



Högskolan Kristianstad
291 88 Kristianstad
044-20 30 00
www.hkr.se

KANDIDATUPPSATS
Våren 2015
Sektionen för hälsa och samhälle
Högskolan Kristianstad

Life is like accounting everything must be in balance

En studie av en redovisningsrekommendation

i de skånska kommunerna

Författare
Emelie Jörlöv
Anna Öhrström

Handledare
Erling Emsfors

Examinator
Pernilla Broberg

Sammanfattning

Att implementera och tolka redovisningsrekommendationer kan skapa både förståelse och förvirring inom en organisation. De svenska kommunerna arbetar under reglering från den kommunala redovisningslagen men även efter rekommendationer och normerande råd från Rådet för kommunal redovisning. Efter en genomförd verksamhetsanalys där problem med användandet av en ny redovisningsrekommendation uppdagades kan det vara intressant att undersöka hur användningen av nya redovisningsrekommendationer påverkar arbetet på kommunerna.

Syftet med uppsatsen är att identifiera och beskriva svårigheterna med att använda rekommendationer och lagar för exploateringsredovisning. Rådet för kommunal redovisning gav 2012 ut nya rekommendationer gällande redovisning av exploateringsprojekt och det är de rekommendationerna som kommer ligga till grund för studien. Empirin som studien bygger på är framtagen genom en webbaserad enkätundersökning samt en kvalitativ årsredovisningsstudie. En kombination av redovisningsteorier och deskriptiv beslutsteori kommer att analyseras tillsammans med den insamlade empirin för att få en bred diskussion om påverkningsbara faktorer.

Den insamlade empirin visar på att kommuner med många exploateringsprojekt upplever svårigheter med den nya rekommendationen för exploateringsredovisning som kommuner med mindre antal exploateringsprojekt inte upplever. De svårigheter och problem som upplevs vid redovisning av exploateringsprojekt är att det är administrativt komplext då varje exploateringsprojekt ska särredovisas. Att särredovisa projekten är inte så svårt i de små kommunerna som har mindre än nio exploateringsprojekt men i kommuner som har mer än nio projekt ökar antal problem i takt med antal projekt.

Genom empirin från enkätundersökningen påvisades även svårigheter med att kommunicera exploateringsredovisningen till politikerna, som använder informationen som beslutsunderlag. Detta är något framtida forskning skulle kunna undersöka närmare, egenintresset hos politikerna som vill styra tjänstemännen på kommunerna och egenintresset hos politikerna i regeringen som vill styra tjänstemännen på kommunerna genom reglering av Rådet för kommunal redovisning.

Nyckelord: Exploateringsredovisning, redovisningsrekommendationer, jämförbarhet.

Abstract

The implementation and interpretation of accounting standards can create both understanding and confusion within an organization. The Swedish municipalities are working under the control of the Local Government Accounting Law, but also for recommendations and prescriptive advice from the Council for Municipal Accounting. Municipal operations have been under statutory regulation during the last 17 years, before that statement was voluntary. After a completed business analysis where problems with the new accounting standards came to light, it may be interesting to examine how the use of new accounting standards affecting the work of the municipalities.

The purpose of this paper is to identify and describe the difficulties of using recommendations and the laws of the exploitation accounting. The Council for Municipal Accounting released some new recommendations in 2012 concerning exploitation accounting and these recommendations will form the basis for the study. The empirical data, which the study is based on, was developed through a web-based survey and qualitative annual report study. A combination of accounting theory and decision theory will be analyzed together with the collected empirical data.

The collected empirical data shows that municipalities with several development projects have a tendency to have problems with the new recommendations, unlike those municipalities with less number of development projects. The difficulties and problems experienced in exploitation accounting is that it is administratively complex since each project should be reported separately. Separate accounts for the projects do not seem to be difficult in small municipalities with less than nine development projects. However, in municipalities with more than nine projects the numbers of problems are increasing as the number of projects is rising.

The survey revealed some difficulties concerning the communication of exploitation accounting for the politicians. This could be something for future research, the self-interest of politicians who want to control officials in municipalities and self-interest of politicians in government who want to control officials at municipalities through regulation by the Council for Municipal Accounting.

Keywords: Exploitation accounting, accounting standards, comparability.

Förord

Tack till vår handledare Erling Emsfors för stort engagemang, tillgänglighet och goda råd. Vi vill även tacka samtliga respondenter som engagerat sig i arbetet och som besvarade vår enkät.

Utan er hade undersökningen inte varit möjlig, tack!

Kristianstad, 27 Maj 2015

Emelie Jörlöv

Anna Öhrström

Definitioner och förkortningar

Bokföringsnämnden, BFN: Statligt normgivande organ med uppgift att utveckla god redovisningssed, nämnden ger ut regler och rekommendationer med grunden i bokföringslagen och årsredovisningslagen.

Bokföringsnämndens allmänna råd om bokföring, BFNAR: Benämning på BFNs normgivande regler och rekommendationer.

European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG: Är den nämnden som tillhandahåller expertis, angående hur IAS ska användas samt utvecklas, till den Europeiska kommissionen.

Exploatering: Innebär åtgärder för att bearbeta och skapa mervärde i tillgångar.

International Accounting Standards, IAS: Internationella redovisningsstandarder.

International Accounting Standard Board, IASB: Ett oberoende normgivande organ som grundar de internationella redovisningsstandarderna IAS.

International Public Sector Accounting Standards, IPSAS: Internationella redovisningsstandarder som lägger grunden för redovisningsarbetet i offentliga verksamheter. IPSAS skapas av IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board.

International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB: Ett oberoende normgivande organ med representanter från sjutton olika länder som skapar internationella redovisningsramverk för offentliga verksamheter.

Markexploatering: Innebär åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor eller industrier. Kommer i uppsatsen benämnas som *exploatering* då det är så det benämns ute i de kommunala verksamheterna.

Rådet för kommunal redovisning, RKR: Statligt normgivande organ med uppgift att utveckla god redovisningssed, rådet ger ut regler och rekommendationer åt kommuner, landsting och kommunalförbund med grunden i Lagen om kommunal redovisning.

