förklarar valet av redovisningsmetod
- Syfte:** Syftet med uppsatsen är att utreda vilken av positiv redovisningsteori och institutionell teori som bäst kan förklara valet av redovisningsmetod. För att möjliggöra en undersökning av detta ämnar studien ta reda på hur kommunerna redovisar det tillfälliga flyktningbidraget som betalades i december 2015.
- Metod:** En deduktiv och kvantitativ ansats användes eftersom studien är av bred karaktär. En enkätundersökning genomfördes och inkluderade samtliga 290 svenska kommuner. Det empiriska materialet utgörs av enkäterna samt en intervju.
- Teori:** Studien utgår från institutionell teori och positiv redovisningsteori samt tidigare studier på området.
- Slutsatser:** Studien fann att majoriteten av kommunerna följer RKR:s rekommendation och periodiserar bidraget från december månad, eller från den månad då kostnaderna för flyktningmottagandet börjat öka, fram till december 2016. Vidare visade studien att institutionell teori bättre förklarar kommuners val av redovisningsmetod.
- Nyckelord:** Redovisningsmetod, periodisering, kommun, statligt bidrag, institutionell teori och positiv redovisningsteori

Abstract

- Level:** Master in Business in the MBA program at Lund University, spring 2016, 30 credits
- Authors:** Jessica Nordahl, Linn Paulsson and Carin Wikstrand
- Advisor:** Kristina Artsberg
- Title:** A contribution to the municipalities – which of institutional theory and positive accounting theory explains the choice of accounting method
- Purpose:** The purpose of this paper is to find out which of the positive accounting theory and the institutional theory that best can explain the choice of accounting method in municipalities. To enable that, the study needs to find out how municipalities account for the temporary refugee grant in 2015.
- Method:** A deductive and quantitative approach was used because the study is broad in nature compared to previous studies done in municipal accounting in Swedish municipalities. A survey was conducted and included all 290 Swedish municipalities. The empirical data consists of questionnaires and an interview.
- Theory:** The study is based on institutional theory, positive accounting theory and previous studies on the subject.
- Conclusions:** The study found that a majority of the municipalities follow the recommendation and report income from December 2015, or the month when the costs for refugees increased, to December 2016.
- Keywords:** Accounting method, accrual, municipality, contribution, institutional theory and positive accounting theory

Förkortningar

RKR – Rådet för kommunal redovisning

SKL – Svenska Kommuner och Landsting

GAAP – Generally Accepted Accounting Standards

1. Inledning

I detta kapitel kommer bakgrunden behandlas till ämnet vi valt undersöka. Problematisering, problemställning och syftet med denna uppsats kommer därefter formuleras. Därefter görs en avgränsning för att skapa en tydlighet över studiens upplägg.

1.1. Bakgrund

Inbördeskriget i Syrien tillsammans med oroligheterna i Nord- och Västafrika kulminerade i den flyktingkatastrof vi kan se idag. Flera miljoner människor är på flykt för att rädda sina liv. Under 2015 sökte cirka 160 000 flyktingar asyl i Sverige (Migrationsverket, 2016). För att minska trycket på den kommunala ekonomin och civilsamhället i och med den rådande flyktingkrisen godkände riksdagen regeringens förslag om ändringar i 2015 års budget. Ändringarna innebar en engångsutbetalning på 9,80 miljarder kr till kommun och landsting, 200 miljoner kr tillfördes det civila samhället för att stödja insatserna för asylsökande och nyanlända samt 961 miljoner kr till Migrationsverket för ersättningar och bostadskostnader för asylsökande. Engångsutbetalningen till kommun och landsting betalades ut som ett tillfälligt stöd i december 2015 där 8,33 miljarder kr var till kommun och 1,47 miljarder kr var till landsting. Fördelningen kommunerna emellan baserades på antal asylsökande och nyanlända flyktingar samt fördelningen mellan barn och vuxna satt i relation till kommunens invånarantal. Det tillfälliga bidraget är avsett att täcka de kostnader som uppkommer vid hanteringen av flyktingsituationen och som förväntas uppkomma under 2016, mer specifikt om vad exakt pengarna ska användas till står inte angivet i propositionen (Regeringen, 2015a; SKL, 2016; Regeringen, 2015b). Statsbidraget klassas som generellt och det är upp till varje kommun att själva besluta om hur de vill disponera pengarna (RKR, 2016).

Rådet för kommunal redovisning (RKR), vars huvuduppgift är att främja god redovisningssed i kommuner, landsting och kommunalförbund kom ut med ett yttrande om problematiken kring redovisningen av bidraget. De menar att enligt huvudregeln ska statsbidrag intäktsföras när kriterierna för en intäkt är uppfyllda. Dessa kriterier är:

- Väsentliga risker och förmåner har utgått
 - Beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
 - Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillkommer företaget
- (RKR, 2009).

Det innebär att de flesta statsbidrag då intäktsförs i samband med utbetalningen, i enlighet med kontantprincipen. Däremot menar RKR (2016) att en annan typ av redovisning är möjlig med hänvisning till principen om innebörd före form. Regeringens uttryckliga avsikt är nämligen att pengarna ska användas under både 2015 och 2016 och att det av den anledningen är rimligt att kommuner periodiserar bidraget (RKR, 2016). RKR (2016) beskriver vidare att det inte finns en tydlig koppling mellan intäkter och identifierbara kostnader då bidraget avser flyktingar som kom under 2015 och som kommer anlända under 2016. Kostnader som kommunen haft under 2015 bör rimligtvis kunna beräknas men vad som kommer att spenderas under 2016 är svårare att uppskatta. Saknas det en direkt koppling mellan intäkter och kostnader bör periodisering ske med jämn fördelning från december 2015 till december 2016 eller från den månad kommunen bedömt att kostnaderna för hanteringen av flyktingarna börjat öka. Hur kommunen valt att periodisera ska framgå av en not (RKR, 2016).

Valet av redovisningsmetod påverkar kommunens finansiella rapporter och yttre faktorer såväl som tycke och smak kan spela in på detta val och därmed medföra möjligheten att påverka resultatet. En korrekt bild av redovisningen är viktig då kommunens intressenter förlitar sig på den ekonomiska informationen. Redovisningen upplyser om det finansiella läget och används ofta som en grund för beslut som tas.

2013 genomfördes en praxisundersökning av Kommunalekonomernas förening på uppdrag av RKR för att undersöka i vilken utsträckning tillämpningen av redovisningsprinciperna är kopplade till RKR:s rekommendationer. Studien hade en svarsfrekvens på 80 procent och resultatet av undersökningen var att 48 (19 procent) av Sveriges kommuner och landsting öppet anger att de bryter mot lag om kommunal redovisning. 121 (49 procent) kommuner och landsting anger att man bryter mot 1-4 av RKR:s rekommendationer. De tre rekommendationer som flest kommuner byter mot är 11.4 Materiella anläggningstillgångar, 13.2 Redovisning av hyres- och leasingavtal och 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar (RKR, 2013).

1.2. Problemdiskussion

“Redovisningen av statsbidrag har alltid varit otydlig och därmed ett problem, inte minst i samband med bokslut” - Hans Petersson, Redovisningschef för Göteborgs Stad & Carina Andersson, Redovisningsansvarig Finansförvaltningen (Göteborgs Stad, 2005).

Redovisningen spelar en central roll i samhället. Valet av redovisningsmetod är därför av stor betydelse för företag och verksamheter både inom den privata och offentliga sektorn. Beslut om redovisningsmetod är ett val som verksamheter ställs inför och det har länge bedrivits forskning gällande vad som påverkar valet. Framförallt spelar budgeten en central roll för kommunerna då dessa saknar en marknad som styr resursfördelningen och budgeten fungerar då som resursfördelare, kontroll, styrning och samordning (Brorström, Haglund & Solli, 2005). Det är därför även viktigt att det finns en jämförbarhet mellan kommunernas redovisning, vilket försvåras om olika metoder används. Förutom kommuninvånarna finns det många andra intressenter till kommunerna. Bland dessa återfinns staten, media, anställda och leverantörer. På grund av det stora antalet intressenter är tillgänglighet av kommuners finansiella rapporter av stor vikt. Utöver tillgänglighet medför likformighet även jämförbarhet och legitimitet liksom nämnt ovan.

Vilka faktorer som påverkar företags val av redovisningsprincip finns utförlig forskning på. Bland annat har Mezas (1990) med hjälp av den institutionella teorin försökt förklara vad som påverkar valet av finansiell rapportering hos stora företag. De flyttar fokus från att företag väljer den metod som maximerar deras nytta till istället fokusera på hur omgivningen påverkar företagets val. Studiens resultat visar att företagets finansiella rapportering påverkas av olika krafter inom den institutionella miljön som har påverkan på lagarna och förordningarna inom redovisning som företagen sedan måste följa. Dessa krafter kommer framförallt från tre grupper av sociala aktörer vilka är yrkesverksamma inom redovisning, staten samt individuella organisationer. Resultatet visar på att organisationer inte enbart påverkas av branschtillhörigheten utan även av handlingar inom den institutionella miljön (Mezas, 1990). Carpenter och Feroz (2001) undersökte med hjälp av den institutionella teorin vad som påverkade valet av att acceptera eller motsätta sig de generellt accepterade redovisningsmetoderna (GAAP) för extern redovisning i den offentliga sektorn efter 1975-års kommunala obligationsmarknadskris. Studien visar att adoptionen av redovisningsmetod bland annat kunde förklaras av institutionella påtryckningar, så kallade isomorfa processer, som skapades av den federala regeringen, professionella redovisningsföreningar och representanter från kreditmarknaden. DiMaggio och Powell (1983) förklarar isomorfism som processen där flera olika organisationer tenderar att adoptera samma struktur och utövande. På grund av dessa påtryckningar kommer organisationer inom samma domän bli allt mer homogena allt eftersom. Collin, Tagesson, Andersson, Cato och Hansson (2009) har undersökt vilken av den positiva redovisningsteorin och den institutionella teorin som bäst kan förklara valet av redovisningsstandarder i svenska kommunala bolag. De menar att kommunala bolag befinner sig i en sorts gråzon. De följer lagar som rör aktiebolag samtidigt som de ska uppfylla kommuninvånarnas behov. Collin et al. (2009) visade att valet av redovisning har en stark påverkan av revisionsbolaget, en mindre påverkan av bolagets storlek och lokalisering i storstad och mycket liten påverkan av branschen. Värt att poängtera är dock att man inte kan urskilja om bolaget valt revisionsbolag efter den princip man har eller tvärt om. Studien kommer fram till att en mer eklektisk teori, det vill säga användandet av olika teorier för att

hitta faktorer som skapar en tillfredställande förklaring, kan vara att föredra när det kommer till analys av valet av redovisningsmetod (Collin et al, 2009).

Tidigare forskning på kommuners val av redovisningsprincip har genomförts av bland andra Falkman och Tagesson (2008) och Haraldsson och Tagesson (2014). De förstnämnda (Falkman & Tagesson, 2008) ämnade i sin studie att med hjälp av positiv redovisningsteori och institutionell teori undersöka den faktiska efterlevnaden av rekommendationerna för de svenska kommunerna. De kom bland annat fram till att den genomsnittliga överrensställelsen av rekommendationerna är under 70 procent och att endast 11 procent av avvikelserna finns noterade i de finansiella rapporterna. Vidare visade studien att vissa av RKR:s rekommendationer har så låg som 50 procentig överrensställelse. Kommunens storlek beräknad på antal invånare visade sig ha en viss påverkan på valet av redovisningsmetod. Falkman och Tagesson (2008) menar att det kan förklaras av att stora organisationer har en större administrativ kompetens samtidigt som de i större utsträckning är utsatta för politiska påtryckningar. Studien visade även att det kortsiktiga politiska egenintresset kan påverka valet av redovisningsmetod för att kunna visa så goda siffror som möjligt i syfte att bli omvald. I studien intervjuades 12 ekonomichefer i olika kommuner och 6 av dessa påstod att det snarare var en politisk synvinkel än redovisningsstandarder som beaktades vid valet av redovisningsmetod. Dessutom ansåg de att respekten för rekommendationerna var låg hos politiska beslutsfattare. Studien visade också en antydning på att det fanns för lite resurser i ekonomiavdelningarna för att hålla sig uppdaterade om nya rekommendationer och otillräcklig kompetens kan vara en förklaring till den dåliga efterlevnaden av redovisningsstandarderna. En förklaring till den icke upplevda institutionella pressen på kommunerna gällande överstämmande av de rekommendationer som utfärdats av RKR kan bero på frånvaron av sanktioner. Redovisningslagen anger bland annat att de kommuner som inte överensstämmer med rekommendationerna måste ange och förklara detta i årsredovisningen (Tagesson & Falkman, 2008).

Haraldsson och Tagesson (2014) undersökte i sin studie hur väl tillvägagångssättet för redovisning överensstämmer med rekommenderad standard för redovisning inom den svenska vatten- och avlopps-nätssektorn. De undersöker detta med hjälp av den institutionella teorin och kom fram till att de flesta kommuner vidtagit åtgärder i linje med de nya rekommendationerna men att ingen fullt ut har anpassat redovisningen efter dem. Vidare visade studien att de faktorer som hade påverkan på graden av överensstämmelse med lagstiftning och rekommendationer för redovisningen var minoritetsstyre, avgift, skattebas, befolkningstillväxt och revisionsfirma. Haraldsson och Tagesson (2014) förklarar den positiva korrelationen för variablerna avgift, skattebas och befolkningstillväxt som en följd av att vatten- och avloppsnät reagerar på institutionell press från intressenter vilket stöds av idén av Jensen och Payne (2005) om ekonomisk insats, genom avgift och skatt, skapar ett större behov och ökat intresse för information från myndigheter. Revisionsfirmans påverkan förklaras bland annat av den institutionella teorin då revisorer och redovisningsfirman kan ha en normativ effekt på redovisaren (DiMaggio och Powell, 1983). Till skillnad från tidigare studier visade sig inte storlek och finansiell styrka (soliditet) ha någon signifikant påverkan. Detta förklarar Haraldsson och Tagesson (2014) kan bero på vatten- och avlopps-nätsavdelningen är en relativt liten del av kommunens totala ekonomi och har därför marginell påverkan på de individuella hushållens ekonomi. Detta leder till att vatten- och avlopps-nätsavdelningen inte känner samma institutionella press som redovisningsfunktionen på central nivå. Den senare har ett större ansvar att efterfölja redovisningsrekommendationer för kommunen till dess helhet.

I och med att det är förhållandevis lite forskning gjord på kommunal redovisning och Falkman och Tagessons (2008) uttryckligen skrivit att det behövs mer forskning på området ämnar vår studie att bidra med mer ökad kunskap och förståelse om just detta. Studien ämnar i viss mån replikera forskningen genomförd av Haraldsson och Tagesson (2014) samt Falkman och Tagesson (2008), något som kommer bidra till ökad förståelse på kommuners val av redovisningsmetod.

1.3. Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda vilken av positiv redovisningsteori och institutionell teori som bäst kan förklara valet av redovisningsmetod. För att möjliggöra en undersökning av detta ämnar studien ta reda på hur kommunerna redovisar det tillfälliga flyktingbidraget som betalades i december 2015. Syftet preciseras i följande frågeställningar:

1.4. Frågeställning

Med ovan nämnd problematisering mynnar vi ut i två frågeställningar:

- Hur redovisar Sveriges kommuner för det tillfälliga flyktingbidraget 2015,
- Vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori bäst förklarar valet av redovisningsmetod?

1.5. Avgränsningar

Studien har på grund av dess utformning inte haft möjlighet att undersöka lika många faktorer som i tidigare forskning och har av praktiska skäl valt ut ett par av dessa. Vidare har författarna på grund av tidsbrist valt att enbart undersöka en av RKR:s rekommendationer.

1.6. Disposition

Kapitel 2 – Metod

I metodkapitlet redogörs det för de metoder som använts i genomförandet av undersökningen. Kapitlet inleds med val av undersökningsmetod sedan presenteras forskningsansats, datainsamling, metodkritik och slutligen kritik mot källor samt metodval.

Kapitel 3- Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen presenteras ekonomiska teorier som är relevanta för ämnet och som senare kommer att användas vid analysen av studiens resultat. I kapitlet presenteras även kritik mot teorierna och slutligen avslutas kapitlet med tidigare forskning som gjorts på området.

Kapitel 4- Institutionalism

Detta kapitel behandlar kommunallagen och lag om kommunal redovisning. Vidare presenteras principer för kommunalredovisning och slutligen redogörs det för intäktsredovisning i kommuner.

Kapitel 5 - Empiri

I empirikapitlet behandlas först svaren från den kunskapsgrundande intervjun med Torbjörn Tagesson, kanslichef på RKR. Därefter kommer en redogörelse för den insamlade primärdatan från enkäterna.

Kapitel 6 - Analys/resultat

I analysen utreder studien den första frågeställningen ur ett mer förklarande perspektiv eftersom frågan är vital för att kunna analysera påföljande frågeställning. Därefter analyseras frågeställning nummer två och det förklaras hur empirin förhåller sig till teorier och tidigare forskning.

Kapitel 7 - Slutsats

I studiens slutsats presenteras svaret på de två frågeställningarna med bakgrund i analysen.

Kapitel 8 - Reflektion

I kapitlet för reflektioner inkluderas författarnas egna tankar rörande tidigare avsnitt. Därefter presenteras författarnas förslag på vidare forskning.

2. Metod

I detta kapitel beskriver studien vilken metod som valts samt hur genomförandet gått till för att studiens syfte ska uppnås. En deduktiv och kvantitativ ansats användes eftersom studien valt att vara av bred karaktär. En enkätundersökning genomfördes och inkluderade alla svenska kommuner i urvalsgruppen. Det empiriska materialet utgörs av enkäterna samt en kunskapsgrundande intervju. Vidare behandlar kapitlet metodkritik källkritik och studiens tillförlitlighet.

2.1. Uppsatsens angreppssätt

Studien undersöker hur Sveriges kommuner valt att redovisa det extra flyktingbidrag som betalades ut i december 2015. Då summan bidraget uppgick till är relativt stor ansåg studien att det är relevant att studera hur detta redovisas för. Det har tidigare gjorts forskning av både studenter och forskare gällande vad som påverkar kommuners val av redovisningsmetod, vilka haft sin utgångspunkt i positiv redovisningsteori och institutionell teori. Denna studie syftar till att utreda vilken av dessa teorier som kan förklara kommuners val av redovisningsmetod. Att studien utgår från RKR:s yttrande om redovisningen av flyktingbidraget beror på det till synes raka svaret på hur bidraget ska redovisas för. Tidigare forskning visar däremot att det endast är ett relativt lågt antal kommuner som faktiskt följer RKR:s rekommendationer vilket leder till tron att yttrandet inte har en speciellt stark grad av efterföljan.