Innehållsförteckning

Kapitel 1 Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Problematisering.....	4
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syftesformulering.....	6
1.5 Disposition	6
Kapitel 2 Vetenskaplig metod	7
2.1 Forskningsfilosofi och forskningsstrategi	7
2.2 Forskningsmetod	8
2.3 Forskningsteori.....	8
Kapitel 3 Teoretisk referensram.....	10
3.1 Grundläggande redovisningsteorier	10
3.1.1 <i>Intressentteorin</i>	10
3.1.2 <i>Positive Accounting Theory</i>	12
3.2 Beslutsteori.....	14
3.3 Tidigare regelverk	15
3.4 Grundläggande regelverk	16
3.4.1 <i>Rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning</i>	17
3.4.2 <i>International Accounting Standards</i>	20
3.4.3 <i>International Public Sector Accounting Standards</i>	20
3.4.4 <i>Bokföringsnämndens allmänna råd om bokföring</i>	21
3.5 Grundläggande redovisningsprinciper	21
3.5.1 <i>Principen om pågående verksamhet - Fortlevnadsprincipen</i>	23
3.5.2 <i>Jämförbarhetsprincipen</i>	23
3.5.3 <i>Principen om öppenhet - Transparensprincipen</i>	23

3.5.4 <i>Försiktighetsprincipen</i>	24
3.6 Harmonisering och tillämpning.....	24
3.7 Informationssystem	25
Kapitel 4 Empirisk metod	26
4.1 Webbaserad enkätundersökning.....	26
4.1.1 <i>Enkätguide</i>	28
4.2 Granskning av årsredovisningar.....	30
4.3 Urval.....	31
4.4 Bortfall	31
4.5 Bearbetning av empirisk data.....	32
4.6 Etiska beaktande.....	33
4.6.1 <i>Outliers</i>	33
4.7 Verifiering av data – reliabilitet och validitet	33
Kapitel 5 Empirisk analys	36
5.1 Beskrivande statistik	36
5.2 Grundläggande regelverk	37
5.3 Svårigheter med exploateringsredovisning	38
5.3.1 <i>Försiktighetsprincipen</i>	40
5.4 Informationssystemens påverkan	41
5.5 Harmonisering och tillämpning.....	43
5.5.1 <i>Jämförbarhetsprincipen</i>	44
Kapitel 6 Resultat och slutsats	46
6.1 Diskussion av resultatet.....	46
6.1.1 <i>Teorianknytning</i>	48
6.2 Slutsatser	49
6.2.1 <i>Studiens bidrag</i>	50
6.2.2 <i>Framtida forskning</i>	50

6.3 Anmärkningar och reflektioner	51
Litteraturförteckning	53

Bilagor

Bilaga 1 Kodad enkätundersökning	55
----------------------------------	----

Tabellförteckning

Tabell 5.1 Deltagande i enkätundersökningen	33
Tabell 5.2 Gruppering av kommunerna efter antal exploateringsprojekt	33
Tabell 5.3 Beskrivande statistik antal exploateringsprojekt	34
Tabell 5.4 Översikt över applicerade regelverk	34
Tabell 5.5 Svårigheter med exploateringsredovisning	35
Tabell 5.6 Finner ni riktlinjer, rekommendationer och/eller lagar otydliga?	36
Tabell 5.7 Finner ni det svårt att bedöma framtida intäkter och kostnader?	37
Tabell 5.8 Finner ni det svårt att bedöma de ekonomiska konsekvenserna?	37
Tabell 5.9 Gruppindelad: Vad använder ni för system för att hantera exploateringsredovisningen?	39
Tabell 5.10 Svårigheter med exploateringsredovisningen med fokus på informationssystem	39
Tabell 5.11 Gruppindelad: Finner ni redovisningen administrativt komplex?	40

Figurförteckning

Figur 3.1 Intressentteorin med <i>kommun</i> som huvudaktör, fokus exploateringsredovisning	9
Figur 3.2 Positive Accounting Theory och Agent teorin, kopplade till kommunal verksamhet	11

Kapitel 1

Inledning

I detta inledande kapitel kommer en förberedande problembakgrund presenteras. Problembakgrunden kommer att följas upp av en diskussion av ämnet, i en problematisering, som kommer mynna ut i en problemformulering och en syftesformulering. Kapitlet avslutas med en övergripande disponering av uppsatsen.

1.1 Problembakgrund

Det finns 290 kommuner i Sverige varav 33 stycken ligger i Skåne, kommunerna i Sverige ansvarar för offentliga frågor inom barnomsorg, äldreomsorg, skolverksamhet samt vägar, vatten och avlopp (Argento, Grossi, Tagesson, & Collin, 2010). De kommunala verksamheterna i Sverige drivs av skattemedel, bidrag och intäkter från avgifter, försäljning samt finansiella tillgångar (Lunds kommun, 2014). Kommunernas uppgift är att väl förvalta intäkterna för att bedriva sina verksamheter.

På 1980-talet började diskussionerna angående ett behov av reglerad kommunal redovisning. I januari 1998 blev den kommunala redovisningen reglerad enligt lag, tidigare var den frivilligt reglerad. Förändringarna medförde att den svenska regeringen bildade det normgivande organet RKR, Rådet för Kommunal Redovisning. RKR har ansvar för utveckling och framställandet av tolkningar av den lagstadgade redovisningen specifikt för landsting, kommunalbolag och kommuner. Om en kommun inte följer de normer och redovisningsstandarderna som RKR publicerar måste kommunen nämna detta i sin årsredovisning och förklara varför man avviker från rekommendationen. (Falkman & Tagesson, 2006)

De svenska kommunernas vägledning är den kommunala redovisningslagen samt rekommendationerna från Rådet för kommunal redovisning, båda stiftade av regeringen. (Grossi & Pepe, 2009).

I Sverige arbetar alla offentliga verksamheter under offentlighetsprincipen vilket betyder att alla handlingar, som inte kan riskera att skada någon eller verksamheten, är offentliga. Offentlighetsprincipen skapar ett förhållande mellan den kommunala verksamheten och intressenterna som gör det lättare för intressenterna att ta del av offentliga handlingar och intern information. (Regeringskansliet, 2013)

Att arbeta under offentlighetsprincipen kräver tydligt framställda årsredovisningar för att intressenterna ska kunna ta del av hur skattemedel och andra intäkter förvaltats (Regeringskansliet, 2013).

Syftet med redovisningsstandarder och rekommendationer är att skapa objektiva resultat, eftersom alla arbetar efter samma riktlinjer och mot samma mål. Samtidigt menar Myddelton (2012) att det finns tecken på att standarder och rekommendationer begränsar ekonomens yrkesansvar och endast är till för att försvåra arbetet för ekonomerna. Att arbeta under ansvar från rekommendationer och standarder minskar flexibiliteten och ansvarstagandet för ekonomen i det dagliga arbetet. (Myddelton, 2012)

För att ekonomerna på kommunerna ska kunna skapa rättvisande bilder av det ekonomiska resultatet måste redovisningen ske på ett sätt som minskar risken för fel. Därför är det viktigt att ekonomerna har tydliga riktlinjer att arbeta efter, att kommunikationen mellan ekonomerna fungerar och att det förekommer en hög säkerhet bakom redovisningen (Sveriges kommuner och landsting, 2014). Att skapa en rättvisande bild handlar om att skapa en objektiv årsredovisning. Inom redovisningen handlar objektivitet om att bokningarna måste vara verifierade och att det måste finnas underlag och uträkningar till de olika delarna i resultaträkningen samt balansräkningen. Detta belyser även McKernan (2007) som menar att redovisningen behöver bli mer objektiv i aspekten av att värdesätta viktiga poster i resultaträkningen. McKernan (2007) menar även att det inom redovisningen läggs för mycket fokus på att beskriva företagets resultat med hjälp av konton och resultat- och balansräkningar, istället för att lägga fokus på att arbeta mot en mer objektiv redovisning. Att skapa rättvisande och objektiva rapporter är speciellt viktigt inom kommunerna eftersom de dokumenten ligger till grund för politikernas beslutsfattande.