2.2. Forskningsansats

Enligt Bryman och Bell (2013) finns det två uppfattningar om hur förhållandet mellan teori och praktik ser ut, nämligen deduktivt och induktivt. Den här studien anses ha en deduktiv karaktär då den utgår från befintliga teorier och tidigare forskning från vilka kunskap samlats in innan den empiriska insamlingen (Bryman & Bell, 2013). Studien utgår, som nämnts tidigare, från institutionell teori och positiv redovisningsteori samt

från empiriskt material från Falkman och Tagesson (2008), Haraldsson och Tagesson (2014), Collin et. al (2009), Carpenter och Feroz (2001), Bergevärn, Mellempvik och Olson (1995) och Zimmerman (1977). Det är genom detta material författarna skapat sig förväntningar om en situation och därefter anskaffat empirin, i denna studie genom enkäter, för att se om förväntningarna stämmer överens med verkligheten. Detta tillåter författarna att dra eventuella slutsatser med grund i tidigare empiriska studier. Induktiv ansats passar då forskarna är osäkra på vad som är relevanta förhållanden (Jacobsen, 2002). Då utgår forskningen istället från observationer i verkligheten som sedan ligger till grund för den teoretiska referensramen (Bryman & Bell, 2013) och det empiriska materialet bör hämtas helt utan initiala förväntningar då ingenting ska begränsa insamlingen av information från den enskilda forskaren (Jacobsen, 2002).

2.3. Forskningsstrategi

Inom samhällsvetenskapen förespråkas två typer av vetenskapliga forskningsmetoder, nämligen kvalitativ respektive kvantitativ. Enligt Bryman och Bell (2013) är dessa metoder användbara när det handlar om företagsekonomisk forskning. Vilken av metoderna som bör användas beror på undersökningens problemställning, syfte, förutsättningar och resurser (Bryman & Bell, 2013). Eftersom avsikten med studien är att med en enkätundersökning förklara hur samtliga kommuner i Sverige redovisar för flyktingbidraget samt ta reda på vilken teori som kan förklara valet av redovisningsmetod lämpar sig den kvantitativa metoden. Den kvantitativa forskningsmetoden ansågs lämplig då den har ett deduktivt synsätt på förhållandet mellan teori och praktik, vilket innebär att tyngden ligger på prövning av teorier. Enkätfrågorna som ämnar undersöka frågeställning nummer två har deducerats från teorin.

Till skillnad från kvantitativ forskning så lägger kvalitativ forskning tyngden på generering av teorier. Man brukar beskriva metoden som tolkningsinriktad vilket menar att den lägger fokus på hur individer uppfattar och tolkar sin sociala verklighet och för att analysera detta ställer man frågor för att ta reda på hur de uppfattar och tolkar sin verklighet (Bryman & Bell, 2013).

2.4. Forskningsdesign

Studien utgår från en extensiv uppläggning, det innebär man undersöker många enheter vilka i studiens fall är synonymt med kommuner. Enligt Jacobsen (2002) ökar man möjligheten till att generalisera resultatet med en extensiv uppläggning än en intensiv, där man undersöker få enheter men många variabler. När man går på bredden i en studie är det viktigt att man undersöker ett eller några få avgränsade fenomen. Då många enheter ska undersökas finns två alternativa undersökningstyper: fallstudie kombinerad med urvalsundersökning eller en urvalsundersökning (Jacobsen, 2002). Alternativ nummer två är mest lämplig i den här studien. Vidare ämnar studien beskriva ett fenomen, vilket enligt Jacobsen (2002) kan göras med hjälp av fyra olika uppläggningstyper: tvärsnittsstudie, tidsseriestudie, kohortstudie och panelstudie. Den förstnämnda forskningsdesignen är den som lämpar sig bäst i denna studie då den ämnar beskriva en situation vid en given tidpunkt och inte ämnar förklara utvecklingen över tid.

2.5. Datainsamling

För att få svar på studiens frågeställningar gjordes empiriska undersökningar på primärdata. Primärdatan samlades in genom en enkät som skickades till samtliga kommuner i Sverige. Studiens empiriska data blev mer tillförlitlig då författarna själva samlade in den, jämfört med om datan hade varit sekundär. Utöver enkäterna genomfördes en kunskapsgrundande telefonintervju med Torbjörn Tagesson som arbetar som kanslichef på RKR och har skrivit en avhandling om och gjort flertalet studier på just kommunal redovisning.

2.5.1. Val av respondenter

Då studien ämnar undersöka hur kommunerna redovisar för flyktingbidraget och varför det gjort på ett visst sätt innebär det att studiens population bestod av samtliga 290 kommuner i Sverige. För att få största möjliga generaliserbarhet valde studien att skicka enkäten till samtliga i urvalsgruppen, och fick då en så kallad populationsdata. Genom att göra på följande vis minskas risken för skevhet när det kommer till urvalets representativitet (Bryman & Bell, 2013). Risken för bortfall är överhängande när det kommer till enkätundersökningar då det är förhållandevis enkelt att låta bli att svara. För att minimera detta skickades en påminnelse ut om att besvara enkäten en vecka efter att den skickats ut.

2.5.2. Enkäter

Valet av enkätundersökning framför personliga intervjuer grundade sig i att studien ämnar ha en bred geografisk urvalsgrupp, något som annars hade blivit väldigt kostsamt och tidskrävande att genomföra. Alternativet hade varit telefonintervjuer men på grund av tidsramen ansåg författarna att enkäter ändå var att föredra. Fördelen med denna metod är att respondenterna själva fyller i svaren och det kan ske på en och samma gång. Nackdelen är den tid det tar för respondenterna att besvara enkäten och att eventuella påminnelser måste skickas ut. För att minimera tidskravet för respondenterna använde vi oss av en internetbaserad enkät med frågor som besvaras via Google Formulär.

Sudman och Bradburn (1982 citerad i Bryman & Bell, 2013) menar att enkäter är bättre än intervjuer då vissa frågor innehåller information som kan anses känslig. Genom enkäter minimeras respondenternas benägenhet att försöka framställa en så positiv bild som möjligt. Nackdelarna med enkäter är att man inte kan förklara frågorna i efterhand utan det är väldigt viktigt att frågorna är tydliga och välstrukturerade. Det går inte heller att ställa uppföljningsfrågor vilket hade gett möjlighet för respondenten att utveckla sitt svar. Vidare är det viktigt att inte ställa

onödiga frågor, inte ha för många öppna frågor samt att enkäten är översiktlig. Det finns en risk att man inte får tillbaka fullt ifyllda enkäter vilket innebär att man inte får all information man önskat, något som undviks med personliga intervjuer. Den främsta nackdelen med enkäter är att risken för bortfall är relativt stor. Det är troligt att de som inte väljer att besvara enkäten skiljer sig från de som svarat på något sätt, vilket innebär att resultatet påverkas. Mangione (1995, citerad i Bryman & Bell, 2013) menar att en svarsprocent under 50 är oacceptabel, 50-60 knappt godkänd, 60-70 acceptabel, 70-85 bra och över 85 är utmärkt. För att minska bortfallet, vilket enligt Bryman och Bell (2013) är störst via postenkäter, använde sig studien, som nämnts ovan, av en internetbaserad enkät med lättöverskådlig och attraktiv design. Vidare följde studien Bryman och Bells (2013) rekommendationer, nämligen att förklara syftet med undersökningen i introduktionen och understryka hur viktigt det är att de besvarar frågorna så väl som möjligt, skicka ut påminnelser till de respondenter som inte svarat efter en vecka samt hålla enkäten kort och fokusera på de frågor vi vill ha besvarade. Majoriteten av frågorna hade svarsalternativ, men det fanns också ett par öppna frågor för att inte utesluta möjligheten för respondenterna att vidareutveckla sina svar för att på så sätt ge oss en bättre förståelse. Vidare skickades enkäten, i den mån det var möjligt, ut till kommunens ekonomichef eller i vissa fall redovisningschefen. I de fall mailadress saknades skickades enkäten till kommunens centrala mail och mottagaren ombads att vidarebefordra mailet till just ekonomichefen. Att låta ekonomichefen besvara enkäten gav sannolikt mer korrekta svar än om ekonomiassistenter besvarat enkäten. Dock kan vårt snäva val av mottagare innebära att svar uteblev på grund av att enkäten varit av låg prioritet hos ekonomicheferna. Fullständig enkät finns i bilaga 2.

2.6. Analys av data

Med insamlade svar på enkätfrågorna ämnar studien analysera och besvara de två frågeställningarna. Den första frågeställningen *hur redovisar Sveriges kommuner för det tillfälliga flyktingbidraget 2015* besvaras av empirin. De inkomna svaren sammanställdes i cirkeldiagram där man tydligt kan se hur kommunerna redovisar

bidraget och om det sker på ett någorlunda likvärdigt sätt. Svaren analyserades sedan med utgångspunkt i tidigare forskning samt i institutionalian. Det gjordes ur ett mer förklarande perspektiv vilket var nödvändigt för att skapa förståelse på området innan analysen av frågeställning nummer två tog vid.

Frågeställning nummer två, *vilken av positiv redovisningsteori och institutionell teori förklarar valet av redovisningsmetod*, analyserades utifrån resterande enkätfrågor. Frågorna är formulerade utifrån positiv redovisningsteori, institutionell teori samt till viss del av tidigare forskning. En analys gjordes sedan för att utreda huruvida man kan se ett samband mellan valet av redovisningsmetod, teorierna och tidigare forskning.

2.6.1. Utformning av enkät

- Hur intäktsför ni flyktingbidraget?
 - Om annan form av redovisning, på vilket sätt?

Frågan ämnade besvara studiens första frågeställning. De inkomna svaren sammanställdes i ett cirkeldiagram där man tydligt ser hur kommunerna redovisar flyktingbidraget.

Följande frågor är hämtade från den institutionella teorin:

- Känner ni påtryckningar från externa aktörer att välja en specifik redovisningsmetod?

Upplever kommunen att det finns påtryckningar från externa aktörer att välja en specifik redovisningsmetod kan detta förklaras av isomorfiska påtryckningar. Denna process beskriver hur externa aktörer genom formella och informella tryck påverkar organisationen att ändra sin institutionella praxis (Deegan, 2009).

- Har ni rådfrågat sakkunniga på redovisningsområdet rörande redovisningsmässiga frågor?

Den normativa processen inom isomorfism beskriver hur gruppnormer får organisationen att adoptera viss institutionell praxis. Väljer kommunen att rådfråga sakkunniga på redovisningsområdet kan detta innebära att deras val kan förklaras av den normativa processen.

- Följde ni deras rekommendationer?

Om kommunen har rådfrågat en sakkunnig på redovisningsområdet angående redovisningsfrågor och sedan valt att följa deras rekommendation menar den institutionella teorin att dem blivit påverkade av den normativa pressen inom isomorfism. Den normativa pressen sker på så sätt att de professionella redovisarna kommer att på grund av normer som vuxit fram tendera att hantera problem och situationer på liknande sätt.

- Har ni tagit hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor?

Om kommunerna har valt att ta hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor kan detta härledas till den härmande processen inom den institutionella teorin. Denna process berör hur organisationer väljer att härma eller kopiera andra organisationer i syfte att finna en bra och billig lösning och på så sätt uppnå legitimitet. Genom att efterlikna andra organisationer som ligger i framkant kan man uppnå liknande konkurrensfördelar.

- Finns samtliga avvikelser från RKR:s rekommendationer med i noterna till de finansiella rapporterna?
 - Om nej, varför inte?

Om kommunerna väljer att redovisa samtliga avvikelser från RKR:s rekommendationer i noterna till de finansiella rapporterna kan detta förklaras av tvingande press som kommunen upplever finns där i form av lagar och rekommendationer. Falkman och Tagesson (2008) kom fram till att det endast är 11

procent av avvikelserna som rapporteras i noterna. En förklaring till detta menar de kan vara att de inte upplever en institutionell press i och med frånvaron av sanktioner. Haraldsson och Tagesson (2014) kom fram till i sin studie att reglering och lagstiftning i sig självt har en påverkan på praxis, men det är effekten av det institutionella ramverket som ser till att lagstiftningen följs.

- Vem bestämmer vilken redovisningsmetod som används?

Enligt den positiva redovisningsteorin har agentförhållandet mellan politiker och övriga intressenter en påverkan på redovisningsmetoden. Detta undersöktes i en studie av Falkman och Tagesson (2008) som visade att den politiska synvinkeln var viktigare än den redovisningsmässiga samt att politikerna kan använda redovisningen som ett medel att visa bra siffror och på så sätt öka sina chanser att bli omvald. Bergevärn, Mellembvik och Olson (1995) menar istället att det inom kommunerna inte råder mycket påverkan från principalen och att det inte finns någon koppling mellan principalen och agenten inom redovisningen i Sverige på grund av dess ideologiska lärande.

Tidigare forskning av Falkman och Tagesson (2008) visar att det kortsiktiga politiska egenintresset i att visa goda siffror för väljarna och därmed öka chansen att bli omvald leder till en ökad tendens att kommunerna ignorerar redovisningsstandarderna. Samma forskning visade att 6 av de 12 intervjuade ekonomicheferna ansåg att den politiska synvinkeln, snarare än den redovisningsmässiga, var betraktad vid valet av redovisningsmetod.

- Hur många personer arbetar på tjänstemannanivå med redovisningen i kommunen?

Tidigare forskning av Falkman och Tagesson (2008) visar en antydning till att kommunens storlek har en viss betydelse vid valet av redovisningsmetod. De menar att det enligt institutionell teori i stora kommuner bör finnas såpass många redovisare att det formas en professionell grupp som strävar efter att fastställa villkor och

metoder för deras arbete. Med andra ord bör kommuner med många redovisare följa RKR:s yttrande.

Inom positiv redovisningsteori har Watts och Zimmerman (1990) identifierat tre viktiga hypoteser som används för att förklara och förutsäga om en organisation föredrar eller motsätter sig en specifik redovisningsmetod. Dessa hypoteser är ledningens bonus- och kompensationsplan, skuld/eget kapital-kvoten och politiska kostnader. Följande frågor är hämtade från dessa hypoteser:

- Påverkar kommunens resultat på något sätt den administrativa ledningens ersättning?
 - Om ja, på vilket sätt?

- Påverkar kommunens resultat på något sätt den politiska ledningens ersättning?
 - Om ja, på vilket sätt?

Är svaret ja på båda eller någon av dessa frågor menar positiv redovisningsteori att det är mer sannolikt att man använder sig av en redovisningsmetod som ökar resultatet innevarande period (Watts och Zimmerman, 1990).

- Vad är kommunens kvot för skuld/eget kapital för 2015?

Positiv redovisningsteori förutspår att ju större kvot mellan företagets skuld och eget kapital desto troligare är det att man använder en redovisningsmetod som ökar resultatet (Watts och Zimmerman, 1990).

- Hur många invånare har kommunen?
- Hur mycket omsätter kommunen?

Positiv redovisningsteori menar att det är mer sannolikt att stora företag använder redovisningsmetoder som minskar den rapporterade vinsten (Watts & Zimmerman, 1990).

- Finns det andra faktorer som påverkar valet av redovisningsmetod?

Med denna fråga har studien haft för avsikt att fånga in faktorer som kommunerna själva uppfattar som inflytelserika, men som inte blivit belysta tidigare. Studien ämnade inte analysera eller knyta dessa övriga faktorer till teorier. Istället kan faktorer som många kommuner angett antas vara av betydelse och bli ämne för vidare forskning.

2.6.2. Revidering av enkäten

På grund av felformuleringar i enkäten valde författarna att omformulera kommunernas svar på frågan “hur intäktför ni flyktingbidraget?” för att möjliggöra en rättvisande analys. Svartalernativet “tidsmatchning, 1/13 i december 2015 och 1/13 per månad fram till december 2016” innebär att kommunen följer RKR:s rekommendation. Rekommendationen tillåter däremot att kommuner redovisar intäkten från den tidpunkt då kostnaderna för flyktingmottagandet börjat öka. Det innebär att vissa kommuner som svarat “annan form av periodisering” och angett att de redovisar bidraget från en tidpunkt tidigare än december också följer RKR:s rekommendation. Dessa har därför omkategoriserats och alternativet heter “RKR:s rekommendation” i tabeller och diagram. Vidare eliminerades frågan om hur många personer som arbetar på tjänstemannanivå med redovisning i kommunen på grund av att den feltolkats.

2.7. Svarsfrekvens och bortfallsanalys

Enkäten skickades ut till 290 kommuner varav 150 svarade på enkäten. Tre av dessa hade missat att svara på frågan om hur de redovisar flyktingbidraget vilket innebär att vi inte kan använda oss av deras resultat för att analysera frågeställningarna så svaren exkluderades. Det innebär att studien har en svarsfrekvens på 147 svar. Två kommuner valde aktivt att avböja från undersökningen och 138 kommuner inkom aldrig med något svar vilket gav oss en svarsfrekvens på 50,69 procent. Det är att betrakta som en låg men acceptabel frekvens. I och med att enkäten besvarades anonymt är det inte möjligt att urskilja vilka kommuner som inte inkommit med svar

vid den tidpunkt insamlingen av data avslutades. Det som med säkerhet kan sägas om bortfallet är att det utgörs av 143 kommuner och att Stockholm är en av dem. Risken med bortfall i en studie som denna är att bortfallsgruppen besitter svar som hade kommit att förändra slutsatsen om de deltagit i undersökningen. Denna risk anses som låg då respondenterna i denna studie till viss del tillåtits vara anonyma. Frågorna som ställs anses dessutom inte vara av känslig karaktär och forskarna hade, utan att fråga kommunerna, kunnat ta reda på svaren på många av frågorna genom en dokumentstudie. Kommuner, till skillnad från privata aktörer, omfattas av offentlighetsprincipen vilket innebär att allmänheten har rätt till insyn och tillgång till information om kommunens verksamhet. Vidare anses de deltagande respondenterna representera urvalsgruppen bra då invånarmedianen i dessa gruppen är nästintill densamma.

2.8. Litteratursökning

I uppstartskedet gjordes en sökning av forskning som tidigare gjorts på området, en så kallad litteratursökning. Meningen med en litteratursökning är att få en bild av vad som tidigare gjorts för att sedan kunna klargöra vad som återstår att finna svar på (Backman, 2008). Under skrivandeförloppet har studien kompletterat den tidigare forskningen i den mån det ansetts nödvändigt.

Litteratursökningen har genomförts i Ekonomihögskolans databas för sökningar, LUBsearch, Google Scholar och Business Source Complete och även Lunds Universitets bibliotekskatalog Lovisa. Källor som varit återkommande i flertalet artiklar har följts upp och studerats för att ge en djupare förståelse. Vid sökning i ovan nämnda databaser har olika sökord använts. De svenska och engelska sökord studien använt i databaserna listas i tabellen nedan:

Svenska sökord		Engelska sökord	
Kommuner	Intäktsföra	Non profit	Accounting policy
Stat	Rekommendation	Municipalities	Government
Bidrag	Periodisering	Accounting choice	Funds
Redovisningsprinciper			

Tabell 1 visar studiens sökord.

2.8.1. Val av teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen inleds med den institutionella teorin som förklarar hur organisationer påverkas och styrs av institutioner i dess omgivning för att sedan gå över till att presentera positiv redovisningsteori. Av forskningslitteraturen som gjorts på ämnet har det framkommit att vissa faktorer påverkar kommunernas val av redovisningsmetod mer än andra. Den först nämnda teorin behandlar samhällliga faktorer och förklarar val av redovisning i kommunerna utifrån dessa och går under benämningen systemorienterad teori. Positiv redovisningsteori förklarar varför kommunerna redovisar på ett visst sätt utifrån ett rent ekonomiskt perspektiv. Därefter får läsaren en tydlig redogörelse av tidigare forskning som genomförts på området vilket bland annat omfattar studier inom kommunal redovisning i Sverige.

2.9. Studiens kvalitet

För att kvalitetssäkra den insamlade datan har författarna strävat efter en hög nivå av validitet och reliabilitet. Validitet innebär att all data är relevant och möjliggör en undersökning på det som ursprungligen var planerat. Reliabilitet innebär att trovärdigheten i den undersökta empirin. För att denna ska vara hög måste undersökningen ske på ett tillförlitligt sätt där risken för felaktigheter reduceras, eller allra helst helt elimineras (Jacobsen, 2002).

Då denna studie bygger på tidigare publicerade och granskade studier som gjorts på området och därför har valt att använda sig av en liknande metod som dessa kan en god validitet uppnås. Vidare anses validiteten god då resultaten från studien kan

generaliseras vilket säkerställs av att urvalsgruppen består av hela populationen. Dock måste det betraktas som något osäkert i vilken mån resultaten från denna studie är generaliserbara och applicerbara för alla kommuner i Sverige då studien inte uppnått en 100-procentig svarsfrekvens. Reliabiliteten i studien utgörs i stor utsträckning av de tidigare studier som gjorts på området som legat till grund för metoden som använts vid denna studie. Då dessa studier kan anses ha hög reliabilitet, borde på så sätt även denna studie kunna anses uppnå samma resultat.

2.10. Metodkritik

Studiens resultat är baserat på den information som framkommer av enkätsvaren vilket innebär att det finns en risk för skevhet om frågorna missuppfattats. Detta kan ha lett till att respondenter svarat på någon fråga utan att känna att han eller hon har tillräcklig information, vilket i sin tur kan ha snedvridit resultatet. Vidare baseras studien på kommunernas syn på deras val av redovisningsmetod och därmed utelämnar faktorer som kan påverka kommunerna indirekt, det vill säga utan att de själva är medvetna om det.

Likt nämnt tidigare är det sannolikt att användandet av enkäter istället för intervjuer tagit bort en del av benägenheten hos respondenterna att försöka framställa en så positiv bild som möjligt. Dock har denna benägenhet inte eliminerats helt eftersom kommunerna endast till viss del varit anonyma. På grund av vårt behov av att veta storleken på kommunen uppmanades respondenterna ange både omsättning och antal invånare, två siffror som båda med hjälp av årsredovisningar och finansiella rapporter går att knyta till den specifika kommunen.

Studien har inte heller valt att göra en pilotstudie vilket var en följd av tidsbrist. Detta beslut har lett till att misstag och felformuleringar i enkäten inte kunde upptäckas. Detta har haft en viss påverkan på resultatet eftersom vissa svar var tvungna att modifieras och en fråga helt uteslutas.

För att kunna göra en bättre bortfallsanalys borde studien ha sammanställt resultatet innan påminnelsen skickades ut. Detta för att finna eventuella skillnader på svaren från de som svarat innan påminnelsen skickats ut och de som svarat efter. En sådan sammanställning hade kunnat jämföra resultaten och urskilja huruvida det finns skillnader grupperna emellan. Om då inte varit fallet hade studien kunnat utesluta att anledningen att kommuner dröjt med att svara varit att svaren skiljde sig från resten.

2.11. Källkritik

Syftet med källkritik är att vara kritisk mot en källas informativa innehåll för att kunna fastställa om den är trovärdig. Detta görs bland annat genom att observera, ta ställning och tolka samt göra en bedömning av reliabilitet och användbarhet (Odén, n.d.).

Vedertagna principer för källkritik är både självklara och få, och kan klassas in i fyra kriterier som alla bör uppfyllas. Dessa är äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet (Thurén, 2005). Studien har varit mycket noggrann med att kritiskt granska all information och tidigare studier författarna tagit del av. Den källkritik som utövats har varit att följa nyss nämnda principer. Källorna har samtliga varit oberoende vilket innebär att källan kan stå för sig själv och att då en andra författare eller forskare citerats i en första källa har detta specifikt påpekats. Studien har även beaktat tendensfriheten, att inte i förväg misstänka att källan skulle kunna ge en falsk bild av verkligheten på grund av ekonomiska intressen eller politiska åsikter. Vad gäller principen om tidssamband innebär att ju äldre en källa är desto mindre trovärdig är den. För att ta hänsyn till detta har författarna haft detta i bejakande vid användningen av äldre källor (Thurén, 2005).

Det faktum att Torbjörn Tagesson är den enda författarna valt att intervjua kan tyckas vara ett vinklat tillvägagångsätt. Han intervjuades med anledning av att han varit med och skrivit RKR:s yttrandet om flyktingbidragets redovisning, men faktumet att han är en förespråkare för bland annat den institutionella teorin och författare till många skrifter inom ämnet kan det diskuteras huruvida objektiviteten i denna studie påverkas

av det. Dock har bedömningen gjorts att eftersom Tagesson är kanslichef vid RKR, vilket är regelverket vi utgår från, sker ingen vinkling.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras studiens teoretiska utgångspunkter som funnits relevanta för undersökningen. Först behandlas den institutionella teorin, därefter positiv redovisningsteori och avslutningsvis tidigare forskning.

3.1. Teoriers natur

Deegan och Unerman (2011) understryker att teorier är abstraktioner av verkligheten och att man därför inte kan förvänta sig att specifika teorier ska ge en fullständig redogörelse för eller förklara ett särskilt beteende. Man bör därför använda sig av olika teorier för att få olika perspektiv. Olika forskare kan exempelvis använda olika teorier för att undersöka samma företeelse. Genom att endast välja ett teoretiskt perspektiv framför ett annat kan förklaras av författarens egen värdering (Deegan & Unerman, 2011).

3.2. Systemorienterad teori

Legitimitetsteori, institutionell teori och intressentteorin syftar till vad man brukar kalla systemorienterade teorier. De systemorienterade teorierna antar att företag influeras av, samt i sin tur influerar, det samhälle de opererar i. Inom teorierna har redovisningsupplysningspolicyerna ansetts utgöra en strategi för att påverka eller bli påverkade av organisationers förhållande med andra parter med vilka de interagerar. Legitimitets- och intressentteorin härstammar från den politiska ekonomiska teorin till vilken den institutionella också anses ha en koppling. Teorins perspektiv grundar sig i att samhället, politiken och ekonomin är oskiljaktiga och att ekonomiska problem inte kan få en meningsfull undersökning utan hänsyn till den politiska, sociala och institutionella strukturen i vilken den ekonomiska aktiviteten utspelar sig. Det hävdas att forskare, genom att beakta den politiska ekonomin, kan betrakta ett bredare (samhälls-) problem som påverkar hur organisationer opererar och vilken information de väljer att upplysa om (Deegan & Unerman, 2011). Studien har, som nämnts

tidigare, utgått från institutionell teori och positiv redovisningsteori vilka beskrivs utförligare nedan.

3.2.1. Institutionell teori

Institutionell teori handlar om hur en organisation är utformad och varför organisationer inom samma område tenderar att ha samma egenskaper. Den institutionella teorin undersöker varför organisationer väljer en viss organisationsstruktur och hur dess egenskaper ser ut. Teorin bidrar med en förklaring kring hur mekanismer som organisationer använder sig av för att sammanföra uppfattningar av deras egenskaper och praxis med sociala normer och värderingar i syfte att uppnå legitimitet och att dessa mekanismer på så sätt blir institutionaliserade i organisationen. Enligt Deegan (2009) är de två mest omskrivna dimensionerna inom institutionell teori isomorfism och decoupling, vilka presenteras nedan.

3.2.1.1. Isomorfism

Med isomorfism menas processen då organisationer väljer att adoptera struktur eller process efter andra organisationer inom samma område för att olikheter från de andra organisationerna kan leda till kritik (Deegan, 2009). På grund av isomorfism blir organisationer mer och mer homogena inom områdena. DiMaggio och Powell (1983) publicerade en artikel år 1983 som undersökte frågan varför organisationer tenderar att likna varandra. De kom då fram till att detta kan förklaras av isomorfism. Isomorfism är när rationella aktörer genomför en förändring av organisationen och då tenderar att efterlikna andra organisationer som är i framkant. Detta i sin tur leder sedan till harmonisering. Isomorfism delas upp i tre olika processer, vilka är: tvingande isomorfism, härmande isomorfism samt normativ isomorfism.

Den första processen som DiMaggio och Powell (1983) beskriver är tvingande isomorfism. Tvingande isomorfism är processen då organisationer ändrar sin institutionella praxis på grund av påtryckningar av aktörer som organisationen har ett beroendeförhållande till. Det är alltså det formella och informella tryck från externa

aktörer som organisationer upplever. Trycket som organisationerna upplever kan vara kulturella värderingar som finns i samhället och som organisationen därför förväntas leva upp till samt i form av påtryckningar från andra organisationer som de är beroende av. Harmoniseringen förs sedan vidare till underliggande aktörer som i sin tur är i en beroendeställning till organisationen.

Den andra isomorfiska processen handlar om hur organisationer försöker att härma eller kopiera andra organisationer inom vissa områden när de själva upplever press inifrån att förändra sina processer (DiMaggio & Powell, 1983). När organisationer upplever att deras mål är oklara eller de befinner sig i en omgivning som är osäker kan de skapa konkurrensfördelar genom att härma eller efterlikna andra organisationer som är längre fram i utvecklingen för att på så sätt finna en bra och billig lösning (Richard & Marsh, 1963).

Den tredje isomorfiska processen som DiMaggio och Powell (1983) förklarar är normativ isomorfism. Denna process förklaras som press som uppstår från gruppnormer att adoptera viss institutionell praxis. Alltså specifika grupper som har en viss specifik utbildning eller träning kommer tendera att adoptera samma utövande eller praxis, annars kommer de att uppfattas som att de inte är en del av gruppen vilket kan leda till sanktioner från gruppen mot de som väljer att avvika från det accepterade eller förväntade beteendet. Vidare har professionella grupper en strävan efter att specificera och göra metoder officiella inom deras arbetsområde för att på så sätt styrka legitimiteten av deras yrke. Med en ökad professionalitet kommer antalet liknande normer att bli fler vilket är ett resultat av en gemensam utbildning och användandet av liknande lösningar. Harmoniseringen sprids sedan då det sker utbyte mellan organisationer av medarbetare och kunskap.

3.2.1.2. Decoupling (frikoppla)

Decoupling innebär att chefer känner ett behov av att organisationen ska uppfattas som att den adopterar viss institutionell praxis. För att uppnå detta kan man välja att

införa formella processer med syfte att implementera denna praxis. I verkligheten skiljer sig däremot den verkliga organisatoriska processen från de formellt uttalade och sanktionerade processen och praxisen. Den verkliga praxisen kan med andra ord vara decoupled (frikopplad) från den skenbara institutionaliserande praxisen. Exempel på detta är en hållbarhetsrapport där företag uppger sig följa en viss praxis för att skapa en bild hos läsaren medan verkligheten ser annorlunda ut. Dillard, Rigsby och Goodman (2004) beskriver decoupling som situationer där den formella organisatoriska strukturen eller praxisen skiljer sig från organisationens verkliga praxis.

3.2.1.3 Kritik mot teorin

Kritik mot den institutionella teorin menar DiMaggio och Powell (1991) är att det är svårt att mäta huruvida organisationers agerande är en effekt av institutioners regelsystem och normativa påverkan, eller om det är beroende av andra faktorer. Att isolera organisationer från yttre påverkan för att undersöka institutioners påverkan är inte möjligt och undersökningar som gjorts kan därför ha påverkats av externa effekter, exempelvis konjunkturen. Om regelsystemet i ett land främjar produktiva verksamheter så uppstår ekonomisk tillväxt som en konsekvens. Dock kan man inte veta om det verkligen är regelverket som lett till den ekonomiska tillväxten eftersom ett stort antal faktorer påverkar den.

Vidare kan inte den institutionella teorin förklara hur organisationer som existerar under samma institutionella tryck fortsätter att agera olika. För att teorin ska hålla, bör då alla organisationer med säte i samma land och kommun och som är verksamma inom samma geografiska område och inom samma industri, agera exakt likadant. Detta sker inte och validiteten i den institutionella teorin kan ifrågasättas. Människors rationella tänk och vilja att hela tiden nyttomaximera vilket den neoklassiska teorin förespråkar talar mot den institutionella teorin (North, 1993).

Kritik har också väckts gällande att den institutionella teorin helt och hållet bortser från den påverkan individer och organisationer har över sitt eget agerande (DiMaggio & Powell 1991).

3.3. Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori ämnar förklara och förutsäga ledningens val av redovisningsmetod. Teorin ger beslutstagare (företagsledning, investerare, revisorer, finansiella analytiker) förutsägelser och konsekvenser av deras beslut (Watts & Zimmerman, 1986). Forskningen har försökt att förklara de ekonomiska konsekvenserna av valet av redovisning. Empiriska tester på området har funnit att det finns ett samband mellan företagets storlek och val av redovisningsmetod. Trots sambandet är resultatet svårtolkat eftersom det finns få tecken på att företagets storlek är relaterad till politisk synlighet (Holthausen & Leftwich, 1983).

Redovisare har allt som oftast ett val när det kommer till användning av redovisningsmetod. Det innebär att det finns utrymme för flexibilitet för hur man ska redovisa för en specifik händelse. Positiv redovisningsteori utgår från antaganden från den klassiska ekonomiska teorin om att marknader är effektiva och att individer är drivna av sitt egenintresse. Teorin menar att individerna kommer att agera på ett sätt som ökar deras egen välfärd. Till skillnad från normativa teorier som ämnar förklara och vägleda hur man bör redovisa avser den positiva redovisningsteorin att förklara varför ledningen väljer att redovisa på ett visst sätt framför ett annat (Deegan & Unerman, 2011).

Watts och Zimmerman (1990) identifierade tre viktiga hypoteser som används för att förklara och förutsäga huruvida en organisation föredrar eller motsätter sig en specifik redovisningsmetod:

- Ledningens bonus/kompensationsplan: antar att ledningen i företag med bonus/kompensationsplaner är mer sannolika att använda en redovisningsmetod som ökar resultatet för innevarande period.
- Skuld/eget kapital: förutspår att ju större kvot mellan företagets skuld och eget kapital desto troligare är det att ledningen använder en redovisningsmetod som ökar det redovisade resultatet. Säg att företaget har ingått ett avtal med en långgivare och avtalet innebär restriktioner kring redovisningen rörande skulden. Ledningen har då incitament att använda redovisningsmetoder som hämmar de potentiella effekterna av restriktionerna.
- Politiska kostnader: förutspår att det är mer sannolikt att stora företag använder sig av redovisningsmetoder som minskar den rapporterade vinsten. Stora vinster kan nämligen dra åt sig uppmärksamhet till företaget. Om ledningen upplever att de är under en politisk kontroll hade det kunnat motivera de till att använda redovisningsmetoder som reducerar den rapporterade intäkten. Det hade kunnat minska tendensen av att folk argumenterar att organisationen utnyttjar andra parter genom en affärsmodell som genererar överdrivna vinster för ägarnas vinning medan man bidrar med begränsad avkastning till andra parter delaktiga i transaktioner, exempelvis de anställda. Majoriteten av statistiska tester som har gjorts på politisk granskning har använt storlek som en proxyvariabel.

Ovan nämnda hypoteser grundar sig främst i det opportunistiska perspektivet. Ytterligare perspektiv som använts för att förklara valet av redovisningsmetod är effektivitetsperspektivet. Där argumenterar man att valet baseras på den metod som mest effektivt beskriver hur organisationen presterar.

3.3.1. Kritik mot teorin

Positiv redovisningsteori har fått ta emot kritik om att teorin inte föreskriver hur man bör göra och på så sätt inte utvecklar redovisningsområdet (Sterling, 1990). Den har

också kritiserats för att den ämnar vara fri från egna värderingar, i och med att den inte förklarar hur man *bör* redovisa, men att anta att alla individer är drivna av egenintresse faktiskt är en värdering. Teorin har också fått mottaga kritik för den pessimistiska synen att allt beteende är drivet av att öka sin egen välfärd och den fundamentala delen i många ekonomiska teorier, nämligen att marknaderna är effektiva (Deegan & Unerman, 2011).

3.4. Tidigare forskning

Forskning på och omkring ämnet kommunal redovisning är långt ifrån uttömmande. Tidigare studier har använt sig av institutionell teori och/eller positiv redovisningsteori samt i vissa fall andra bidragande teorier, fokus har däremot främst varit på de två förstnämnda. Nedan behandlas 6 olika artiklar vilka behandlar följande ämnen: (1) hur väl redovisningen överensstämmer med rekommendationerna inom den svenska vatten-och avlopps-nätssektorn, (2) utfallet och efterlevnaden av den senaste kommunala redovisningsreformen bland Sveriges kommuner, (3) svenska kommunala bolags val mellan att följa redovisningsstandarder av bokföringsnämnden och redovisningsrådet, (4) hur institutionell press som utövas på fyra amerikanska delstater influerar delstatsparlamentets val av att anta eller motstå användandet av GAAP, (5) hur den kommunala redovisningen institutionaliserats samt (6) varför kommunal redovisning ser ut som den gör och varför reformer har så liten inverkan.

Haraldsson och Tagesson (2014) undersökte med utgångspunkt i institutionell teori hur väl redovisningen överensstämmer med rekommendationerna inom den svenska vatten-och avlopps-nätssektorn. De kom fram till att de faktorer som hade påverkan på graden av överensstämmelse med lagstiftning och rekommendationer för redovisningen var minoritetsstyre, avgift, skattebas, befolkningstillväxt och revisionsfirma. Forskarna förklarar hur den positiva korrelationen för variablerna avgift, skattebas och befolkningstillväxt som en följd av vatten- och avlopps-nätsavdelningen reagerar på institutionell press från intressenter. Revisionsfirmans påverkan förklaras bland annat av den institutionella teorin då

revisorer och redovisningsfirma kan ha en normativ effekt på personen eller personerna som ansvarar för redovisningen. Till skillnad från tidigare studier visade sig storlek och finansiell styrka (soliditet) inte ha någon signifikant påverkan. Enligt Haraldsson och Tagesson (2014) kan det bero på att vatten- och avloppsnätsavdelningen är en liten del av kommunens totala ekonomi och därför har marginell påverkan på de individuella hushållens ekonomi. Det leder till att vatten- och avloppsnätsavdelningen inte känner samma institutionella press som redovisningsfunktionen på central nivå vilken har ett större ansvar att efterfölja redovisningsrekommendationer för kommunen i dess helhet. Den huvudsakliga slutsatsen i studien är att reglering och lagstiftning i sig självt har en effekt på praxis, men att effekten beror på det institutionella ramverket som ser till att lagstiftningen följs.