Vid en genomförd verksamhetsanalys av två skånska kommuners uppföljningssystem uppmärksammades problem kring förståelsen och framtagandet av exploateringsredovisningen. Dels uppfattades svårigheter i att bedöma värdet av exploateringsinvesteringar men även att genomförandet av redovisningen i bokslutet uppfattades som komplext. (Jörlöv & Öhrström, 2014)

År 2012 släppte RKR en ny vägledning för redovisning av markexploatering (RKR, 2012). Exploateringar är stora investeringar vars hantering och redovisning får stora effekter på kommunernas resultat (Lunds kommun, 2014; Kristianstads kommun, 2015; Malmö Stad, 2015; Helsingborg stad, 2015). Att exploateringsredovisningen ger stora effekter på det ekonomiska resultatet innebär att noggrannheten vid redovisningen har stor betydelse för utfallet och för kommande uppföljningsarbete.

Markexploatering handlar om åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna investera och bygga byggnader för industrier, bostäder, affärer och kontor. I markexploateringen ingår även kommunala anläggningar som gator, parker och grönområden (RKR, 2012). I uppsatsen kommer markexploatering att benämnas som exploatering.

Redovisning av exploatering handlar om klassificering och värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. För exploatering finns det tre specifika faktorer som är i fokus när man genomför redovisningen, jämförbarhet, öppenhet och transparens. Faktorerna innebär att de finansiella rapporterna ska vara utförda på liknande sätt så att man ökar objektiviteten men även jämförbarheten mellan enheter. Detta förutsätter att olika kommuner använder sig av samma redovisningsprinciper. Det innebär även att man ska kunna ha en bred insyn på verksamheten då det ofta rör sig om stora investeringar och stora poster i de finansiella rapporterna. Jämförbarhet handlar även om att skapa ett övergripande förhållningssätt som gör att redovisningen genomförs på liknande sätt i samtliga kommuner så att man kan jämföra utfall mellan olika kommuner. (RKR, 2012)

De redovisade värdena för exploateringar innebär att balans- och resultaträkningarna inte bara innehåller faktiska kostnader och intäkter som uppkommit under året, utan även intäkter och kostnader som kommunens tillgångar kommer att generera i framtiden. Enligt Bengtsson (2014) är det själva processen att omvandla värden på mark till pengar i rapporter som är det svåra för ekonomerna. Att redovisa orealiserade vinster i resultaträkningen är ett avsteg från realisationsprincipen (ibid). Realisationsprincipen innebär att en intäkt endast får redovisas och påverka det finansiella resultatet när intäkten är konstaterad under räkenskapsåret (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2010). Att följa RKR:s rekommendationer bidrar till detta avsteg men bidrar samtidigt till en mer relevant resultaträkning.

Forskning visar på att relevanta rapporter samtidigt inte kan vara tillförlitliga. För att rapporterna ska vara tillförlitliga krävs värdeanpassningar enligt historiskt anskaffningsvärde. Relevanta rapporter handlar om en värdeanpassning till rådande konjunkturer och att redovisa ett bestämt framtida värde på något som ingen kan säkerställa kan inte anses relevant. Till skillnad från tillförlitliga rapporter skapar relevanta rapporter information till marknaden och intressenterna, där informationen är grunden till beslutsfattande. (Bengtsson, 2014)

Enligt EFRAG, European Financial Reporting Advisory Group, bidrar implementeringen av nya redovisningsstandarder och normer till stora förändringar inom organisationerna som applicerar de förändrade eller nya standarderna. Inom organisationerna skapas nya synsätt på redovisningen men implementeringen kan även innebära administrativa förändringar (Lundqvist, 2014).

Trots att implementeringen av redovisningsstandarderna är en långsam process så går utvecklingen av redovisningen snabbt framåt. Förändringar av standarder leder oftast till förbättringar och skapar på så sätt en acceptans för implementeringen av olika redovisningsstandarder (Shortridge & Smith, 2009).

1.2 Problematisering

Tarca (1998) har undersökt den internationella harmoniseringen av den finansiella rapporteringen som innefattar dels den formella men även den materiella harmoniseringen. Harmonisering av redovisningsstandarder och redovisningsmetoder, som ligger till grund för den finansiella rapporteringen, skapar i sin tur problematik i praktiken då tillämpningen kräver att användarna kan skilja på vad standarderna och metoderna betyder och vad de faktiskt innebär (Nobes, 2004).

Harmoniseringen av redovisningsstandarder sker på olika sätt i olika länder. För att underlätta den inhemska finansiella rapporteringen åsyftar forskning på att det är viktigt att redovisningsstandarderna har stöd i lagstiftningen. Genom att redovisningsstandarder grundar sig på lagar och regler skapas i sin tur harmoniserade redovisningsstandarder, men även en harmonisering mellan länderna som följer samma regelverk. (Tarca, 1998)

Implementeringen av nya redovisningsmetoder och redovisningsstandarder har i tidigare forskning visat sig ge otydliga resultat. Flera argument talar för implementeringar av nya metoder och standarder så som öppenhet, jämförbarhet och möjligheten att kunna utveckla redovisningskvaliteten. (Jeanjean & Stolowy, 2008)

Forskningen visar dock på att det är svårt att se tecken på utveckling av dessa argument inom redovisningen innan standarderna och metoderna har blivit fullt harmoniserade (Jeanjean & Stolowy, 2008).

Angående harmoniseringen och implementeringen av de svenska redovisningsrekommendationer utgivna av RKR visar tidigare studier på att efterlevnaden av standarderna är mindre än 70 % i de svenska kommunerna. Faktorer som påverkar efterlevnaden av redovisningsrekommendationerna är dels vilken kommun man studerar men forskning visar även att det är stor skillnad i efterlevnad mellan olika redovisningsrekommendationer. Samma studie visar även att rekommendationerna har begränsad inverkan på den praktiska tillämpningen och antyder på att detta beror på okunskap samt otillräcklig kompetens ute på kommunerna. (Falkman & Tagesson, 2006)

Tidigare studier som har analyserat exploateringsredovisning har fokuserat på hur exploateringsredovisningen genomförs genom IPSAS, International Public Sector Accounting Standards, i kommuner som är belägna utanför Sveriges gränser (Bengtsson, 2014). Tidigare studier har även undersökt problematiken med exploateringsredovisning i Sverige. Dessa studier har dock utförts på börsnoterade bolag (Bengtsson, 2009) som i sin tur inte följer samma lagar och rekommendationer som de svenska kommunerna gör när de genomför sin exploateringsredovisning.

Som konstaterats finns det många faktorer som påverkar implementeringen och harmoniseringen av en redovisningsrekommendation. Tidigare studier och forskning har tittat rent allmänt på implementering och harmonisering i en bredare kontext, men även hur exploateringsredovisningen sett ut på den privata marknaden. Vi kommer därför att försöka göra en helhetsbild av vad som är problematiken inom den offentliga sektorn för att i sin tur kunna utreda var problematiken och svårigheterna uppstår. Den här studien kräver en undersökning av en rad olika faktorer, som påverkar processen med exploateringsredovisning, och därför är det relevant att genomföra en kvantitativ studie. För att ta reda på vad svårigheterna med exploateringsredovisning är kommer fokus i studien främst ligga på regelverk, vägledningar och rekommendationer samt hur harmoniseringen utav dessa visat sig praktiskt i kommunerna. Fokus kommer ligga på dessa faktorer eftersom det är dessa faktorer som påverkar arbetet med redovisningen på kommunerna i Sverige.

1.3 Problemformulering

Vad påverkar kommunernas användning av redovisningsrekommendationer vid genomförandet av markexploateringsredovisning?

1.4 Syftesformulering

Syftet med uppsatsen är att identifiera och beskriva komplexiteten samt svårigheterna vid användning av rekommendationer och lagar för markexploateringsredovisning.

1.5 Disposition

- *Inledning.* I det inledande kapitlet presenteras problembakgrund, problematisering samt problemformulering och syftesformulering. Kapitlet avslutas med en övergripande disponering av uppsatsen
- *Vetenskaplig metod.* I det andra kapitlet presenteras forskningsfilosofi och forskningsstrategi samt forskningsmetod. Kapitlet avslutas med en diskussion av forskningsteorier för att skapa en förståelse och en övergång till kapitel tre och den teoretiska referensramen.
- *Teoretisk referensram.* Det tredje kapitlet kommer att diskutera forskningsteorierna samt presentera teoriavsnittet. Teoretiska referensramen kommer även presentera regelverken och de redovisningsprinciperna som ligger till grund för redovisningsarbetet.
- *Empirisk metod.* I det fjärde kapitlet kommer de valda datainsamlingsmetoderna, enkät samt årsredovisningsgranskning att diskuteras. I kapitlet diskuteras även undersökningens urval, reliabilitet och validitet.
- *Empirisk analys.* I detta kapitel presenteras och analyseras det empiriska materialet. Den empiriska analysen skapar grunden för det avslutande kapitlet.
- *Diskussion och slutsats.* I det avslutande kapitlet presenteras slutsats och studiens resultat. Redogörande för studiens bidrag och framtida forskningsförslag kommer att presenteras. Uppsatsen avslutas med egna reflektioner och begränsningar som kritik mot den egna studien.

Kapitel 2

Vetenskaplig metod

I det här kapitlet kommer forskningsfilosofi och forskningsstrategi presenteras samt diskuteras för att komma fram till optimala forskningsmetoder och tillvägagångssätt för undersökningen. Kapitlet avslutas med en diskussion av forskningsteorier för att skapa en förståelse inför den teoretiska referensramen som presenteras och diskuteras i kapitel tre.

2.1 Forskningsfilosofi och forskningsstrategi

Studien kommer att genomföras genom en positivistisk forskningsfilosofi som är inriktad mot samhällsvetenskaplig forskning med inslag från naturvetenskapen vilket kan skapa en bredd och generalisering i forskningen (Denscombe, 2009).

Eftersom syftet med studien är att identifiera och förklara komplexiteten som uppstår vid användandet av rekommendationer och lagar för markexploateringsredovisning är positivismen en av de forskningsfilosofier som kan utveckla studien och dess empiri. Inom den positivistiska forskningsfilosofin är det empiriska materialet objektivt tillgängligt, det skapar möjligheter för alla människor att kunna se och observera materialet. Det empiriska materialet är även oberoende av observatören, vilket betyder att alla som studerar materialet kommer att se samma sak och komma fram till samma slutsats. Positivismen skapar förklaringar och förenklar processen med att upptäcka mönster i den insamlade empirin genom empirisk generalisering. Den positivistiska filosofin kommer att genomföras i studien genom en kvalitativ årsredovisningsstudie som komplement till den kvantitativa enkätundersökningen, där den empiriska generaliseringen kan komma till form. (Denscombe, 2009) Den empiriska generaliseringen kommer i uppsatsen ske genom att jämföra, generalisera och dra slutsatser mellan empirin från enkätundersökningen och empirin från årsredovisningsstudien.

Då den empiriska studien kommer att utgå ifrån en teoretisk grund kommer uppsatsen baseras på en abduktiv forskningsstrategi. Abduktion handlar om att skapa studier med inslag av både induktion och deduktion. Induktiv ansats utgår endast ifrån det empiriska materialet för att skapa slutsatser. Deduktiv ansats utgår från teoretiska hypoteser för att testa det empiriska materialet. Den abduktiva forskningsansatsen innefattar en variation av empirisk och teoretisk forskning.

Att skifta synvinkel på studien under forskningsprocessen undersöker samband mellan empirin och teorin som utvecklar nya synsätt. (Alvehus, 2013)

Studien kommer att ske genom en abduktiv forskningsstrategi då empirin och teorin har uppdaterats allt eftersom arbetet fortlöpt. Forskningsteorin har utvecklats i takt med att ny empiri har utvecklat nya synvinklar och tankemönster. Även forskningsteorierna har skapat nya synvinklar på den insamlade empirin som har utvecklats med hjälp av teorierna.

2.2 Forskningsmetod

Metodvalet för studier grundas i den tillämpade forskningsfilosofin (Alvehus, 2013). I den här studien kommer sambandet mellan forskningsfilosofi och problemformulering att ligga till grund för val av forskningsmetoder.

Studien kommer att utgå ifrån en kvantitativ forskningsmetod vid empiriinsamlingen, där en enkätundersökning kommer ligga till grund för analys och diskussion. Enkätundersökningens empiri kommer i studien kompletteras av en kvalitativ granskning av årsredovisningar som kommer utveckla argument för generalisering av den kvantitativa empirin. Kombinationen av kvantitativa och kvalitativa forskningsmetoder skapar en bredd i det insamlade materialet eftersom metoderna kompletterar varandra (Denscombe, 2009).

När forskningen tas fram genom både kvalitativa och kvantitativa metoder skapas en metodkombination, triangulering, som ger möjlighet för forskaren att kombinera flera olika synvinklar och perspektiv som kompletterar varandra (Johnson, Onwuegbuzie & Turner, 2007). Triangulering anses vara ett effektivt tillvägagångssätt eftersom forskaren får en bredd i sin forskning som inte hade kunnat nås om man enbart använt sig av en metod. Kombinationen av kvalitativa och kvantitativa studier kan skapa en bättre förståelse för forskningens bakgrund och slutsats (Malterud, 2007).

2.3 Forskningsteori

För att skapa förståelse för studien har tre olika forskningsteorier studerats, som kan bidra med förståelse till den empiriska analysen genom att beskriva händelser och beteenden. Utifrån studiens syfte att identifiera komplexiteten vid användningen av rekommendationer och lagar för markexploateringsredovisning kommer analysen att ske utifrån en kombination av två redovisningsteorier och en beslutsteori.