Falkman och Tagesson (2008) undersökte och försökte, med hjälp av institutionell teori och positiv redovisningsteori, undersöka utfallet av den senaste kommunala redovisningsreformen genom att undersöka efterlevnaden av bokföringsbestämmelser bland Sveriges kommuner. Forskarna använde sig av triangulering, det vill säga att de använde tre olika metoder för att samla in data. Detta gjordes genom enkätundersökningar, dokumentstudier samt intervjuer. De fann att nivån av överensstämmelse skiljer sig mellan kommuner på grund av olika erfarenhet av politisk och institutionell press. Institutionell teori antar att organisationer svarar på pressen från dess institutionella sammanhang och antar strukturer och metoder som är socialt accepterade som det lämpliga organisationsvalet och betraktas som legitimt av andra organisationer i sina områden. Positiv redovisningsteori menar att agentproblematiken existerar i samtliga organisatoriska sammanhang och förhållandet mellan agenten och principalen påverkar valet och användningen av redovisningsmetoden. Studien fann även att överensstämmelsen med standarderna inte ökar med tiden. Forskarna visade att det inte fanns någon tendens att antal kommuner som följer RKR:s rekommendationer ökar relativt summan de tar emot i bidrag. Vidare undersökte studien om kommuners överensstämmelse med RKR:s rekommendationer ökar med storleken. Falkman och Tagesson (2008) menar att

storlek är en faktor som bör ha påverkan på efterlevnaden av rekommendationer utfärdade av RKR. Detta eftersom att motsatt politisk handling från regeringen kan antas dra uppmärksamhet och orsaka politiska kostnader för organisationen. Organisationens storlek har ett starkt samband med omfattningen och storleken av politiska kostnader. Även den institutionella teorin menar att storlek har en påverkan på efterlevnaden av RKR:s rekommendationer. Detta eftersom att det i stora kommuner finns tillräckligt många som arbetar med redovisningen, för att forma en professionell grupp som kan kämpa för att fastställa villkor och metoder för deras arbete. Falkman och Tagesson (2008) menar att den institutionella teorin förklarar att stora organisationer granskas mycket närmare och är utstuderade av massmedia vilket ökar de upplevda normativa och politiska påtryckningarna. Studiens hypotes om att företagens tendens att följa redovisningsrådets rekommendationer ökar med storleken visade sig inte vara helt tydlig i avseende att förkasta eller inte. Det framkom att när storlek mäts i antal invånare har faktorn betydelse, men då storlek mäts i omsättning finns inte någon signifikant korrelation med efterföljelsen av rekommendationerna. Vidare visar studien att stora kommuner har bättre kunskap och kompetens om redovisning, även om man funnit brister i stora kommuners finansiella rapporter. Det fanns en antydning under intervjuerna att ekonomiavdelningen hade för lite resurser för att hålla sig uppdaterade om nya redovisningsstandarder. Alltså kan otillräcklig kompetens och professionalism vara en förklaring till den dåliga efterlevnaden av rekommendationerna. Det kan vara en fråga om avsaknaden av resurser eller en fråga om attityd. Avsaknaden av sanktioner, så som en koppling till strafflagen och tvingade tryck från externa professionella revisorer underlättar inte en attitydförändring och ökad prioritet (Falkman & Tagesson, 2008).

Vidare visade studien att den genomsnittliga överensstämmelsen med RKR:s rekommendationer är under 70 procent, ett par av rekommendationerna har så låg som 50 procentig överensstämmelse. Trots att lagen säger att avvikelser från rekommendationerna måste finnas antecknade rapporteras endast 11 procent av dessa i noterna. Det innebär att rekommendationerna från RKR har en begränsad effekt på redovisningspraxis. En förklaring till att kommunerna inte upplever en institutionell

press att följa RKR:s rekommendationer kan ha att göra med frånvaron av sanktioner. Vidare visade studien att det verkar som att det kortsiktiga politiska egenintresset i att visa väljarna goda siffror för att öka chansen att bli omvald leder till en ökad tendens att kommunerna ignorerar redovisningsstandarder. En följd av detta är att respekten för redovisningsstandarderna var mycket låg bland politiska beslutsfattare och den politiska synvinkeln togs i beaktande framför den redovisningsmässiga (Falkman och Tagesson, 2008).

Collin et al (2009) undersökte vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori som förklarar valet av redovisningsstandarder mellan Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet hos företag som ägs och kontrolleras av svenska kommuner. Den institutionella teorin, menar Collin et al (2009), är en mer frekvent använd teori inom statliga organisationer till skillnad från den positiva redovisningsteorin. Den sistnämnda teorin har bara använts i ett fåtal studier på statliga organisationer, bland annat av Zimmerman (1977). Studiens resultat visar att det finns en generell tendens för de kommunala bolagen att använda sig av den mindre kostsamma, enklare och vinst-reducerande standarderna av Bokföringsnämnden. Resultaten visar att det finns en positiv korrelation mellan användningen av Redovisningsrådets standarder och variablerna storlek, stor stad samt revisionsbolag. Vidare för de en diskussion och menar att studier som enbart använder en av antingen ekonomisk teori eller institutionell teori inte kan säkerställa det empiriska stödet då en annan teori mycket väl hade kunnat nå samma resultat. Collin et al (2009) menar att den institutionella teorin och positiva redovisningsteorin, ur ett teoretiskt perspektiv, gav ett lika starkt stöd för Bokföringsnämnden och Redovisningsrådets standarder. Det empiriska resultatet visade däremot att den institutionella teorin hade fler signifikanta hypoteser än den positiva redovisningsteorin. Forskarna menade däremot att teorierna inte bör separeras för att förklara valet av redovisningsmetod. Collin et al (2009) föreslår en mer eklektisk ansats vilket innebär att man använder sig av olika teorier för att finna faktorer som skapar en tillfredställande förklaring.

Carpenter och Feroz (2001) och deras studie på fyra amerikanska delstater visar att antagande av GAAP i ett tidigt skede kan förklaras tvingande isomorfa tryck från kreditmarknaden. Sena antaganden tycks vara associerade med en kombinerad påverkan av normativa och mimetiska institutionella påtryckningar. Studien visade vidare att samtliga delstater stod inför potentiell institutionell påtryckning att anta GAAP. Påtryckningarna skapades av den federala regeringen, professionella redovisningsföreningar och representanter från kreditmarknaden. Sålunda var de statliga regeringarna utsatta för två typer av institutionell press: normativ och tvingande. Det finns en möjlighet att härmande isomorfa påtryckningar också fanns men studien fann inga bevis för detta.

Bergevärn, Mellempvik och Olson (1995) menar att redovisning påverkas allt mer av den institutionella teorin. Författarna delar upp teorin i två delar, en de kallar en norm och en de kallar action. Actiondelen är den beroende variabeln som påverkas av normerna i samhället där redovisningen sker. Hur mycket den påverkas beror på styrkan i normerna och beroende på denna styrka kommer lärandet inom redovisningen variera och ske i olika utsträckning. Två sådana olika styrkor återfinnes enligt Bergevärn, Mellempvik och Olson (1995) i Sverige respektive Norge, där Sveriges redovisning har haft ett lärande och en utveckling som är mer ideologisk, medan Norges har varit mer hierarkisk. Det svenska lärandet i redovisning och utvecklandet av påverkande normsystem, menar författarna, har staten inte haft någon stor del i mer än att införa hotande lagar och regleringar inom kommunal redovisning. Institutionaliseringsen av svensk redovisning inkluderar ovan nämnda typer av lärande, och den svenska redovisningen i kommunal sektor har sedan kopplats med nationell och internationell privat redovisning. Den privata sektorn har nu mer inblandning i svensk kommunal redovisning än någonsin. Sverige har som nämnt ett ideologisk lärande vad gäller redovisning, vilket innebär att ingen koppling finns mellan agent och principal. Så normsystemet som råder i Sveriges kommunala redovisning är nära på helt fritt från påverkan av principalen (Bergevärn, Mellempvik & Olson, 1995).

Zimmerman (1977) hävdar att kommuner använder redovisningssystem som vidhåftar strikt särredovisning när det kommer till bidrag eftersom detta begränsar de offentliga tjänstemännen att uppträda i linje med de rättsliga mandat som framtagits i den lagstiftande processen. Studien visar också att reformers extra finansiella rapporter inte framställs eftersom det bara finns en mycket liten efterfrågan efter sådan information. Individens chans att kunna hitta "ineffektiviteter" späds ut av de förhållandevis höga transaktionskostnaderna, vilket i sin tur minskar efterfrågan på information. Därmed är det ett rationellt agerande av väljarna att ignorera kommunala redovisningsreformer. Vidare förutspår Zimmerman (1977) i sin analys att: givet att kommunala institutioner fortsätter se ut som de gör idag, kommer väljarna och politiker inte anse att reformer av den kommunala redovisningen kommer leda till tillräckliga fördelar för att överväga kostnaderna.

4. Institutionalialia

I detta kapitel ges en kort översikt av institutionalialia som är kopplat till det valda ämnet i uppsatsen. Denna presentation görs för att läsaren ska få en ökad förståelse för den verksamhet vari den kommunala redovisningen sker. Kapitlet inleds med de huvudsakliga dragen inom kommunal redovisning och kommunallagen. Därefter tas principen om god ekonomisk hushållning upp och beskriver ändringen av kommunallagen som gjordes 1992. Därefter följer en övergripande presentation av övriga ramverk och riktlinjer som återfinns i RKR:s rekommendationer.

4.1. Kommunal redovisning

De senaste årtiondena har inneburit en stor förändring inom den kommunala redovisningen. Idag ser man en tydlig harmonisering mellan privat och offentlig redovisning. Tidigare ansågs de olika verksamheterna så pass olika att samma redovisningsmodeller inte kunde användas (Falkman & Orrbeck, 2001).

Sedan 1986 har kommuner och landsting redovisat enligt bokföringsmässiga grunder, det vill säga att intäkter och kostnader periodiseras och redovisas det år de hänförs (Falkman & Orrbeck, 2001). Dessa grunder är baserade på en välutvecklad redovisningsteori som består av olika redovisningsprinciper vilka har utvecklats under 1900-talet. Bokföringsmässiga grunder innebär inte att samtliga transaktioner periodiseras, utan det kan innebära att periodisering endast görs på en del av transaktionerna. Det är fler transaktioner inom näringslivet än kommunal sektor som periodiseras. Orsaken till detta är att regleringen för kommuner inte har samma långa historia som motsvarigheten i privat sektor. (Brorström & Falkman, 2001).

4.1.1. Kommunallagen

Det var år 1862 som redovisning i svensk kommunal sektor för första gången förekom i form av ett krav i kommunalförordningarna på upprättandet av en budget för kommunerna (Brorström, Eriksson & Haglund, 2003). Först år 1866 gjordes

kommunalförordningarna om till lag och år 1930 till kommunallagar, som innehöll en lag för städerna och en för kommunerna (Bergevörn & Olson, 1987). Vid nästa kommunallagsrevidering, år 1953, skedde en större förändring i form av införandet av bestämmelsen om att kommunerna bör förvalta sin förmögenhet på ett sätt så att den inte minskar, vilket kom att kallas förmögenhetsskyddet (Bergevörn & Olson, 1987; Fihn, 2005).

Införandet av förmögenhetsskyddet ledde till att man utvecklade KRK-56-modellen, en budget- och redovisningsmodell. Det visade sig dock bli problematiskt att med hjälp av modellen mäta förmögenhetsbegreppet så som det beskrivits av Kapitalredovisningskommittén. Liknande svårigheter rådde kring kommunallagens bestämmelser om en ”balanserad budget” som angav att: ”I planen skall redovisas de anslag som skall utgå och täckning av medelsbehovet” (Kommunallagen SFS 1977:179 4 kap. 3§ 2 st.). Generellt ansågs den äldre kommunallagen från 1977 som omodern då den inte anpassats efter kommunernas och landstingens förnyelse samt utvecklingen som skett inom redovisningsområdet vilket ledde till att behovet av en förnyelse av lagen växte (Brorström, Haglund & Solli, 2014).

Efter en ökad efterfrågan på en förnyelse av lagen presenterades år 1990 ett förslag om en ny kommunallag. Förslaget fick hård kritik för de bestämmelser som handlade om ekonomisk förvaltning, framförallt för det fortsatta stora fokus som var på förmögenhetsbegrepp. Kritiken ledde till förändringar av förslaget där bland annat bestämmelsen om förmögenhetsskydd ersattes av en målsättningsbestämmelse gällande ekonomin som säger att kommuner och landsting ska ha god ekonomisk hushållning i sin ekonomi (Kommunallagen SFS 1991:900). Förändringen innebar egentligen ingen större förändring från de tidigare bestämmelserna förutom att lagstiftaren inte längre anvisar till en speciell beräkningsmodell som tidigare för att kunna åskådliggöra om kommunen levt upp till bestämmelsen. En annan viktig förändring av kommunallagen var införandet av bestämmelsen om att en årsredovisning ska upprättas i god redovisningssed. Bestämmelsen ledde till ett

minskat gap mellan den privata och offentliga sektorn i redovisningsaspekten (Brorström, Haglund & Solli, 2014).

4.1.1.1. God ekonomisk hushållning

Ovan nämndes ändringen av kommunallagen som infördes år 1992 och som innebär att landsting och kommuner ska använda sig av god ekonomisk hushållning. I kommunallagen står att:

”kommuner och landsting skall ha god ekonomisk hushållning i sin verksamhet”
(Kommunallagen SFS 1991:900 8 kap. 1 §).

Tanken bakom ändringen var att kommunerna skulle få större frihet i valet av användningen av sina ekonomiska resurser (Falkman och Orrebeck, 2001). Dessutom var tanken att kommunerna på lång sikt, skulle kunna generera egna medel utan att behöva ta lån för att göra investeringar (Regeringen, 2012). Det är inte preciserat i lagen vad god ekonomisk hushållning i praktiken innebär utan bestämmelsen är av slaget ändamålsregel, vilket innebär att det är en regel som saknar rättsverkningar och kan därför inte ensam åberopas i domstol. Regeln sätter upp mål men förtydligar inte vad som mer konkret ska göras. Detta beror på att det krävs en gedigen analys och bedömning av kommunen för att bedöma om denna kan anses ha en god ekonomisk hushållning utifrån förutsättningarna som finns (Falkman och Orrebeck, 2001). Ett par exempel på god ekonomisk hushållning står angivet i förarbetena till kommunallagen. Kommunerna ska bland annat under ett inte allt för långt tidsspänn uppvisa balans mellan kostnader och intäkter (Falkman och Orrebeck, 2001).

4.1.1.2. Balanskravet

På grund av att kommunallagen och bestämmelsen om god ekonomisk hushållning inte fått den önskade styreffekt man eftersträvat och att många kommuner inte hade möjlighet att anpassa sig till det ekonomiska läget som rådde under 1990-talets finanskris infördes vad som kallas balanskravet (Falkman och Orrebeck, 2001). Detta

lagstiftades om år 2000 (Sveriges Riksdag, 2000). Kravet innebär att en kommuns intäkter måste överstiga dess kostnader för perioden. Målet var att skapa möjligheter för en långsiktig stabil ekonomisk utveckling hos kommunerna och att varje generation bär kostnaderna för servicen som den generationen beslutat om och konsumerat (Falkman och Orrebeck, 2001).

Balanskravet ska uppfyllas varje år och om kostnaderna skulle överstiga intäkterna, vilket innebär att kravet ej är uppfyllt, måste det föreligga synnerlig själ. Det negativa resultatet ska återställas under påföljande tre år. För att reglera detta måste kommunen skapa en åtgärdsplan som innehåller beslut rörande åtgärder som kommunen bör göra för att reducera underskottet samt hur man ska utföra dessa samt göra en uppföljning (SKL, 2005). Undantag från upprättandet av en åtgärdsplan finns för de kommuner som använder sig av sin resultatutjämningsreserv alternativt om det finns andra särskilda anledningar (Kommunallag SFS 1991:900).

4.1.1.3. Finansiella mål för kommuner

År 2004 preciserade riksdagen reglerna rörande god ekonomisk hushållning. De nya reglerna innebar krav på att kommuner ska upprätta och använda sig av finansiella mål. Syftet bakom den nya lagen var att fortsätta se till att kommunerna använder sig av god ekonomisk hushållning.

“För verksamheten skall anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För ekonomin skall anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning” (Kommunallagen SFS 1991:900 8 kap. 5§)

En bakomliggande faktor till stiftandet av den nya kommunallagen var att allt mer fokus riktades mot ett kortsiktigt ekonomiskt planerande vilket var en effekt av balanskravet som infördes för kommunerna. De finansiella målen är något varje enskild kommun sätter upp utifrån sina specifika förutsättningar eftersom kommunerna ska vara och verka självständigt (Regeringen, 2004). För att följa upp

hur väl kommunerna lyckats nå de finansiella målen har det även lagstiftas om i kommunal redovisningslag (SFS 1997:614). Kommunerna ska utvärdera hur pass bra de har lyckats uppnå de uppsatta målen i sin förvaltningsberättelse (Lag om kommunal redovisning SFS 1997:614)

4.1.2. Lag om kommunal redovisning (1997:614)

Införandet av balanskravet ledde till ett förslag om en ny lag som ämnade reglera den kommunala redovisningen. Lagen infördes 1998 och enligt Brorström, Haglund och Solli (2014) var motiven bakom införandet många. Den främsta anledningen var att redovisningen är en viktig samhällelig institution. Den ska redogöra för hur resurser används och utgöra en beslutsgrund och ett underlag för ekonomiska ställningstaganden och det krävdes tydligare regler på det området. I förarbetena finner man fem väldigt konkreta skäl till varför införandet av redovisningslagen var nödvändig (Brorström, Haglund & Solli, 2014):

- Kommuner och landsting utgör en betydande del av samhällsekonomin och det är viktigt att ekonomiska beslut har sin grund i pålitliga och relevanta beslutsunderlag
- Det kan finnas ökade incitament till kreativ bokföring. Detta på grund av en alltmer ansträngd ekonomisk situation i kombination med det fastställda balanskravet
- Bestämmelserna i kommunallagen är otydliga
- En ökad tydlighet ökar kommunernas trovärdighet gentemot kreditmarknaden
- En samordning av redovisningspraxis och redovisnings former blir möjlig. Det underlättar jämförelser och analyser

Redovisningslagstiftningen som gäller för näringslivet ansågs inte direkt applicerbar på kommuner då förutsättningarna sektorerna emellan ser helt annorlunda ut. Däremot utgår man från samma grundläggande synsätt med särskilda krav för just kommunal sektor. Ett tydligt bevis på detta är att det i lagens förarbeten sägs att föreskrifter och

rekommendationer beträffande god redovisningssed lämnas av normgivare såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet men också normgivande organ inom det privata näringslivet (Brorström & Falkman, 2001). Införandet av lagen innebar inte några stora förändringar då stora delar av lagen är byggd på det normalreglementet som gavs ut av kommunförbunden och som redan tillämpades av kommuner och landsting. Reglementet var i sin tur baserat på bokförings- och årsredovisningslagen (Brorström et al., 2000; Falkman & Orrbeck, 2001).