Teorierna som kommer att belysas i referensramen är intressentteorin, positive accounting theory och beslutsteorin. Dessa teorier kommer tillsammans att skapa en grund för förståelsen för rekommendationernas påverkan på kommunernas arbete med exploateringsredovisningen. Teorierna kommer även vara till stöd vid förståelse för komplexiteten i rekommendationerna och lagarna och kommer även ligga till grund vid tolkning av olika synsätt på genomförandet av redovisningen i bokslutet. Detta eftersom olika val av redovisningsmetoder skapar olika sätt att genomföra exploateringsredovisningen i bokslutet och med hjälp av redovisningsteorierna kommer olika beteende och val att kunna förklaras.

Kapitel 3

Teoretisk referensram

Det tredje kapitlet kommer att inledas med en diskussion av de presenterade forsknings teorierna från kapitel två, intressentteorin, positive accounting theory och beslutsteorin. Därefter kommer ett teoriavsnitt som har ett samband till forskningsteorierna, där den teoretiska referensramen kommer presentera regelverken samt redovisningsprinciperna som påverkar arbetet med exploateringsredovisning.

3.1 Grundläggande redovisningsteorier

För att förstå och utveckla nya redovisningsstandarder och normer används redovisningsteorier (Deegan & Unerman, 2011). I den här studien kommer teorierna skapa en förståelse för exploateringsredovisningslagstiftningen och problematiken bakom den. Fokus kommer att ligga på intressentteorin och positive accounting theory då de är mest relevanta i förhållande till studiens frågeställning och syftesformulering.

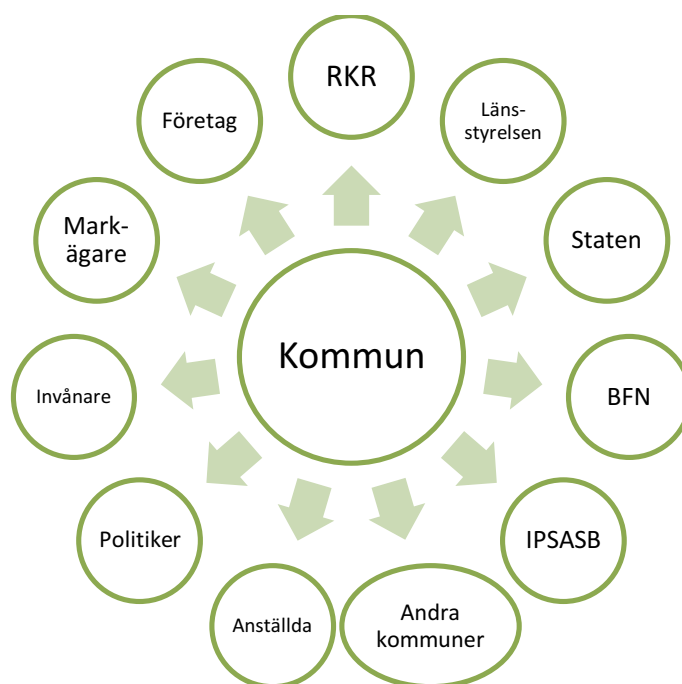
Redovisningsteorierna kan delas in i normativa respektive positiva teorier. De normativa teorierna karaktäriseras av att de syftar till att härleda till optimala redovisningsstandarder samt att de vill förklara hur redovisningen bör vara. Positiva teorier härstammar från akademisk forskning och syftar till att förklara och beskriva faktiska redovisningsprinciper och hur det kan se ut och användas i praktiken. (Deegan & Unerman, 2011)

De teorier som är applicerade i det här arbetet är både normativa och positiva teorier för att skapa en bredare förståelse. Syftet med studien är dock inte att beskriva hur redovisningen ska genomföras utan att identifiera svårigheterna samt den bakomliggande komplexiteten.

3.1.1 Intressentteorin

Intressentteorin, som även kallas Stakeholder theory, är en teori som belyser förhållandet mellan huvudaktören och dess intressenter. Inom intressentteorin är huvudaktören en organisation och dess intressenter är alla de som är beroende av organisationen och dess verksamhet (Freeman, 2010). Teorin utgår ifrån att alla intressenter har ett intresse i huvudaktören. I studien kommer *kommunen* att ses som huvudaktören och teorin kommer att diskuteras utifrån kommunens intressenter och deras intresse i den framställda redovisningen.

Utifrån Freemans (2010) teori har studien utvecklat intressentmodellen med koppling till exploateringsredovisning som redovisas i figur 3.1. Som figur 3.1 visar är det inte bara kommunens invånare som har en intressant intressent-relation med kommunen utan även anställda, politiker, andra kommuner samt RKR är relevanta för diskussion inom exploateringsredovisningsområdet.



Figur 3.1 Intressentteorin med kommun som huvudaktör, fokus exploateringsredovisning, med utgångspunkt ur Freemans (2010) teori.

Intressentteorin är en normativ teori som har en moralisk grund för relationen mellan huvudaktören och dess intressenter. Relationen mellan huvudaktören och intressenterna måste bygga på ett ömsesidigt beroende, i beroendet bör huvudaktören se till att intressentens behov tillgodoses (Deegan & Unerman, 2011). Intressenterna kan delas in i primära och sekundära intressenter, där de primära intressenterna är särskilt viktiga för organisationens överlevnad (Clarkson, 1995). Primära intressenter är anställda, politikerna, invånarna men även staten. Sekundära intressenter är andra kommuner, Bokföringsnämnden, BFN, samt RKR, dessa intressenter har inte någon större påverkan på organisationens överlevnad och har därför inte lika stort intresse i organisationens ekonomiska resultat (ibid.)

Studien kommer att utgå från det etiska perspektivet av intressentteorin som syftar till att det är organisationerna som har ett socialt ansvar och ska ta hänsyn till sina intressenter. Det etiska perspektivet handlar om en intressebalans, där huvudaktören har ett huvudansvar för att skapa och bibehålla legitimitet och balans i relationen till sina intressenter (Deegan & Unerman, 2011).

Som organisation har kommunerna väldigt många intressenter. För att på bästa etiska sätt tillhandahålla alla intressenter den legitimitet och det behov som intressenterna kräver kan man dela in intressenterna enligt en modell framtagen av Pfeffer och Salancik (1978).