4.1.3. Principer för kommunal redovisning

Följande principer är särskilt betydande inom kommuner men de har också betydelse för privata företag (Brorström et al., 2000; Brorström & Falkman, 2001).

- Principen om pågående verksamhet (going concern)
- Principen om öppenhet
- Försiktighetsprincipen och matchningsprincipen
- Kongurensprincipen
- Objektivitetsprincipen
- Principen om historiska anskaffningsvärden

De första tre principerna anses vara huvudprinciper och är överordnade de resterande. Resterande principer är styrda av och förenliga med de överordnade principerna (Brorström et al., 2000).

Med principen om pågående verksamhet (going concern) menas att man förutsätter att en organisation kommer att fortsätta verka minst 12 månader efter balansdagen (SFR Redovisning, n.d.b) och alltså inte behöver likvideras inom en snar framtid (Falkman, 2000). Det finns därför inget skäl att värdera balansräkningens tillgångar till marknadsvärde eller likvidationsvärde. En väsentlig skillnad mellan kommuner och landsting och näringsliv är att kommuners och landstings existens är garanterad i grundlagen och kan därför inte gå i konkurs. (Brorström et al., 2000).

Principen om öppenhet innebär att kommunen tydligt måste redovisa för resursfördelning och användandet av dessa. Det är viktigt att redovisningen är transparent och att den är begriplig samt tillgänglig för allmänheten (Falkman & Orrbeck, 2001). Om redovisningsprinciper ändras och kontinuiteten frångås ska detta tydligt redovisas för (Brorström et al., 2000; Brorström, Haglund & Solli, 2014).

Försiktighetsprincipen är den mest övergripande principen för kommunal redovisning. Förutom matchningsprincipen påverkar eller relaterar den till samtliga principer på ett eller annat sätt. Principen kan delas in i tre delar:

- Tillgångar värderas lågt och skulder högt
- Icke realiserade intäkter redovisas inte
- Finns det flera alternativa utfall skall det sämsta utfallet redovisas

Det innebär att tillgångar kan komma att undervärderas medan skulder kan komma att övervärderas (Brorström et al., 2000), avsiktliga under- eller överskattningar är inte tillåtna (Skatteverket, 2016).

Försiktighetsprincipens motsats anses vara matchningsprincipen. En tillämpning av den principen kan innebära att det sämsta utfallet inte är det som redovisas men att det kan anses ge en mer rättvisande bild. Det kan dock leda till en alltför positiv bild av företagets utveckling och situation (Brorström et al., 2000). Den grundläggande tanken bakom principen är att kostnader ger upphov till framtida intäkter och att dessa ska kostnadsföras samma period som intäkten uppkommer (Falkman, 2000). Ett bakomliggande antagande för principen är att alla utgifter i framtiden kommer inbringa intäkter (Brorström et al., 2000).

Det finns tre olika matchningsalternativ. Det första, och det perfekta, fallet innebär att man kan identifiera vilka utgifter som hänförs till en specifik intäkt. Svårigheten med detta är att just koppla samman de nedlagda utgifterna med intäkterna. Som följd av denna svårighet utvecklades det andra fallet, tidsmatchning (Falkman, 2000). Det

innebär att utgifter som kan räknas till en specifik period matchas mot intäkter i samma period (Brorström et al., 2000) och tillgångar som införskaffats och kommer att användas över flera perioder ska skrivas av, det vill säga kostnadsföras över tiden tillgången förbrukas (Falkman, 2000). I kommuner är tidsmatchning det enda alternativet då det ofta saknas en direkt koppling mellan intäkter och kostnader. Vanligt är också att intäkten kommer före kostnaden vilket ger upphov till en så kallad omvänd matchning (Brorström et al., 2000). Är det helt omöjligt att fastställa något som helst samband mellan intäkten och nedlagda utgifter skall utgifterna kostnadsföras direkt, detta utgör det tredje fallet (Falkman, 2000).

Försiktighetsprincipen och matchningsprincipen utgör grunderna för värdering. Vid motsättningar principerna emellan är traditionellt sett försiktighetsprincipen den dominerande inom kommuner och landsting (Brorström et al., 2000).

Kongruensprincipen innebär att intäkter och kostnader måste redovisas via resultaträkningen. Förändringarna i balansräkningen är därför hänförliga till resultaträkningen och bidrar till jämförbarhet över tid. Den bidrar också till öppenhet i redovisningen vilket är en grundläggande princip i kommunal redovisning (Brorström et al., 2000).

Objektivitetsprincipen innebär att redovisningen måste vara objektiv och att alla transaktioner måste kunna verifieras (Brorström et al., 2000).

Principen om historiska anskaffningsvärden innebär, precis som det låter, att historiska värden ska användas vid värdering. Verkligt värde anses enligt ekonomisk teori innehålla subjektiva preferenser vilket inte stämmer överens med objektivitetskravet. Principen om pågående verksamhet talar också för användningen av historiska värden då man inte är i behov av likvidationsvärdet. I praktiken innebär principen mindre variation över tid i det redovisade resultatet (Brorström et al., 2000).

4.2. Intäktsredovisning i kommuner

Kommuner finansieras till stor del av skatteintäkter, år 2014 utgjorde denna 67,7 procent av kommunernas totala intäkter (SKL, 2015). Utöver detta utgör avgifter, bidrag och försäljningar en relativt stor roll som finansieringskälla. För att tydliggöra hur och när intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar bör redovisas enligt god redovisningssed gav RKR ut en rekommendation. Rekommendationen anger att intäkten alltsomoftast redovisas när följande villkor är uppfyllda:

- Inkomsten kan beräknas på tillförlitligt sätt
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillfaller kommunen
- Eventuella utgifter kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (RKR, 2009)

Utöver de ovan nämnda kriterierna bör som huvudregel avtalet i stort sett ha fullgjorts vid punkten för redovisning. Undantaget till detta är om uppdraget består av obestämda antal aktiviteter under en bestämd tid och är gentemot en enskild fysisk eller juridisk person. Detta ska intäktsföras linjärt över den bestämda tiden. Uppfylls inte kriterierna för en intäkt periodiseras denna och redovisas som en skuld på balansräkningen (RKR, 2009).

Följande är exempel på bidrag en kommun kan mottaga och hur dessa ska redovisas för:

- Specialdestinerade/riktade statsbidrag har ett bestämt ändamål och redovisas tillsammans med övriga verksamhetsanknutna intäkter i resultaträkningen. Bidraget kräver normalt någon form av motprestation och återrapportering. Intäkten periodiseras till de perioder som kostnaderna kopplade till bidraget uppkom (RKR, 2009).
- Generella statsbidrag redovisas normalt enligt kontantmetoden, det vill säga att de intäktsförs vid utbetalning. Övriga generella bidrag från staten som inte ingår i utjämningsystemet eller är specialdestinerade till verksamheten utan

av en mer generell karaktär påverkar redovisningen genom dess villkor, syfte och inriktning (RKR, 2009).

- Villkorade bidrag, t.ex. projektbidrag från EU, bör lämpligtvis särredovisas. Oftast lämnas ersättning för bestämda kostnader eller utgifter. Kostnaderna för projektet redovisas på samma sätt som kommunens övriga kostnader. I vissa fall bör man dock hålla reda på projektens utgifter för att kunna redovisa användandet av bidraget och därmed intäkten. I just EU-projekt är det vanligt att kommunen får bidra med egen finansiering, i de fallen redovisas bidraget med sin del av finansieringen. Bidrag som har betalats till kommunen redovisas som intäkt eller i form av förutbetalad intäkt, det vill säga en skuld. I bokslutet redovisas de inkomster som motsvarar kostnader som är bidragsberättigade som en intäkt. Man tar hänsyn till om det finns villkor som ej anses uppfyllda och som innebär att inkomsten inte anses säker och därför inte ska intäktsredovisas. Har kommunen inte fått betalt för en bidragsberättigad prestation redovisas en upplupen intäkt (RKR, 2009).

4.2.1. Bidrag eller gåva

En transaktion som innebär att en organisation tar emot en tjänst eller tillgång med värde utan att utföra en tjänst eller på annat sätt ge samma värde tillbaka, är ett bidrag eller en gåva. Det är viktigt att skilja på bidrag och gåvor eftersom de har olika förbehåll. Transaktionen klassas som ett bidrag om organisationen som mottager pengar antingen har, eller kommer att uppfylla villkor som ställts av givaren. För att det ska vara frågan om ett bidrag krävs också att mottagaren blir tvungen att betala tillbaka pengarna till givaren om villkoren inte uppfylls (SRF Redovisning, n.d.a). Detta skulle vidare innebära att flyktingbidragen kan försätta kommunerna i skuld mot staten, om kommunerna inte tar emot det antal de lovat. Dock anges det i regeringens proposition för flyktingbidraget att pengarna som staten ger i flyktingbidrag till kommunerna baseras på redan genomförda mottaganden av flyktingar, varpå en skuld inte kan komma att uppstå.

4.3. Regeringens proposition 2015/16:47

Den 12 november 2015 överlämnade regeringen en proposition om en extra ändringsbudget för 2015. Skälen till varför regeringen önskar göra ändringar i statens budget för 2015 är på grund av den rådande flyktingsituationen. Antalet asylsökande i Sverige överstiger de tidigare antaganden som låg som grund för den tidigare budgeten. Kommuner, landsting och det civila samhället genomför stora insatser för att kunna hantera situationen. För att underlätta deras arbete och lätta på trycket på den kommunala ekonomin bedömer regeringen att det finns själ att göra ändringar i statens budget för 2015 (Regeringen, 2015a).

Förslaget innebär en ökning av de beviljade medlen på ca 11 miljarder kronor. Av dessa pengar går 9,8 miljarder kronor som ett tillfälligt stöd till kommuner och landsting för att hantera flyktingsituationen, 200 miljoner kronor tillförs det civila samhället med syfte att stödja insatserna för asylsökande och nyanlända och 961 miljoner kronor till Migrationsverket för ersättningar och bostadskostnader för asylsökande (Regeringen, 2015a).

Regeringen (2015a) föreslår att det tillfälliga stödet fördelas med 8,33 miljarder kronor till kommunerna och 1,47 miljarder kronor till landstingen. Fördelningen mellan kommunerna baserades på antal asylsökande och nyanlända flyktingar samt fördelningen mellan barn och vuxna satt i relation till kommunens invånarantal. Fördelningen landstingen emellan baseras på antalet asylsökande och nyanlända i respektive landsting. Utbetalningen kommer att ske 2015 men beräknas täcka kostnader som uppkommer under 2016. Regeringen bedömer att merparten av pengarna kommer att spenderas under 2016.

5. Empiri

I detta kapitel redogörs den primära informationen som insamlats i form av en kunskapsgrundande intervju samt respondenternas svar på enkätfrågorna. Eftersom studiens syfte är att utreda vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori som bäst förklarar kommuners val av redovisningsmetod delas empirin upp efter dessa teorier.

5.1. Kunskapsgrundande intervju

Torbjörn Tagesson (2016) arbetar som kanslichef på RKR och som professor i redovisning vid Linköpings Universitet. Han var delaktig vid utformningen av RKR:s yttrande och ansvarig för de redaktionella ändringarna. Torbjörn har tidigare skrivit en avhandling om kommunal redovisning vid Lunds Universitet och gjort flertalet studier på kommunal redovisning.

Vanligtvis sker intäktsredovisningen direkt av intäkter som inte har några åtaganden eller förpliktelser, med andra ord enligt kontantmetoden. I det här fallet hade det inneburit att bidraget redovisas till fullo under 2015. Haken där, menar Torbjörn (2016), är att kommunerna inte räknat med något bidrag när de gjorde budgeten för 2015. Det innebär att bidraget inte var planerat för och pengarna inte har något ändamål i budgeten. Han menar att kommunerna inte hade hunnit utnyttja pengarna innan året är slut, och att gå plus minus noll är lite av en grundsten i kommunal redovisning. Torbjörn (2016) menar att om RKR inte kommit ut med ett yttrande hade risken funnits att redovisningen skulle få konstiga effekter. Den kommunala sektorn skulle fått onormalt bra resultat 2015 och ovanligt höga kostnader 2016. Det skulle innebära att balanskravet 2016 hade varit svårt att uppnå. Underskottet ska nämligen åtgärdas med överskott från de tre påföljande åren och det är inte möjligt att återställa ett underskott med föregående års överskott.

Torbjörn (2016) menar att eftersom det inte finns någon förpliktelse och man inte kan beräkna kostnaderna är tidsmatchning det enda alternativet för periodisering. Något

som är lite problematiskt är att bidragsgivaren inte specificerat hur mycket pengar som ska fördelas till var period. Torbjörn (2016) menar däremot att om kommunerna istället väljer att följa kontantmetoden sker ingen större skada ur ett redovisningsperspektiv. Om de däremot vill intäktsföra bidraget över en längre period hade det blivit mer som en resultatutjämningsreserv och det hade då varit svårt att göra jämförelser mellan olika kommuner. Vidare menar Torbjörn (2016) att upplysningskravet är särskilt viktigt. Det innebär att kommunerna ska redovisa hur stort bidrag man mottagit och hur det har redovisats för.

Den form av periodisering som Torbjörn ansåg var bäst var att bidraget redovisas som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs till fullo under 2016. Han menar att eftersom kommunerna fick pengarna så pass sent i december har de inte kunnat planera och använda pengarna under 2015.

Vidare förklarade Torbjörn att det snart kommer ut en statlig utredning om den kommunala redovisningen och dess efterlevnad. Han menar att det finns andra lagar som rör kommuner som inte följs och att det är ett allmänt sektorproblem. Om det i framtiden kan finnas behov av en regel med sanktioner för att få kommuner att följa rekommendationerna tror Torbjörn ingenting om. Han säger däremot att forskning visar att efterföljande av lagar hänger samman med sanktioner.

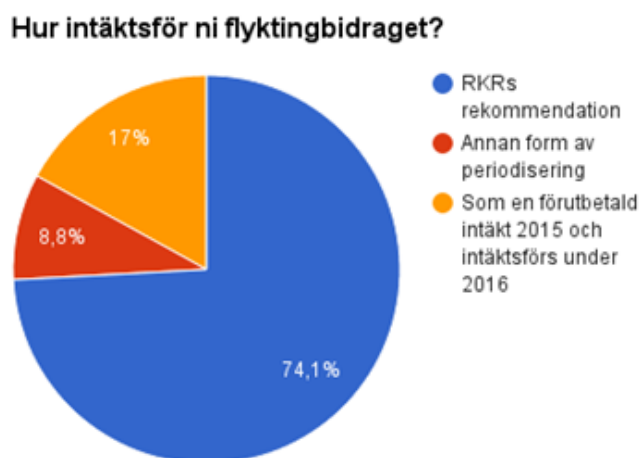
5.2. Svar från enkätundersökning

Nedan presenteras de inkomna svaren på enkätundersökningen i text samt tillhörande tabeller och i ett fall diagram.

5.2.1. Hur intäktsför ni flyktingbidraget?

Majoriteten, närmare bestämt 74,1 procent (109/147) av respondenterna, följer RKRs rekommendation och tidsmatchar bidraget. 17,0 procent (25/147) har bokfört bidraget som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsfört totalbeloppet under 2016 och 8,8 (13/147) procent har uppgett att de använder sig av annan form av periodisering.

Ingen respondent angav att de redovisade bidraget enligt kontantmetoden, det vill säga intäktsföring vid punkt för utbetalning i december 2015.



Figur 1 visar fördelningen på hur kommunerna redovisar flyktingbidraget.

Annan form av periodisering	Antal
50 procent 2015, 50 procent 2016	4
Periodisering längre än till 2016	4
Annat	5
TOTALT	13

Tabell 2 visar fördelningen av de kommuner som valt annan form av periodisering.

5.2.2. Känner ni påtryckningar från externa aktörer att välja en specifik redovisningsmetod?

En klar majoritet av respondenterna (110/147) angav att de inte upplever några påtryckningar från externa aktörer. I båda grupper redovisar en klar majoritet (>60 procent) enligt RKR:s rekommendation, om än en något högre procentsats hos nej-sägarna. Andelen som redovisar bidraget som en förutbetalad intäkt är något högre hos ja-sägarna (8/37) än hos nej-sägarna (17/110). När det kommer till annan form av periodisering är andelen nästintill densamma.

	Ja	Nej
RKR:s rekommendation	24	85
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	8	17
Annan form av periodisering	5	8
TOTALT	37	110

Tabell 3 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelad efter om kommunen känner påtryckningar från externa aktörer eller inte.

5.2.3. Har ni rådfrågat sakkunniga på redovisningsområdet rörande redovisningsmässiga frågor?

På frågan om kommunerna rådfrågat sakkunniga i redovisningsmässiga frågor svarade majoriteten av respondenterna (107/146) att de har gjort det. En kommun missade att besvara frågan varför antalet respondenter hamnar på 146 stycken. Det är en något högre andel som redovisar enligt rekommendationen hos de som inte valt att rådfråga sakkunniga, 30 av 39 nej-sägare och 79 av 107 ja-sägare. Hos den grupp som redovisar bidraget som en förutbetalad intäkt visar svaren att det är en större andel ja-sägare (20/107) än nej-sägare (4/39). På frågan, till de kommuner som uppgav att de har frågat sakkunniga, om de sedan valt att följa rekommendationen svarar en klar majoritet ja (98/107). Av dessa ja-sägare har 77 av 98 valt att följa rekommendationen och motsvarande siffror hos gruppen nej-sägare är 2 av 9.

	Ja	Nej
RKR:s rekommendation	79	30
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	20	4
Annan form av periodisering	8	5
TOTALT	107	39

Tabell 4 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelad efter om kommunen rådfrågat sakkunniga eller inte.

	Ja	Nej
RKR's rekommendation	77	2
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	15	5
Annan form av periodisering	6	2
TOTALT	98	9

Tabell 5 visar fördelningen av redovisningsmetod de som rådfrågat sakkunniga uppdelad efter om de följt deras rekommendation eller inte.

5.2.4. Har ni tagit hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor?

På frågan om kommunen tagit hjälp av andra kommuner hade en respondent missat att svara vilket innebär att antalet respondenter är 146. Det är en nästan lika stor del som låtit bli att ta hjälp av andra kommuner som valt att göra det, 72 ja-sägare och 74 nej-sägare. Ser man till de olika redovisningsmetoderna var för sig är det inte några anmärkningsvärda skillnader. För de kommuner som redovisar enligt rekommendationen har något fler svarat att de inte tagit hjälp av andra kommuner (56 stycken) än att de har gjort det (53 stycken). För de kommuner som redovisat bidraget som en förutbetalad intäkt har 14 respondenter tagit hjälp av andra kommuner och 11 angav att de inte gjort det. Hos de kommuner som redovisar bidraget på annat sätt har 5 tagit hjälp av andra kommuner och 7 angett att de inte gjort det.

	Ja	Nej
RKR's rekommendation	53	56
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	14	11
Annan form av periodisering	5	7
TOTALT	72	74

Tabell 6 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelad efter om kommunen tagit hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor eller inte.