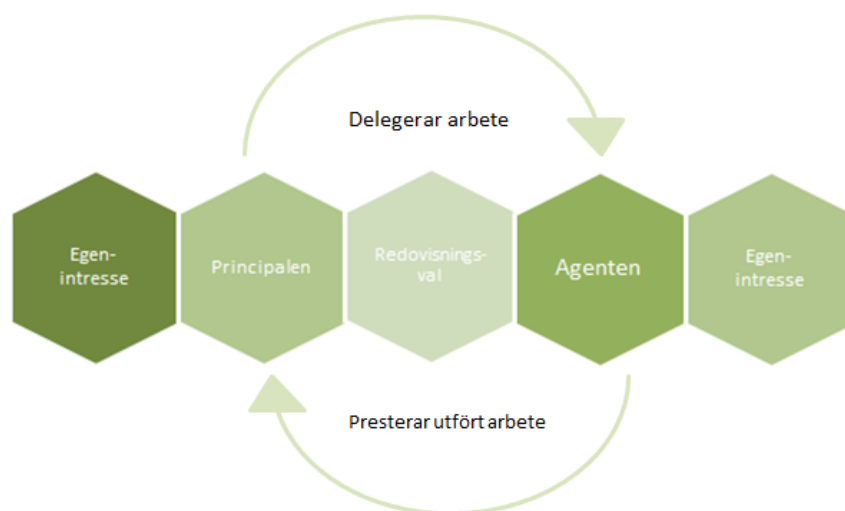
Modellen delar in synen på intressenterna i tre olika kategorier. I första kategorin ser organisationen till alla intressenter och även alla potentiella intressenter, vilket genererar väldigt mycket arbete med att skapa och bibehålla organisationens legitimitet och tillgodose intressenternas behov. I modellens andra kategori arbetar organisationen endast med de intressenterna som de har en direkt relation med. I den tredje kategorin arbetar organisationen endast med de intressenter som kan påverka organisationen men organisationen lägger även vikt vid att arbeta med intressenter som organisationen själv kan komma att påverka. I en bredare kontext arbetar organisationerna med den delen av omvärlden som de på något sätt kan påverka eller påverkas av. (Pfeffer & Salancik, 1978)

Studien kommer att grunda sig i den etiska intressentteorin med inslag av den tredje kategorin ur Pfeffer och Salanciks modell. Intressentteorin kommer att hjälpa studien att framställa det sociala ansvar som kommunerna har gentemot de intressenterna som de har direkt relation med. Genom intressentteorin kan studien även utveckla hur olika tolkningar av redovisningsrekommendationer påverkar olika intressenter.

3.1.2 Positive Accounting Theory

Positive Accounting Theory, kommer vidare benämnas *PAT*, är en positiv redovisningsteori som etablerades av Watts och Zimmerman (1986). *PAT* avser att förklara och beskriva olika redovisningsval som organisationer väljer att göra istället för att förutsäga vilken metod som bör användas. Med inslag från agentteorin skapades *PAT*, en teori med fokus på förhållandet mellan individerna både i och utanför organisationen. I både *PAT* och agentteorin arbetar individerna utifrån ett egen-intresse, där val av redovisningsmetod inte alltid väljs utifrån vad som är den mest optimala metoden för företaget utan vad som är nyttomaximerande för den egna individen och dess förmögenhet. (Watts och Zimmerman, 1986)

Agentteorin utvecklades av Jensen och Meckling (1976) och har precis som PAT ett fokus på relationer och förhållandet mellan två parter, agenten och principalen. Utifrån Jensen och Mecklings teorier (1976) utvecklas i enlighet med studiens inriktning en modell utifrån PAT och agentteorin som redovisas i figur 3.2. Figur 3.2 visar hur agenten utför arbete åt principalen som delegerar arbetet, agenten har trots ett stort egen-intresse viss beslutanderätt (Jensen och Meckling, 1976). Även om agenten arbetar under principalen kan agenten ha erhållit viss makt och även ha egna intressen i sitt utförda arbete (Deegan & Unerman, 2011).



Figur 3.2 Positive accounting theory och Agentteorin, kopplade till kommunal verksamhet, med utgångspunkt ur Jensen och Mecklings (1976) teorier.

Utifrån individens egen-intresse och val av att maximera sin egen förmögenhet utvecklades PAT med tre hypoteser om olika incitament för redovisningsval. Genom att undersöka vad det är som påverkar styrelser och företagsledningar i valet av olika redovisningsmetoder kan generaliseringar göras för att finna den bästa förklaringen till varför vissa redovisningsval görs före andra (Deegan & Unerman, 2011).

Första hypotesen inom PAT handlar om bonusplaner mellan företagets styrelse och de individer som arbetar i organisationen. Eftersom individerna har ett stort egenintresse inom teorin är de mer villiga att välja redovisningsmetoder som kan komma att påverka deras egen förmögenhet positivt. PAT visar mönster på att individer som arbetar med bonusplaner är villiga att välja redovisningsmetoder som ökar vinsten i företaget och därför individens egen bonus. (Watts & Zimmerman, 1990)

Den andra hypotesen fokuserar på organisationens skuldsättningsgrad och hur den påverkar individernas val av redovisningsmetod. Beroende på hur mycket risk som ligger i belåningen handlar individer olika. Om organisationen har hög skuldsättning är det mer sannolikt att individerna väljer redovisningsmetoder som ökar organisationens vinst, med högre vinst får organisationen bättre lånevillkor och därmed sänks kapitalkostnaderna. (Watts & Zimmerman, 1990)

Den tredje och sista hypotesen fokuserar på hur de politiska kostnaderna kan komma att påverka organisationens ekonomiska resultat genom olika redovisningsval. Stora organisationer väljer, oftare än små organisationer, redovisningsmetoder som reducerar organisationens vinster, detta för att minska de politiska kostnaderna. (Watts & Zimmerman, 1990)

De tre hypoteserna skapar en kontext som organisationer strävar efter att arbeta mot för att skapa ett samband mellan agentens och principalens intresse. I de svenska kommunerna påverkar redovisningsval den resursfördelningen som sker av politikerna i regeringen, landstingen och kommunfullmäktige. När man studerar den offentliga marknaden måste man ha i åtanke att redovisningsval påverkas av politikernas egen-intresse. Politikerna kan även komma att påverka de redovisningsstandarderna och redovisningspraxisen som tas fram då det är politikerna och främst regeringen som är uppdragsgivare till RKR och andra normsättande organ (Falkman & Tagesson, 2006).

I den här studien är principalen politikerna som sitter i kommunfullmäktige och regeringen som beslutar över kommunernas arbete, agenten är de tjänstemännen som arbetar med ekonomin ute på förvaltningarna på kommunerna. Utifrån modellen i figur 3.2 kan redovisningsvalen inom kommunen diskuteras på ett sätt som utvecklar synen på den offentliga sektorns redovisningsval och tolkning av redovisningsrekommendationer.

3.2 Beslutsteori

Inom beslutsteorin finns det två olika inriktningar, normativa samt deskriptiva beslutsteorier. Normativa beslutsteorier avser att förklara och beskriva hur en organisation eller en individ bör fatta ett beslut för att handla rationellt. Deskriptiva beslutsteorier avser att förklara hur individer och organisationer faktiskt agerar vid beslutsfattande. (Gärdenfors, Sjöberg, & Thorburn, 2015)

Denna uppsats kommer att grundas på den deskriptiva beslutsteorin som används när man studerar i vilken mån individer och organisationer tillämpar rekommendationer och lagar (Gärdenfors, Sjöberg, & Thorburn, 2015). Genom teorin kommer den insamlade empiriska datan att analyseras för att se hur kommunerna väljer att tolka redovisningsrekommendationerna för exploateringsredovisning och om detta i sin tur förändrar svårigheterna eller komplexiteten med redovisningen. Teorin kommer främst stärka studien genom att fokusera på beslut om tolkning av rekommendationer och val av redovisningsmetod. Syftet med studien är inte att hänvisa till vad som är rätt respektive fel sätt att genomföra redovisningen på. Studien vill identifiera och belysa de svårigheterna som ligger till grund för komplexiteten bakom exploateringsredovisningen.