5.2.5. Finns samtliga avvikelser från RKR:s rekommendationer med i noterna till de finansiella rapporterna?

En överhängande majoritet (119/145) av de tillfrågade respondenterna svarade att samtliga avvikelser från RKR:s rekommendationer finns med i noterna till de finansiella rapporterna. Två kommuner hade uteblivit med svar på frågan vilket innebär att antal respondenter är 145 stycken. Resultatet visar att det är en större andel av ja-sägarna (93/119) som redovisar enligt rekommendationen än nej-sägarna (14/26). Värt att ha i åtanke är att nej-sägarna är färre än ja-sägarna vilket innebär att den gruppen är känsligare för förändringar och en eller två kommuner har stor påverkan på den procentuella andelen. De respondenter som svarade att samtliga avvikelser inte fanns med angav bland annat tidsbrist, att det missats eller att avvikelserna helt enkelt inte ansågs relevanta som orsaker till detta.

	Ja	Nej
RKR:s rekommendation	93	14
Förutbetalda intäkter 2015, intäktsförs under 2016	19	6
Annan form av periodisering	7	6
TOTALT	119	26

Tabell 7 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelad efter om samtliga avvikelser finns med i noterna eller inte.

5.2.6. Vem bestämmer vilken redovisningsmetod som används?

En tydlig majoritet av respondenterna (110/147) svarade att det är ekonomiansvariga som bestämmer vilken redovisningsmetod kommunen använder. Bland resterande respondenter svarade 17 stycken politikerna och 20 stycken att annan är de som bestämmer. Bland de kommuner som angav annan har svaren kunnat kategoriseras in som lagar och båda. Dessa fördelas med 11 lagar och 9 stycken båda. Lagar syftar till RKR, SKL, lagar och rekommendationer och båda syftar till att ekonomiansvariga tillsammans med politiker bestämmer valet av redovisningsmetod. Här bör man ha i åtanke att de övriga troligtvis följer lagarna och att det inte är helt korrekt att dela upp

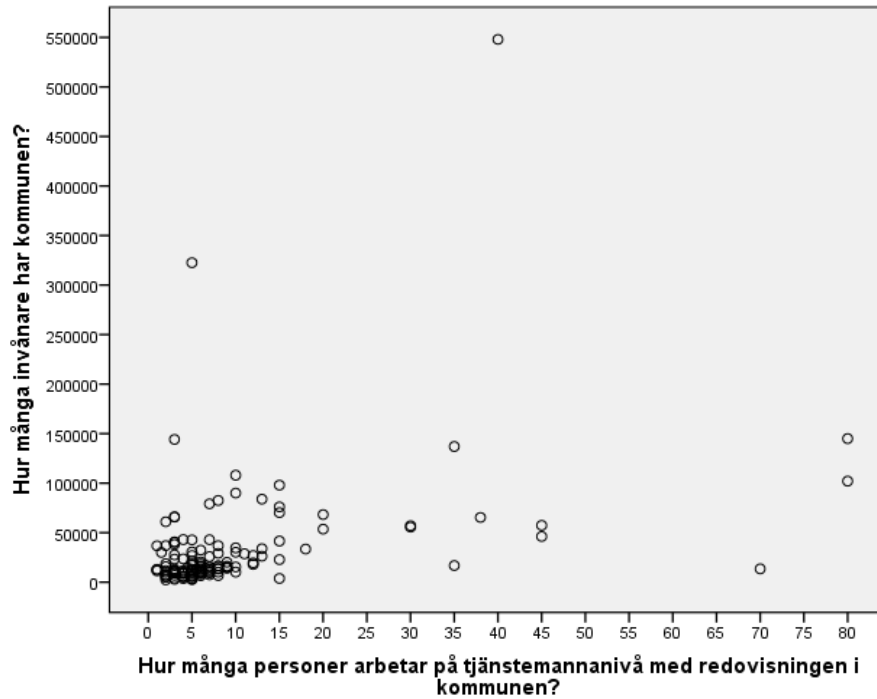
det som en separat kategori. Andelen som följer rekommendationen är störst bland de ekonomiansvariga men resterande kategorierna kommer tätt därpå.

	Ekonomiansvariga	Politiker	Lagar	Ekonomiansvariga/ politiker
RKR's rekommendation	84	11	8	6
Förutbetalad intäkt 2015, intäktsförs under 2016	20	2	1	2
Annan form av periodisering	6	4	2	1
TOTALT	110	17	11	9

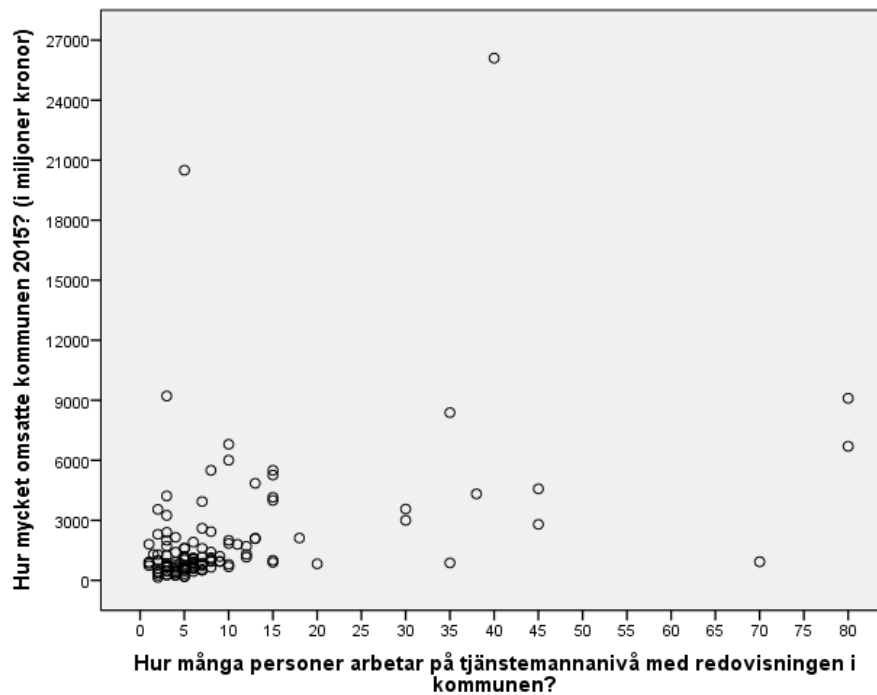
Tabell 8 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelad efter vem som bestämmer vilken redovisningsmetod som används.

5.2.7. Hur många personer arbetar på tjänstemannanivå med redovisningen i kommunen?

Frågan verkar ha varit något tvetydig då begreppen “redovisning” och “kommun” har tolkats på olika sätt av respondenterna. Vissa har valt att inkludera hela kommunkoncernen och andra har controllers med i siffran vilket gör att respondenternas svar är väldigt skiftande och det hade inte varit rättvisande att använda dessa i en analys. Detta är tydligt då resultat inte visar något som helst samband mellan antalet invånare i kommunen och hur många personer som arbetar på tjänstemannanivå med redovisning i kommunen. Inte heller mellan omsättning och antalet personer som arbetar på tjänstemannanivå med redovisning i kommunen finns i ett samband i denna studie, vilket rimligtvis bör förekomma. Det är omöjligt att utesluta de felaktiga värdena då dessa är svåra att upptäcka och risken för att eliminera korrekta svar och låta felaktiga svar vara kvar anses som hög har studien valt att exkludera frågan i analysen för att inte få ett missvisande resultat.



Figur 2 visar förhållandet mellan antal invånare i kommunen och hur många som arbetar på tjänstemannanivå där.



Figur 3 visar förhållandet mellan hur mycket kommunen omsätter och hur många som arbetar på tjänstemannanivå där.

5.2.8. Påverkar kommunens resultat på något sätt den politiska/administrativa ledningens ersättning?

Respondenterna har varit övervägande överens om att den politiska (146/147) och administrativa (142/144) ledningens ersättning inte påverkas av kommunens resultat. Tre kommuner har missat att svara på frågan om den administrativa ledningens ersättning påverkas av kommunens resultat vilket innebär att det totala antalet respondenter på den frågan är 144 stycken. Två kommuner har svarat ja på att den administrativa ledningens ersättning påverkas av kommunens resultat och en av dessa angav också att den politiska ledningens ersättning påverkas. Kommunen som svarade ja på båda frågor förklarade att ersättningen påverkas av budgeten i och med att den måste hållas och inte får överskridas. Den kommun som angav att den administrativa ledningen påverkas menar att dåliga resultat under ett par år måste återställas och att detta tas av driftbudgeten vilket hade kunnat användas av verksamheterna. Deras förklaringar tydliggör att de inte syftar till att ersättningen till de faktiska personerna i ledningen påverkas utan snarare verksamheten i stort. De borde med andra ord ha svarat "nej" på frågan vilket då hade inneburit att samtliga kommuner angett att ledningens ersättning inte påverkas av kommunens resultat.

	Ja	Nej
RKR:s rekommendation	0	109
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	1	24
Annan form av periodisering	0	13
TOTALT	1	146

Tabell 9 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelat efter om kommunens resultat påverkar den politiska ledningens ersättning eller inte.

	Ja	Nej
RKR:s rekommendation	1	106
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	1	23
Annan form av periodisering	0	13
TOTALT	2	142

Tabell 10 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelat efter om kommunens resultat påverkar den administrativa ledningens ersättning eller inte.

5.2.9. Vad är kommunens kvot för skuld/eget kapital

I den tredje frågan svarade respondenterna på hur deras kvot såg ut för skuld/eget kapital. Alla respondenter har inte svarat enligt angivelsen i enkäten utan istället angivit deras soliditet. Detta har lett till att studien har fått ta bort data från denna kategori på grund av att den inte stämmer överens med vad studien efterfrågade. De svar som ej inkluderats i datan för denna fråga är alltså de svar där respondenterna angivit att det är deras soliditet de valt att skriva i svaret, summan av dessa är 16 stycken. Bland svaren som angett kvoten mellan skuld och eget kapital skiljde sig svaren åt på grund av att kommunerna har olika sätt att beräkna skuld på. En del inkluderar pensionsåtaganden i skulden medan andra exkluderar dessa. Dessa avvikelser har författarna valt att bortse från och studien utesluter därför inga värden trots att nämnda tolkningsskiljaktigheter finns. Båda versionerna att redovisa kvoten på är lika korrekta och att utesluta värden av ena typen skulle vara svårt att genomföra rent praktiskt eftersom ett stort antal kommuner bara angett ett värde och inte specificerat hur det tagits fram.

Kommunerna har kategoriserats in i två klasser, de som har en kvot på över 100 procent och de som har en kvot under 100 procent. Av de 131 kommuner som inkluderats i den här frågan har en majoritet en skuldkvot på mindre än 100 procent. Inom båda grupper redovisar majoriteten enligt rekommendationen och resterande redovisningsmetoder skiljer sig inte nämnvärt grupperna emellan.

För att ytterligare kunna analysera frågan har studien räknat hur många kommuner som valt att redovisa mer än 1/13 2015 och jämfört deras kvoter. Dessa är i vissa fall, som nämnts tidigare, enligt RKR:s rekommendation då kostnaderna för flyktingmottagandet uppkommit vid en tidigare tidpunkt än under december månad. Antalet kommuner uppgår till 18 stycken och 15 stycken av dessa har en kvot på mindre än 100 procent.

	>100 %	<100%
RKR:s rekommendation	27	68
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	6	17
Annan form av periodisering	5	8
TOTALT	38	93

Tabell 11 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelat efter kommunens kvot mellan skuld och eget kapital.

	>100 %	<100%
Intäktsredovisning av >1/13 2015	3	15

Tabell 12 visar en uppdelning av kommunens kvot mellan skuld och eget kapital hos de kommuner som intäktsredovisar mer än 1/13 under 2015.

5.2.10. Hur många invånare har kommunen?

I den första frågan fick respondenterna svara på hur många invånare kommunen har vilket ställdes som en öppen fråga. Kommunerna kategoriserades därefter in i stora respektive små kommuner. De stora kommunerna består av Sveriges 10 största städer vilket sammanfaller med de 10 största kommunerna från vilka 7 svar har inkommit. Resterande respondenter kategoriserades som små kommuner där svar från 140 av dessa inkommit. Tidigare forskning har, likt den här studien, klassificerat kommunerna i stora respektive små. Däremot har de inte angett vart gränsdragningen mellan stor och liten kommun går varför författarna tog ett eget beslut om indelning.

	Invånare	Respondenter	Hela Sverige
Stora kommuner	≤ 133 310	7	10
Små kommuner	> 133 310	140	280

Tabell 13 visar uppdelningen av stora respektive små kommuner.

Resultatet visar att en klar majoritet (109/147) av kommunerna följer RKR:s rekommendation om tidsmatchning. Procentuellt är det fler stora kommuner än små som följer rekommendationen, 85,7 procent mot 73,6 procent. Däremot består den gruppen enbart av 7 kommuner vilket innebär att en kommun har större påverkan än i gruppen av små kommuner.

	Liten kommun	Stor kommun
RKR:s rekommendation	103	6
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	24	1
Annan form av periodisering	13	0
TOTALT	140	7

Tabell 14 visar hur redovisningen av flyktingbidraget fördelar sig mellan stora och små kommuner.

5.2.11. Hur mycket omsättning har kommunen?

I den andra frågan svarade respondenterna på hur stor omsättning kommunen hade under 2015. Syftet med att mäta omsättningen är att ha ytterligare ett mått, utöver invånarantal, för att mäta kommunens storlek.

Begreppet "omsättning" har varit tvetydigt hos respondenterna och i samband med att frågan varit något otydlig har detta inneburit att datan har blivit missvisande. Framförallt på grund av att begreppet inte är allmänt vedertaget inom kommunal redovisning vilket innebär att respondenterna har lämnat svar på olika uppgifter. Författarna tog inte med i beräkning att begreppet kunde ha olika innebörd hos kommunerna. Målet med studien var att kommunerna skulle inkludera skatte- och verksamhetsintäkter för enbart kommunen och inte inkludera hela koncernens

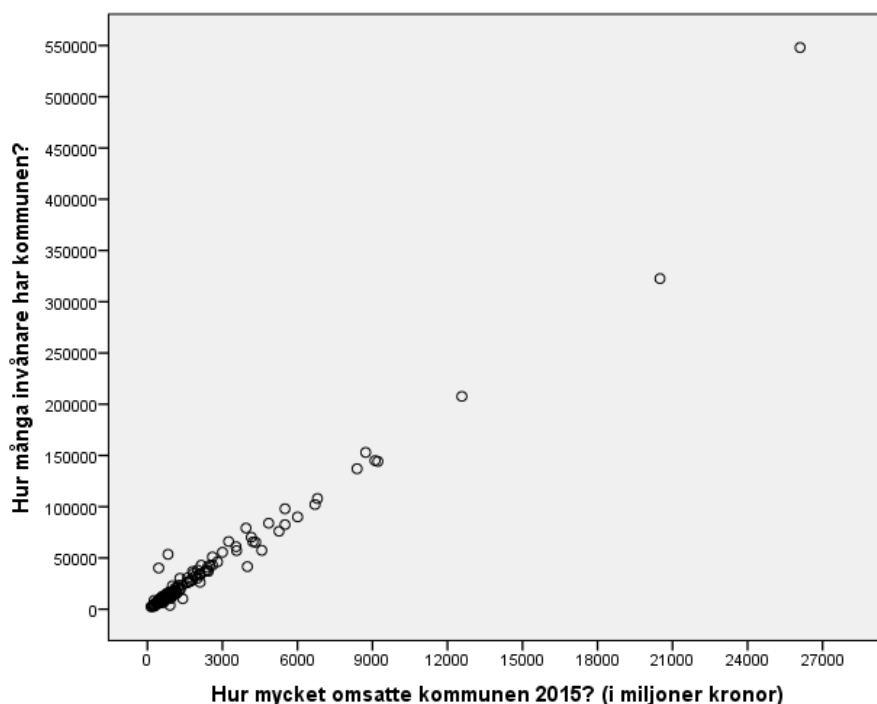
omsättning. Majoriteten av kommunerna har däremot angett vad som ingått i deras beräkningar och på så sätt har författarna kunnat säkerställa svaren och utesluta de svar som inte angett det av studien sökta omsättningsbegreppet. För att ändå kunna använda sig av datan har författarna jämfört siffran med invånarantal och eliminerat extremvärden. De extremvärden som eliminerats är följande:

Invånare	Omsättning
68 281	4 miljoner kronor
29182	1,8 miljoner kronor
20 101	1,4 miljoner kronor
9 006	0,5 miljoner kronor
5 943	115 380 miljoner kronor

Tabell 15 visar de eliminerade kommuners svar på frågan om vad deras omsättning var.

Utöver dessa värden har två kommuner missat att svara på frågan vilket innebär att totalt sju värden har exkluderats i studien.

Den tydliga korrelationen mellan antal invånare och omsättning tyder på att de båda faktorerna är att betrakta som likvärdiga. Studien undersökte och fann att de sju största kommunerna till antalet invånare också är de sju största kommunerna till omsättning. För att studien inte ska få exakt samma resultat som på frågan ovan har det därför gjorts en annan indelning. Gränsdragning gjordes vid medianen som baserades på de 140 giltiga svaren i enkäten och fastställdes till 967,5 miljoner kronor. De två grupperna skiljer sig inte från varandra i någon nämnvärd riktning. Nästan exakt lika många stora kommuner som små följer RKR:s rekommendation. Enda skillnaden är att det hos stora kommuner är två fler till antalet som redovisar flyktingbidraget som en förutbetalad intäkt medan små kommuner är en mer som redovisar på annat sätt.



Figur 4 visar det tydliga sambandet som finns mellan en kommuns invånare och deras omsättning. I figuren är de exkluderade värdena uteslutna.

	Liten kommun	Stor kommun
RKR:s rekommendation	52	51
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	11	13
Annan form av periodisering	7	6
TOTALT	70	70

Tabell 16 visar hur redovisningen av flyktingbidraget fördelar sig mellan stora och små kommuner.

5.2.12. Finns det andra faktorer som påverkar valet av redovisningsmetod?

Majoriteten av respondenterna (123/147) svarade att det inte fanns några andra faktorer som påverkar valet av redovisningsmetod. Bland de kommuner som svarade ja på frågan angavs faktorer som lagar, rekommendationer, SKL, RKR, politiska beslut, pedagogiska för- och nackdelar med vissa metoder, revisorernas bedömning, årets resultat och god redovisningssed. I båda svarskategorierna anger majoriteten rekommendationen som den valda redovisningsmetoden, 91/123 och 18/24.

	Ja	Nej
RKR:s rekommendation	18	91
Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016	2	23
Annan form av periodisering	4	9
TOTALT	24	123

Tabell 17 visar fördelningen av redovisningsmetod uppdelad efter om det finns andra faktorer som påverkar redovisningen.

6. Analys

Detta avsnitt har sin utgångspunkt i den första frågeställningen: hur redovisar Sveriges kommuner för det tillfälliga flyktingbidraget 2015. Denna frågeställning analyseras ur ett mer förklarande perspektiv eftersom frågan är vital för att kunna förstå och analysera påföljande frågeställning. Därefter analyseras frågeställning nummer två: vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori förklarar valet av redovisningsmetod. Studien analyserar den insamlade empirin och hur denna förhåller sig till valda teorier samt tidigare forskning.

6.1 Frågeställning 1: hur redovisar Sveriges kommuner för det tillfälliga flyktingbidraget 2015?

Studien visar tydligt att en majoritet av respondenterna redovisar det tillfälliga flyktingbidraget enligt RKR:s rekommendation. Det vill säga att de intäktför bidraget med en jämn fördelning från december 2015, eller från den månad som kommunen bedömt att kostnaderna för flyktingsituationen uppkommit, till december 2016. Tidigare forskning av Falkman och Tagesson (2008) visar att den genomsnittliga överensstämmelsen med RKR:s rekommendationer är så låg som 70 procent. För vissa rekommendationer är samma siffra så låg som 50 procent. Den här studien pekar åt samma håll, den har nämligen en 74-procentig överensstämmelse. Orsakerna till varför samtliga kommuner inte följer rekommendationen är svåra att utläsa. En anledning kan, precis som Falkman och Tagesson (2008) skriver, vara frånvaron av sanktioner för de som inte följer rekommendationen. Andra faktorer som angetts som orsaker till att kommuner valt en annan form av periodisering är att det har varit ett politiskt beslut. Någon ytterligare analys av innebörden av det politiska beslutet går dessvärre inte att göra på grund av att svaren från respondenterna inte var särskilt uttömmande. I intervjun med Torbjörn Tagesson menade han att han föredrar att kommunerna redovisar hela bidraget som en förutbetalad intäkt 2015 och sedan intäktför det under 2016. Detta på grund av att kommunerna inte räknat med bidraget i budgeten och därför kunnat planera användningen av pengarna. Däremot är det värt att tillägga att det ökade flyktingmottagandet inte direkt var planerat.

En potentiell förklaring till varför de resterande 26 procenten valt att inte följa RKR:s rekommendation är strävan efter att uppfylla balanskravet, det vill säga att kommunens intäkter för en viss period överstiger dess kostnader för samma period. Kommuner som haft höga kostnader under 2015 kan då välja att redovisa en större del av flyktingbidraget som intäkt under året för att inte få ett negativt resultat. 18 kommuner har valt att intäktsredovisa mer än 1/13 2015 vilket *kan* förklaras av viljan att uppnå balanskravet men också att deras redovisade intäkter faktiskt motsvarar kostnaderna.

6.2 Frågeställning 2: vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori förklarar bäst valet av redovisningsmetod?

Nedan följer analysen av frågeställning två. Varje stycke avslutas med tabell som tydligt visar om den institutionella teorin eller positiv redovisningsteori anses stödja valet av redovisningsmetod eller inte.

6.2.1 Känner ni påtryckningar från externa aktörer att välja en specifik redovisningsmetod?

De flesta kommuner angav att de inte upplever någon press från externa aktörer i valet av redovisningsmetod. Intressant är att fördelningen mellan de olika redovisningsvalen är ungefär densamma bland de som angav att de kände påtryckningar och bland de som angett att de inte gjorde det. 65 respektive 77 procent anger att de redovisar enligt rekommendationen. Av detta kan man dra slutsatsen att påtryckningarna inte ser ut att påverka valet av redovisningsmetod. Det är däremot möjligt att påtryckningar existerar och verkar på kommunerna utan att de själva är medvetna om det. Detta eftersom frågan ställdes till kommunerna direkt och det är respondentens uppfattning huruvida kommunerna känner påtryckningar eller inte, en formulering som ger upphov till ett subjektivt svar. En jakande majoritet hade inneburit stöd för den isomorfiska tvingande processen, en dimension inom den institutionella teorin (Deegan, 2009). Ett övervägande antal, närmare bestämt 110 av

147, av kommunerna har istället svarat nekande på frågan vilket innebär att stöd för isomorfism och den institutionella teorin saknas.

Som nyss nämnt är det möjligt att kommunernas avsaknad av objektivitet i frågan spelar in och påverkar resultatet. En annan möjlighet är att påtryckningarna från externa aktörer är så pass närvarande att de blivit normaliserade och därför inte längre upplevs som påtryckningar.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Institutionell teori			X

6.2.2. Har ni rådfrågat sakkunniga på redovisningsområdet rörande redovisningsmässiga frågor? Följde ni deras rekommendationer?

En klar majoritet, 107 av 146 kommuner, har angett att de har rådfrågat sakkunniga på redovisningsområdet rörande redovisningsmässiga frågor. Likt i föregående fråga tyder ett jakande svar på att respondentens redovisningsval kan förklaras av isomorfism och den normativa processen som leder till adoption av institutionell praxis (Deegan, 2009). Men det är först då en respondent anger att de också följer rekommendationerna som de kan anses ha blivit påverkade av normativ press. Av de 107 som rådfrågat sakkunniga har 98 kommuner valt att också följa rekommendationerna och kan därmed anses blivit påverkade av normativ press (DiMaggio & Powell, 1983). Av de 98 kommuner som kan anses ha påverkats av normativ press kan urskiljas en tydlig tendens att redovisa enligt RKR:s rekommendation, något 77 kommuner av dessa har gjort. Motsvarande siffra för de kommuner som rådfrågat men sen inte valt att följa rekommendationerna är 9 stycken. Resultaten i denna fråga visar alltså att de flesta kommuner är påverkade av normativ press vilket därmed stödjer den institutionella teorin (DiMaggio & Powell, 1983). Resultatet visar också en överrepresentation av användandet av rekommendationen bland de kommuner påverkade av normativ press.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Institutionell teori	X		

6.2.3. Har ni tagit hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor?

Det råder endast en obetydlig skillnad mellan antalet respondenter som angivit att de tagit hjälp av andra kommuner och de som angivit att de inte tagit hjälp. Att en kommun tar hjälp av andra kommuner kan ses som ett ekonomisk lönsamt sätt att uppnå legitimitet och kan härledas till den härmande processen inom den institutionella teorin. Kommuner som ligger i framkant ekonomiskt är mer sannolika att bli härmade. Dock kan teorin varken styrkas eller motsägas med hjälp av resultatet i denna enkätfråga eftersom lika många svarat jakande som nekande. Resultatet tyder på att cirka hälften av kommunerna upplever att det finns härmande isomorfska påtryckningar (DiMaggio & Powell, 1983) men att dessa inte utgör någon majoritet. Likt den här studien fann Carpenter och Feroz (2001) att det fanns en möjlighet att härmade isomorfska påtryckningar var närvarande men de fann inga bevis för detta.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Institutionell teori			X

6.2.4. Finns samtliga avvikelser från RKR:s rekommendationer med i noterna till de finansiella rapporterna?

119 kommuner av 145 responderande på den aktuella frågan anger att alla avvikelser från RKR:s rekommendationer finns med i noterna till de finansiella rapporterna. Utifrån dessa svar kan antagandet att en övervägande andel av Sveriges kommuner verkar under tvingande press i form av lagar och rekommendationer göras. I studien av Falkman och Tagesson (2008) visade resultatet att endast 11 procent av avvikelserna tas upp i noterna medan motsvarande andel i denna studie uppgick till hela 82,07 procent. De förklarade den låga rapporteringen med att frånvaron av sanktioner leder till att kommunerna inte upplever någon institutionell press (Falkman & Tagesson, 2008). Den jämförelsevis höga andel som i denna studie angett att de rapporterar alla avvikelser kan ha en möjlig förklaring i att endast närvaron av lagar och rekommendationer faktiskt räcker för att en tvingande press ska upplevas finnas. Den upplevda närvaron av tvingande press i denna studie ger stöd åt den

institutionella teorin och påvisar alltså ett resultat som skiljer sig från tidigare forskning på området. De 26 kommuner som angivit att de inte rapporterar alla avvikelser från RKR:s rekommendationer hade olika anledningar till varför så var fallet. En anledning till varför studiernas resultat skiljer sig åt tros vara att studiernas metoder för den aktuella frågan skiljer sig åt. Falkman och Tagesson (2008) genomförde en dokumentstudie och fann en hög avvikelsegrad. Den här studien har, till skillnad från tidigare studie, frågat kommunerna själva om deras avvikelser. Just den metoden kan vara en anledning till att resultatet blev som det blev. Kommunerna tror helt enkelt inte att de missat något, vilket i sig är naturligt.

Vidare kom Haraldsson och Tagesson (2014) i sin studie fram till att reglering och lagstiftning i sig självt har en påverkan på praxis, men det är effekten av det institutionella ramverket som ser till att lagstiftningen följs. Eftersom en klar majoritet av respondenterna angav att alla avvikelser från RKR:s rekommendationer tas upp i noterna till de finansiella rapporterna vilket talar för att den tvingande pressen från lagar och rekommendationer kan anses vara närvarande hos kommunerna.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Institutionell teori	X		

6.2.5. Vem bestämmer vilken redovisningsmetod som används?

På frågan besvarade 110 kommuner av 147 att det är ekonomiansvariga eller motsvarande som bestämmer vilken redovisningsmetod som används. Tidigare studier av Falkman och Tagesson (2008) visar att den redovisningsmässiga och ekonomiska synvinkeln anses mindre viktig än den politiska synvinkeln. I deras studie förklaras den starka politiska synvinkeln inom redovisningen samt den låga respekten för redovisningsstandarder med hjälp av den positiva redovisningsteorin. Positiv redovisningsteori menar att agentförhållandet mellan politiker och dess intressenter har inverkan på redovisningen som kan användas som ett medel för politikerna att påverka fördelningen av resurser i syfte att uppvisa bra siffror och på så sätt kunna bli omvalda (Falkman & Tagesson, 2008). Detta motsätter sig dock studien av

Bergevörn, Mellembvik och Olson (1995) som menar på att kommunerna nästan är fria från påverkan av principalen och det inte finns någon koppling mellan principalen och agenten på grund av det ideologiska lärandet som finns inom redovisningen i Sverige.

Initialt tyder resultatet i denna studie på att det skiljer sig ifrån Falkman och Tagessons (2008) resultat. Det kan delvis bero på att frågan inte stämmer helt överens mellan undersökningarna utan denna studie har valt att ställa frågan med syfte att få fram vem som bestämmer redovisningsmetoden medan den tidigare studien snarare ämnade undersöka vilken synvinkel vid val av redovisningsmetod som är viktigast. Dessutom kan de skilda resultaten mellan studierna också bero på olika urvalsgrupper. Denna studie har valt att använda en bred urvalsgrupp för att på så sätt kunna generalisera resultatet för hela populationen. Falkman och Tagesson (2008) har istället valt att använda sig av en mindre urvalsgrupp och genomfört djupintervjuer. Då de begränsat sig till ett fåtal individer istället för hela populationen kan detta vara en förklaring till de olika resultaten. Däremot kan man i Falkman och Tagessons studie från 2008 inte utesluta att det är den ekonomiansvariga som bestämmer redovisningsmetod men att det är den politiska synvinkeln som har störst inverkan på valet. Den här studien kan nämligen inte utesluta att ekonomichefen påverkats av politikerna vid valet av redovisningsmetod och då också att den politiska synvinkeln faktiskt är viktigare än den redovisningsmässiga, vilket Falkman och Tagessons (2008) resultat tyder på.

Resultatet i denna studie kan inte fullt stödja någon av de tidigare studierna och därför inte säga om frågan kan förklaras av den positiva redovisningsteorin eller ej. Detta på grund av att, som tidigare nämnts, frågan ställdes i syfte att se vem som bestämmer redovisningsmetoden vilket visade sig att i majoriteten av kommunerna var ekonomichefen.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Positiv redovisningsteori			X

6.2.6. Påverkar kommunens resultat på något sätt den politiska ledningens/administrativa ledningens ersättning?

Positiv redovisningsteori menar att organisationer med bonus- och kompensationsplaner är mer sannolika att använda sig av en redovisningsmetod som ökar resultatet innevarande period (Watts & Zimmerman, 1990). I och med att alla kommuner, utom de två som misstolkat frågan, angett att den politiska och administrativa ledningens ersättning inte påverkas av kommunens resultat innebär det att positiv redovisningsteori inte kan förklara valet av redovisningsmetod.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Positiv redovisningsteori		X	

6.2.7. Vad är kommunens kvot för skuld/eget kapital för 2015?

Positiv redovisningsteori menar att ju större kvot mellan företagets skuld och eget kapital, desto troligare är det att de använder en redovisningsmetod som ökar periodens resultat (Watts & Zimmerman, 1990). Hos de kommuner som har en kvot på över 100 procent och de som har mindre än 100 procent skiljer sig inte andelen som följer RKR:s rekommendation något nämnvärt. Däremot visar studien att 18 kommuner intäkt för mer än 1/13 under 2015. Något som följer rekommendationen om det är på grund av att kostnaderna för flyktingmottagandet ökat tidigare än i december månad. Av dessa 18 kommuner har endast 3 stycken en kvot på över 100 procent. Dessutom redovisar 6 av 38 kommuner med högre kvot än 100 procent inga intäkter för 2015. Det är en något lägre andel än hos gruppen med en kvot under 100 procent men skillnaden är inte anmärkningsvärd. Svaren tyder på att positiv redovisningsteori inte förklarar valet av redovisningsmetod i den här undersökningen.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Positiv redovisningsteori		X	

6.2.8. Hur stor är kommunen? (Definierad i antal invånare och omsättning)

Positiv redovisningsteori menar att stora organisationer tenderar att använda redovisningsmetoder som minskar den rapporterade vinsten för året (Watts & Zimmerman, 1990). Studien har undersökt storleken med två faktorer, antal invånare och omsättning. Kommuner som, i den här studien, anses minska den rapporterade vinsten är de som valt att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsfört det först under 2016. Det är totalt 25 kommuner av 147 som valt att redovisa på följande vis och av dessa klassas en som stor enligt indelningen baserad på antal invånare. Där har istället majoriteten valt att följa rekommendationen vilket innebär att positiv redovisningsteori inte är applicerbar i det fallet. När kommunerna istället delas in efter medianen ser man att ungefär lika stor andel stora som små kommuner redovisar bidraget som en förutbetalad intäkt och teorin kan varken stödja eller motsäga påståendet. I och med den starka korrelationen mellan antal invånare och omsättning kan studien därför inte avgöra om teorin inte kan förklara sambandet eller att man inte kan uttala sig i frågan. Det beror helt och hållet på hur indelningen av stora och små kommuner ser ut.

	Stödjer	Stödjer inte	Kan inte säga
Positiv redovisningsteori		X (invånare)	X (omsättning)

6.2.9. Finns det andra faktorer som påverkar valet av redovisningsmetod?

Studien visar att endast 24 kommuner av de 147 som besvarat frågan anger att andra faktorer, än de i resterande enkätfrågor, har påverkat valet av redovisningsmetod. Studien visar att de kommuner som angett att andra faktorer påverkar valet av redovisningsmetod inte i större utsträckning än övriga avviker från RKR:s rekommendationer. Ett antal kommuner har svarat att lagar och rekommendationer påverkar deras beslut om redovisningsmetod vilket är att betrakta som ett stöd för den tvingande isomorfismen inom institutionella teorin (DiMaggio och Powell, 1983). Pedagogiska för- och nackdelar med olika redovisningsmetoder är en annan

påverkande faktor som kommunerna angav. En avvikelse från RKR:s rekommendationer kan antas bero på att det ur informations syfte är ineffektivt att strikt redovisa på ett visst sätt. Detta eftersom transaktionskostnaderna är så höga för individen samtidigt som chansen att hitta ineffektiviteter är liten (Zimmerman, 1977). Konsekvensen blir att efterfrågan på information eller på ett visst tillvägagångssätt i redovisningen minskar och intressenterna är närmast indifferent till vilken av redovisningsmetoderna som används. Det är enligt Zimmerman (1977) ett rationellt antagande av invånarna i kommunerna att ignorera kommunala redovisningsreformer.

Politiska beslut var ytterligare en faktor kommunerna självmant angav som påverkat dem. Falkman och Tagesson (2008) menar att enligt den institutionella teorin kan de upplevda normativa och politiska påtryckningarna vara större inom stora organisationer och att detta kan förklaras av att de bevakas av massmedia och granskas närmare och i större utsträckning än små kommuner. Anmärkningsvärt är att av de kommuner som angett att politiska beslut har en påverkan samtliga klassificerats som små, vilket är det motsatta från vad Falkman och Tagessons (2008) studie visat.

Som ovan nämnts i analysen av den första frågeställningen kan även viljan hos kommunerna att klara balanskravet påverka vilken redovisningsmetod de väljer att använda sig av. Kommunerna har benämnt denna påverkande faktor "årets resultat", vilket innebär att utifrån årets resultat anpassa redovisningen på ett sådant sätt att balanskravet uppnås (Falkman och Orrebeck, 2001). Andra faktorer som påverkar kommunernas val enligt dem själva är SKL, revisorernas bedömning och god redovisningssed.

7. Slutsats

I detta avsnitt kommer författarna att utifrån tidigare analys presentera studiens slutsatser och besvara de två frågeställningarna.

7.1. Frågeställning 1: hur redovisar Sveriges kommuner för det tillfälliga flyktingbidraget 2015?

Studien visar att majoriteten av Sveriges kommuner har valt att följa RKR:s rekommendation och därför redovisar bidraget från december månad med en jämn fördelning fram till december 2016. Rekommendationen tillåter kommunerna att intäktsredovisa bidraget från en tidigare tidpunkt om kommunen bedömt att kostnaderna för flyktingmottagandet börjat tidigare, något ett par kommuner tagit fasta på. Precis som tidigare studier av Falkman och Tagesson (2008) visar den här studien att RKR:s rekommendation inte följs fullt ut. Studien visar däremot att den följs i en något större utsträckning än vad deras undersökning visar, 74 jämfört med 70 procent. Orsaker till varför kommuner valt en annan redovisningsmetod framför rekommendationen har inte undersökts. Däremot anses Falkman och Tagessons (2008) orsak, frånvaron av sanktioner, mycket väl kunna vara en av anledningarna.

7.2. Frågeställning 2: vilken av institutionell teori och positiv redovisningsteori förklarar bäst valet av redovisningsmetod?

I analysen framkommer det att svenska kommuners beslut om vilken redovisningsmetod de använder bäst förklaras av den institutionella teorin, snarare än av den positiva redovisningsteorin. Studien visar att institutionell teori stöds i två av de fyra undersökta variablerna. Resterande två variabler kan studiens resultat varken stödja eller motsäga institutionell teori som förklarande i valet av redovisningsmetod. När det kommer till positiv redovisningsteori kan valet av redovisningsmetod inte stödjas av någon av de fyra undersökta variablerna. Dessutom påvisar resultatet i tre av fallen att teorin faktiskt bevisar ett annat resultat än vad teorin förutspått.

Institutionell teori	Stödjer	Stödjer inte	Kan ej säga
Externa aktörer			X
Sakkunniga	X		
Andra kommuner			X
Avvikelser i noter	X		

Tabell 18 visar en sammanställning av huruvida den institutionella teorin stödjer, inte stödjer eller inte kan sägas förklara valet av redovisningsmetod.