3.3 Tidigare regelverk

År 2003 publicerade RKR en idéskrift gällande rekommendationer kring redovisning av kommunal markexploatering, en uppdatering utav denna publikation publicerades år 2012. Motivet till uppdateringen var att lagstiftning samt normering kring markexploatering ändrats väsentligt. Den äldre upplagan rekommendationer var inte i enlighet med den aktuella regleringen av exploateringsområdet, då en ny plan-och bygglag grundats. Idéskriften i sig är inte normerande utan är bara till som en sammanfattning av de normerande redovisningsrekommendationerna som är grunden i exploateringsredovisningen. Idéskriften från 2012 innehåller några nya rekommendationer samt en hel del uppdateringar kring äldre rekommendationer, detta för de ska vara anpassade efter de nya förutsättningarna från plan-och bygglagen. En del tidigare rekommendationer har tagits bort för att göra plats åt de nya. (RKR, 2012)

De nya rekommendationerna vid markexploateringsredovisning är; RKR 12.1, RKR 13.2, RKR 15.1, RKR 10.2 samt RKR 18.1. Det är främst rekommendationen RKR 18.1 som bör lyftas fram som väsentlig då den berör redovisningen utav intäkter från avgifter, bidrag samt försäljning. Motivet till uppkomsten av denna rekommendation är att avgifter, bidrag samt försäljning liksom skatter spelar en stor roll när det kommer till kommuners inkomstkälla. Det är inte bara skatter som finansierar den kommunala sektorn, utan vissa områden finansieras även av avgifter och bidrag. Det har visat sig via granskningar att en rekommendation kring hanteringen av denna inkomstkälla krävs, detta för att redovisningen utav dessa inkomster inte skett på korrekt sätt tidigare. Den största fördelen med införandet utav den här rekommendationen är att det underlättar kostnadsjämförelser samt finansieringsjämförelser. (RKR, 2009)

Den senaste upplagan utav RKR:s publikation angående redovisning av kommunal markexploatering innehåller även grunderna för finansiell rapportering i kommuner samt landsting. Informationen som finns tillgänglig i kommunens finansiella rapporter skall kunna tolkas utav vilken användare som helst. Grunderna är till för att vägleda kommuner i deras arbete med att framställa finansiella rapporter i enlighet med RKR:s rekommendationer och därmed under bokföringsmässiga grunder. Egenskaperna som rapporterna i sin tur ska spegla är begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet samt öppenhet och transparens.(RKR, 2012)

I samband med införandet av den nya idéskriften från RKR 2012 förändrades redovisningen av exploateringstillgångarna. Från att ha blivit avräknat först vid försäljning eller avyttring är nu rekommendation RKR 18.1 normgivande till den grad att redovisningen ska ske genom successiv vinstavräkning (RKR, 2009). Kommunerna ska redovisa sina exploateringstillgångar som pågående arbete, detta medförde även att värderingen utav exploateringstillgångarna förändrades från anläggningstillgångar till omsättningstillgångar (RKR, 2012).

Samtidigt som den nya idéskriften från RKR gavs ut publicerade BFN, Bokföringsnämnden, en normgivande vägledning, K3, för juridiska och fysiska personer som är bokföringsskyldiga enligt Bokföringslagen (BFN, 2014). I K3 liksom i RKR:s idéskrift infördes successiv vinstavräkning på pågående arbeten (ibid.). Successiv vinstavräkning innebär att företag och organisationer redovisar uppdragsinkomst mot uppdragsutgifterna av det arbetet som har utförts på balansdagen. Metoden för successiv vinstavräkning har som syfte att de kostnader och intäkter som hänförs till redovisningsperioden endast ska vara för arbete utfört under perioden. (Redovisningsrådet, 1999)

3.4 Grundläggande regelverk

Kommunal redovisning regleras i *Lagen om kommunal redovisning* (1994:614). Lagen hänvisar redovisningsansvariga inom den offentliga sektorn till god redovisningssed, för en närmare tolkning samt vägledning av lagen. Inom den kommunala redovisningen är det RKR som preciserar god redovisningssed. RKR menar att god redovisningssed är att genomföra den kommunala redovisningen genom att följa de lagar som finns inom det berörda området samt RKR:s utgivna rekommendationer, som till exempel vid införandet av exploateringsredovisning. (RKR, 2012)

RKR har skapat ett ramverk för finansiell rapportering av exploatering för kommunala verksamheter. Publikationen innehåller rekommendationer i syfte att vägleda kommuner vid redovisningsfrågor som berör exploatering. RKR menar att regelverken ibland behöver kompletteras för att uppnå god redovisningssed. (RKR, 2012)

IAS, BFNAR och IPSAS är rekommendationer som RKR använder sig av för kompletterande information då vissa kommuner har speciella förutsättningar eller på något sätt skiljer sig ifrån den vanliga exploateringsredovisningen. Den grundläggande tanken bakom vägledningen för exploateringsredovisning som RKR gav ut 2012 är att den ska agera som en sammanfattning av de olika sorters rekommendationer som finns för framtagandet av exploateringsredovisningen och dess finansiella rapporter. (RKR, 2012)

Exploateringsredovisning är ett komplext redovisningsområde eftersom det är många olika faktorer och aktörer som är inblandade i exploateringsprocessen. Detta medför att kommuner bör lägga stor vikt vid utveckling av kunskap kring exploateringsprocessen och dess exploateringsredovisning. En fungerande exploateringsredovisning kräver mycket kunskap inom ämnet. Eftersom de kommuner som utövar exploatering har olika förutsättningar går det inte att skapa eller applicera ett uteslutande regelverk för alla kommuners exploateringsredovisning. (RKR, 2012)

Istället finns det en mängd olika rekommendationer för utförandet av exploateringsredovisningen. För att genomföra exploateringsredovisningen med god redovisningssed bör vissa specifika rekommendationer och lagar appliceras i redovisningen. Nedanstående lagar och rekommendationer har utfärdats av olika organisationer och nedanstående information är till för att ge en överblick över vilka regelverk som RKR anser vara till nytta för att redovisa exploateringsredovisningen enligt god redovisningssed (RKR, 2012).

3.4.1 Rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning

Eftersom rekommendationerna från RKR är framtagna ur Lagen om kommunal redovisning (1997:614), kommer teoriavsnittet att dels förklara rekommendationen men även dess koppling till lagen.