Positiv redovisningsteori	Stödjer	Stödjer inte	Kan ej säga
Vem bestämmer			X
Ledningens ersättning		X	
Kvot skuld/eget kapital		X	
Storlek		X (invånare)	X (omsättning)

Tabell 19 visar en sammanställning av huruvida den positiva redovisningsteorin stödjer, inte stödjer eller inte kan sägas förklara valet av redovisningsmetod.

8. Reflektion

I detta kapitel inkluderas författarnas egna tankar om tidigare avsnitt och studiens slutsats. Dessutom exemplifieras förslag till vidare forskning.

8.1. Slutdiskussion

Den här studien bidrar med en ökad förståelse om den kommunala redovisningen och hur valet av redovisningsmetod görs och vilka faktorer som spelar in. Den har ämnat undersöka vilken av institutionell och positiv redovisningsteori som bäst förklarar valet av redovisningsmetod i Sveriges kommuner. Resultatet visade att den institutionella teorin var bäst i detta avseende. Den institutionella teorin har använts i flertalet tidigare studier vid undersökningar om valet av redovisningsmetod. Teorins användbarhet i just förklaring av redovisningsmetod hos kommuner, som denna studie undersökt, tror vi ligger i att idag mer än någonsin påverkas organisationer av sin omgivning. Omgivningen och dess aktörer skapar, enligt den institutionella teorin, press på organisationen. Resultatet visade att det framförallt var normativ- och tvingande press som påverkade kommunerna i valet av redovisningsmetod. Att just tvingande press från lagar och rekommendationer var närvarande hos kommunerna tror vi framförallt beror på att staten i Sverige har en stark position, inte minst hos kommunerna som står i nära anknytning. Ett motsatt resultat hade eventuellt varit väntat i ett land där staten är av mindre betydelse och lagar och rekommendationer har mindre inflytande. En förklaring till att den normativa pressen visade sig närvarande hos kommunerna och viljan att efterfölja rekommendationen var stor kan förklaras av en strävan att uppfattas som legitima och förtroendeingivande.

En grundläggande orsak till att studien visade att positiv redovisningsteori inte är lika användbar som den institutionella teorin, och som kan förklara varför den inte är lika frekvent använd inom offentlig sektor, är att organisationer inom den offentliga sektorn skiljer sig från den privata sektorn i vissa betydande aspekter. Positiv redovisningsteori utgår nämligen från att marknader är effektiva och att individer är

drivna av sitt egenintresse vilka agerar på ett sätt som ökar deras egen välfärd. Att individer agerar för sin egen vinning är inte något som direkt förknippas med den offentliga sektorn vilket då kan förklara varför den här studien visade att teorin inte är användbar när det kommer till kommuner och deras val av redovisningsmetod. Men eftersom teorin enbart använts i ett fåtal studier på statliga organisationer måste den tesen underbyggas med vidare forskning på området. Vidare blir det aktuellt att diskutera Collin et als (2009) förslag om en eklektisk teori, det vill säga en blandning av positiv redovisningsteori och institutionell teori. I och med att den positiva redovisningsteorin inte tycktes kunna förklara valet av redovisningsmetod i kommuner i några aspekter är det svårt att försvara att den, i kombination med institutionell teori, skulle vara mer användbar. Vi ska däremot betona att Collin et al (2009) undersökt kommunala bolag och vi kommuner, något som kan vara en orsak till de skilda resultaten då kommunala bolag har inslag från privata företag till skillnad från kommuner.

Vilken påverkan vi som författare och vårt val av metod har haft på studiens resultat är svår om inte omöjlig att fullt ut definiera. Det vi med säkerhet vet är att alla medvetna val som gjorts, exkluderande och omkategorisering av svar, indelning av stora och små kommuner och eliminerandet av en fråga som på grund av otydlig formulering genererade svar svåra att jämföra, har haft en viss påverkan på det slutliga resultatet. Detta är särskilt tydligt vid indelningen av stora och små kommuner. Att vi i denna studie motbevisade det Falkman och Tagesson (2008) kommit fram till om stora kommuner och deras tendens att påverkas av politiska beslut i högre grad än de små kommunerna, står och faller med att vi gjort den indelning vi gjort. Hade vi istället för att välja de tio största kommunerna, valt de tjugo största eller dragit gränsen vid medianen, är det möjligt att resultatet blivit annorlunda.

7.2. Förslag till vidare forskning

Endast en begränsad mängd forskning har gjorts på området och denna studie kan enbart delvis fylla kunskapsgapet. Vi anser därför att området är i behov av vidare forskning, både ny och replikerande för att styrka tidigare studiers resultat. Dessutom föreslår vi att framtida studier undersöker den geografiska betydelsen av kommunerna. Det är intressant då vår studie fann att många kommuner tar hjälp av varandra, har det möjligtvis något att göra med geografisk placering i landet? Vidare inkluderade studien en fråga som var menad att inte anknytas till teori utan istället belysa områden som kommunerna själva anser är av betydelse i deras beslutsfattande gällande redovisningen, men som ännu inte uppmärksammats mycket i forskningen. Detta var frågan “vilka andra faktorer påverkar”, och med andra avses sådant som inte berörs i enkätens tidigare frågor, vilket även innebär sådant som inte gått att finna i tidigare forskning. Speciellt de andra faktorer som angavs av flera kommuner, oberoende av varandra, är att betrakta som faktorer med påverkan som kan vara intressanta att utreda vidare. Författarna har gjort bedömningen att en av de mest intressanta av faktorerna att forska vidare inom är politiska beslut sedan resultatet i denna studie visar motsatsen från resultatet av Falkman och Tagesson (2008).

Källförteckning

- Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser*, Lund: Studentlitteratur
- Bergevärn L.E., Melemvik F. & Olson O. (1995). Institutionalization of municipal accounting – a comparative study between Sweden and Norway. *Scandinavian Journal of Management*, vol. 11, no. 1, pp. 25-41
- Bergevärn, L-E. & Olson, O. (1987). *Kommunal redovisning då och nu*, Lund: Doxa
- Brorström, B., Eriksson, O. & Haglund, A. (2003). *Kommunal redovisningslag: beskrivning och tolkning*, Lund: Studentlitteratur
- Brorström, B & Falkman, P. (2001). *Kommunal redovisning: teoriutveckling*, Göteborg: Förvaltningshögskolan
- Brorström, B., Falkman, P., Haglund, A. & Lagebro, A. (2000). Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning. Tillgänglig online: <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/publikation22.pdf> [Hämtad 9 februari 2016]
- Brorström, B., Haglund, A. & Solli, R. (2014). *Förvaltningsekonomi*, Lund: Studentlitteratur
- Bryman, A. & Bell, E. (2013) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Stockholm: Liber
- Carpenter, V.L. & Feroz, E.H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state government's decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations, and Society* 26, pp. 565-596
- Collin, S-O., Tagsson, 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, pp. 141-174
- Deegan C. (2009). *Financial Accounting Theory*, North Ryde: McGraw-Hill
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*, Maidenhead: McGraw-Hill Education
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, no. 4, pp. 506-542

- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1991). In the New Institutionalism in Organizational Analysis, Chicago: The University of Chicago Press
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, vol. 48, no. 2, pp. 147-160
- Falkman, P. (2000). Teori för redovisning. Lund: Studentlitteratur
- Falkman, P & Orrbeck, K. (2001). Den offentliga sektorns redovisning, Lund: Studentlitteratur
- Falkman, P. & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, vol. 24, iss. 3, pp. 271-283
- Fihn, G. (2005). Normer och reformer: Den landskommunala och stadskommunala budgetens och redovisningens historia 1962-1968, Göteborg: Förvaltningshögskolan
- Göteborgs Stad (2005). Instruktion för redovisning av specialdestinerade stadsbidrag i FRANGO. Tillgänglig online:
[http://www4.goteborg.se/prod/sk/ekonomihandbok/dalis2.nsf/0/cfb5090c18e8d647c1256fa900475199!OpenDocument&Click=\[Hämtad 18 februari 2016\]](http://www4.goteborg.se/prod/sk/ekonomihandbok/dalis2.nsf/0/cfb5090c18e8d647c1256fa900475199!OpenDocument&Click=[Hämtad%2018%20februari%202016])
- Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: the response to new legislation, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 10, no. 3, pp. 288-313
- Holthausen, R.W. & Leftwich, R.W. (1983). Economic Consequences of Accounting Choice. *Journal of Accounting and Economics* 5, pp. 77-117
- Jacobsen, D.I. (2002). Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen. Lund: Studentlitteratur
- Jensen, K.L. and Payne, J.L. (2005). Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in response to agency costs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 24, no. 2, pp. 27-48
- Mezias, S.J. (1990). An Institutional Model of Organizational Practice: Financial Reporting at the Fortune 200, *Administrative Science Quarterly*, 9/1/1990, Vol. 35, Issue 3, p. 431-457
- Migrationsverket (2016). Antal asylsökande- aktuell statistik. Tillgänglig online:
<http://www.migrationsverket.se/Om-Migrationsverket/Statistik.html> [Hämtad 2 maj 2016]

North, D.C. (1993). Institutionerna, tillväxten och välståndet, översatt av Sjöström, H.O., 1993, Stockholm: SNS Förlag

Odén B. (n.d) Källkritik. Tillgänglig online:
<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/källkritik> [Hämtad 29 februari 2016]

Regeringen (2004). God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting. Tillgänglig online:
<http://www.regeringen.se/contentassets/87e54e5f1fc7429391816a7ecf693947/prop.-200304105-god-ekonomisk-hushallning-i-kommuner-och-landsting> [Hämtad 9 februari 2016]

Regeringen (2012). Kommunala resultatutjämningsreserver. Tillgänglig online:
<http://data.riksdagen.se/fil/9B9CCB0F-E5FA-4DBB-93FE-029F2394F370> [Hämtad 9 februari 2016]

Regeringen (2015a) Regeringens proposition 2015/16:47. Tillgänglig online:
<https://data.riksdagen.se/fil/BE254F7D-D274-4230-8CE3-5CBB83F16469> [Hämtad 18 februari]

Regeringen (2015b). Frågor och svar om extra ändringsbudget. Tillgänglig online:
<http://www.regeringen.se/artiklar/2015/11/fragor-och-svar-om-extra-andringsbudget/> [Hämtad 18 februari 2016]

Richard, C.M. & Marsh, J.G (1963) A behavioral theory of the firm. Englewood Cliffs: Prentice-Hall

RKR. (2009). Rekommendation 18.1: Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar. Tillgänglig online: http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Rek_18_1_rev.pdf [Hämtad 24 februari 2016]

RKR. (2013). Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års redovisningar. Tillgänglig online: <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Praxisunders%C3%B6kning-2013-V%C3%A4rdering-och-klassificering.pdf> [Hämtad 24 februari 2016]

RKR. (2016). Nyhetsbrev från RKR. Tillgänglig online:
<http://www.rkr.se/newsletters/nyhetsbrev-fran-rkr/> [Hämtad 2 mars 2016]

SFR Redovisning (n.d.a). Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag. Tillgänglig online: <http://www.sfredovisning.se/bokforingsnamnden-bfn/bfnar-20121-arsredovisning-och-koncenredovisning/kapitel-37-sarskilda-regler-for-ideella-foreningar-registrerade-trossamfund-och-liknande-sammanslutningar/medlemsavgifter-gavor-och-erhallna-bidrag/> [Hämtad 7 mars 2016]

SFR Redovisning (n.d.b). Grundläggande principer. Tillgänglig online:
<http://www.srfredovisning.se/bokforingsnamnden-bfn/bfnar-20121-arsredovisning-och-koncenredovisning/kapitel-2-begrepp-och-principer/grundlaggande-principer/>
[Hämtad 9 februari 2016]

Skatteverket (2016). Redovisningsprinciper. Tillgänglig online:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.3/3241.html> [Hämtad 13 maj 2016]

SKL. (2005). Hushållning i lagens namn - att sköta ekonomin med mål, uppföljning och åtgärder. Tillgänglig online:
<http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-056-8.pdf> [Hämtad 13 maj 2016]

SKL. (2015). Diagram för kommunerna. Tillgänglig online:
<http://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/sectornisiffror/diagramforkommunerna.1882.html> [Hämtad 7 mars 2016]

Sterling, R.R. (1990). Positive Accounting: an Assessment. *ABACUS*, vol. 26, no. 2, pp. 97-135

Sveriges Riksdag (2000). Översyn av kommunernas och landstingens ekonomiska förvaltning m.m. Tillgänglig online: https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Uttredningar/Kommittedirektiv/versyn-av-kommunernas-och-land_GOB130/
[Hämtad 9 februari]

Tagesson, T. (2016) Kanslichef för RKR. Telefonintervju 2016-03-11

Thurén, T. (2005) Källkritik, Stockholm: Liber.

Watts R.L. & Zimmerman J.L. (1986). Positive Accounting Theory, Englewood Cliffs: Mc Graw-Hill Education

Watts R.L. & Zimmerman J.L. (1990). Positive Accounting Theory: a Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, vol. 65, no. 1, pp. 131-156

Zimmerman J.L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives, *Journal of Accounting Research*, vol 21, pp. 107-144

Offentligt tryck

Lag 1991:900 (1991). Kommunallag, Stockholm: Finansdepartementet

Lag 1997:614 (1997). Lag om kommunal redovisning, Stockholm: Finansdepartementet

Bilagor

Bilaga 1 Intervjuguide: kunskapsgrundande intervju

Vad har du för erfarenhet av kommunal redovisning?

På vilket sätt var du delaktig i RKR:s yttrande?

Vad var anledningen bakom yttrandet om flyktingbidragets redovisning?

Varför ansågs det nödvändigt?

Ser ni att det är ett problematiskt område som kan misstolkas?

Hur ser du på om kommunerna istället väljer att följa kontantmetoden?

Tidigare undersökningar visar att RKR:s rekommendationer inte alltid efterföljs, hur ser du på det?

Tror du att det i framtiden kan finnas behov av en regel med sanktioner för att tvinga kommuner att följa rekommendationerna?

Har du något mer du önskar tillägga?

Bilaga 2 Intervjuguide: enkätfrågor

1. Hur många invånare har kommunen?
2. Hur mycket omsatte kommunen 2015? (miljoner, i siffror)
3. Vad är kommunens kvot (%) för skuld/eget kapital för 2015?
4. Hur intäktsför ni flyktingbidraget?
 - Kontantmetoden, intäktsföring vid punkt för utbetalning (dvs. under 2015)
 - Tidsmatchning, 1/13 i december 2015 och 1/13 per månad fram till december 2016
 - Som en förutbetalad intäkt 2015 och intäktsförs under 2016
 - Annan form av periodisering
4. b) Om annan form av redovisning, på vilket sätt?
5. Känner ni påtryckningar från externa aktörer att välja en specifik redovisningsmetod?
 - Ja
 - Nej
6. Har ni rådfrågat sakkunniga på redovisningsområdet rörande redovisningsmässiga frågor?
 - Ja
 - Nej
6. b) Följde ni deras rekommendationer?
 - Ja
 - Nej
7. Har ni tagit hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor?
 - Ja
 - Nej
8. Finns samtliga avvikelser från RKR:s rekommendationer med i noterna till de finansiella rapporterna?
 - Ja
 - Nej

8. b) Om nej, varför inte?

9. Vem bestämmer vilken redovisningsmetod som används?

- Politiker
- Ekonomiansvariga
- Annan

9. b) Om annan, vem eller vilka?

10. Finns det andra faktorer som påverkar valet av redovisningsmetod?

- Ja
- Nej

10. b) Om ja, beskriv vilken eller vilka?

11. Hur många personer arbetar på tjänstemannanivå med redovisningen i kommunen?

12. Påverkar kommunens resultat på något sätt den politiska ledningens ersättning?

- Ja
- Nej

12. b) Om ja, på vilket sätt?

13. Påverkar kommunens resultat på något sätt den administrativa ledningens ersättning?

- Ja
- Nej

13. b) Om ja, på vilket sätt?

Balans | Fokus: kommunal redovisning

NY STUDIE OM KOMMUNALA REDOVISNINGEN AV BIDRAG Stora kommuner bättre efterlevnad av rekommendationer

RKR:s rekommendationer efterlevs idag av en klar majoritet av de svenska kommunerna. Men anledningarna till efterlevnad skiljer sig åt.

Flyktkatastrofen blir allt mer akut och bidragen som betalas ut till de svenska kommunerna ökar i takt med att mottagandet i kommunerna ökar. Detta leder till att olika sätt att redovisa för bidragen i allt större utsträckning kan påverka de finansiella rapporterna hos kommunerna.

Torbjörn Tagesson arbetar som kanslichef på RKR och var delaktig vid utformningen av yttrandet av rekommendationerna. Han menar att tidsmatchning är det enda alternativet för periodisering av bidraget sedan det inte finns någon förpliktelse och man inte heller kan beräkna de kommande kostnaderna. Vidare menar Tagesson att det hade funnits risk för att balanskravet för 2016 hade varit svårt att uppnå utan rekommendationerna.

I en ny undersökning där samtliga Sveriges kommuner tillfrågats framkommer det att 74,10 % följer rekommendationerna. Det som är anmärkningsvärt är att det i studien framkom att stora kommuner i större

utsträckning än de mindre kommunerna följer RKR:s rekommendationer. Detta då man med stora kommuner syftar på de tio största.

Anmärkningsvärt är också att hela 17,93 % av kommunerna anger att de inte rapporterar alla avvikelser från rekommendationerna i noterna till de finansiella rapporterna. Detta trots att det är lagstadgat att så ska ske. Förklaringarna kommunerna själva ger till att lagen inte följs är främst tidsbrist och att det helt enkelt missats.

Nordahl, Paulsson och Wikstrand har kunnat påvisa att den företagsekonomiska teorin Institutionell teori är den som bäst förklarar kommunernas val av metod för redovisning av de bidrag de mottager från staten. Positiv redovisningsteori har tidigare varit betrodd att göra detsamma men för detta fanns inget stöd i studien av Nordahl, Paulsson och Wikstrand.

Vidare kom studien fram till att det är vanligt att kommuner tar hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor. 48,62 % av kommunerna anger att de gör så. Dock framgår det inte i studien hur kommunerna beslutar om vilka andra kommuner de tar hjälp av men

författarna poängterar att det kan vara intressant att ta reda på huruvida det finns en tendens att hjälp främst tas från geografiskt närliggande kommuner, från landets större kommuner eller om något annat samband råder. •

FAKTA:

Bidrag till Sveriges kommuner

Sverige består av 290 kommuner som samtliga lyder under RKR. Vad gäller flyktbidraget som betalades ut i december 2015 har RKR ställt ut en rekommendation, men inget tvång på hur det ska redovisas för. Trots detta väljer de allra flesta kommunerna att följa rekommendationerna.

74,10 % av kommunerna följer RKR:s rekommendationer.

74,83 % känner inga påtryckningar från externa aktörer att redovisa på ett visst sätt.

48,62 % har tagit hjälp av andra kommuner för att få vägledning i redovisningsfrågor.

JESSICA NORDAHL | LINN PAULSSON
| CARIN WIKSTRAND

Balans

#6 2016 | 29