RKR 3.1 är en redovisningsrekommendation för *Redovisning av extra ordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål*, som grundar sig på regleringen i 5 kap. 5§ i lagen om kommunal redovisning. Rekommendationen förklarar när en ekonomisk händelse eller post ska bedömas, i rekommendationen görs även anvisningar till när en post bör redovisas som extraordinär. För att en post ska anses vara extraordinär måste tre kriterier vara uppfyllda, transaktionen saknar samband med den ordinarie verksamheten, förväntas inträffa oregelbundet samt att transaktionen uppgår till väsentligt belopp. Väsentligt belopp enligt RKR i de här sammanhangen är tio miljoner kronor. I denna rekommendation kommenterar RKR även hur kommunerna ska ta hänsyn till jämförelsestörande poster. Jämförelsestörande poster är transaktioner vars resultat inte är extraordinärt men som ändå anses som viktiga att uppmärksamma vid jämförelser över perioder. Om kommunerna använder sig av jämförelsestörande poster ska de lämna information om detta i sin årsredovisning som en not till den berörda transaktionen eller så ska det särredovisas. Årsredovisningen måste tydligt berätta vad det är transaktionen avser och varför den ska anses som jämförelsestörande. I rekommendationen finns det även anvisningar till upplysningar som måste göras kring de ovan nämnda poster. Syftet med att redovisa dessa poster är att underlätta jämförbarheten mellan olika år för varje enskild kommun samt mellan kommunerna. (RKR, 2006:a)

RKR 10.2 är en redovisningsrekommendation för *Avsättningar och ansvarsförbindelser*. Rekommendationen innefattar riktlinjer kring hur redovisningen av avsättningar och ansvarsförbindelser bör ske, samt vilka upplysningar som bör göras i samband med årsredovisningen enligt det berörda lagrummet. Avsättningar finns reglerat i lagen om kommunal redovisning 6 kap 11§, upplysningar om ansvarsförbindelser regleras i 5 kap. 2§ i lagen om kommunal redovisning. (RKR, 2011)

RKR 11.4 är en redovisningsrekommendation för redovisning av *materiella anläggningstillgångar*. Rekommendationen innefattar riktlinjer kring redovisning av materiella anläggningstillgångar och grundar sig på 6 kap, 6 och 8 §§ i lagen om kommunal redovisning. I den här rekommendationen vägleds kommuner vid värdering av materiella anläggningstillgångar samt kring vilka upplysningar som ska göras i samband med årsredovisning. (RKR, 2013:a)

RKR 12.1 är en rekommendation som innefattar riktlinjer för redovisning av *immateriella tillgångar*. Rekommendationen grundar sig på 6 kap. 2 § i lagen om kommunal redovisning och beskriver vilka utgifter som skall redovisas som immateriella tillgångar samt hur dessa värderas och beräknas. Precis som övriga rekommendationer så innefattar rekommendationen även en beskrivning på vilka upplysningar som skall lämnas kring posten vid upprättande av årsredovisningen. (RKR, 2007)

RKR 13.2 är en redovisningsrekommendation som grundar sig på 6 kap, 1, 3-6 §§ lagen om kommunal redovisning. Rekommendationen utgör anvisningar för redovisning av *hyres- samt leasingavtal* och gäller avtal som slutits där rätten att bruka en tillgång har överförts från en part till en annan. Klassificeringen av leasingavtalet är betydelsefullt då riktlinjerna är olika beroende på vilken typ av leasingavtal det handlar om, finansiella eller operationella avtal. (RKR, 2013:b)

RKR 14.1 är en redovisningsrekommendation som är aktuell som vägledning vid *byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelse av fel*. Lagen om kommunal redovisning stadgar inte hur ett byte av redovisningsprincip eller en eventuell justering utav ett bokföringsmisstag skall behandlas. Istället hänvisar lagen till 1 kap. 3§ i lagen om kommunal redovisning som fastställer att en redogörelse kring varför ovanstående händelser skett samt att orsaken till händelsen skall uppges i årsredovisningen. (RKR, 2006:b)

RKR 15.1 är en rekommendation som utgör riktlinjer för hur redovisning av eventuella *lånekostnader* ska ske. Rekommendationen grundar sig på 6 kap. 3§ i Lagen om kommunal redovisning och berör endast medel som lånats för att bemästra finansieringen av produktionen av en tillgång, där redovisningen kan ske genom två olika tillvägagångssätt. I 6 kap. 3 § lagen om kommunal redovisning regleras även hur ränta på kapital som lånats i syfte att finansiera tillverkningen av en tillgång skall redovisas. (RKR, 2006:c)

RKR 18.1 är en redovisningsrekommendation som utgör en vägledning kring hur redovisning utav intäkter från *avgifter, bidrag samt försäljning* bör ske för att uppnå god redovisningssed. För att god redovisningssed ska uppnås måste ett antal villkor vara uppfyllda för att en inkomst ska kunna redovisas som en intäkt. Det är även viktigt att skilja på en inkomst och en intäkt, då de ska redovisas på olika sätt. Skulle inte inkomsten uppfylla de kriterier som måste vara uppfyllda för att klassas som en intäkt så ska inkomsten periodiseras och redovisas som en skuld på balansräkningen. (RKR, 2009)

RKR 18.1 är den rekommendationen som är en av de stora förändringarna i den utvecklade idéskriften från RKR. Denna rekommendation hänvisar kommunerna till att redovisa sina exploateringsprojekt som pågående arbete, alltså med successiv vinstavräkning (RKR, 2009)

3.4.2 *International Accounting Standards*

International Accounting Standards, IAS, är internationella redovisningsstandarder som är grundade av IASB, International Accounting Standard Board. Dessa standarder är internationellt tvingande för börsnoterade företag inom EU (Budding, Grossi, & Tagesson, 2014). Även om IAS är framtagna för börsnoterade bolag så går de att applicera på redovisningen inom de kommunala verksamheterna i Sverige. Nedan presenteras de standarderna som ligger till grund för den nya vägledningen för exploateringsredovisningen.

IAS 2 är en internationell redovisningsstandard och en vägledning för redovisning av *varulager*. Standarden definierar tillgångens anskaffningsvärde, som alla de kostnader som uppstår vid inköp, tillverkning samt iordningställandet av tillgången, på balansdagen. Den ger även vägledning om de beräkningsmetoder som används vid fördelning av kostnader till varulagret. (Europeiska kommissionen, 2009)

IAS 17 är en internationell redovisningsstandard som berör lämpliga redovisningsprinciper och upplysningar kring *finansiella samt operationella leasingavtal*. Denna standard är en av grundstenarna i RKR-rekommendationen 13.2 som även den handlar om finansiella samt operationella leasingavtal. (IAS-Plus, 2010)

IAS 40 är en internationell redovisningsstandard som berör *förvaltningsfastigheter*. Förvaltningsfastigheter definieras som fastigheter som innehas för att generera intäkter. Rekommendationen kan appliceras då det sker en ändring av användningssyftet för fastigheten. Rekommendationen är en vägledning för vad en förvaltningsfastighet ska omklassificeras till för tillgång, beroende på vilket användningsområde som fastigheten nya användningssyften är. Rekommendationen är även en vägledning för värdering och redovisning av förvaltningsfastigheter. (IAS-Plus, 2013)

3.4.3 *International Public Sector Accounting Standards*

International Public Sector Accounting Standards, IPSAS, är internationella redovisningsstandarder för organisationer inom den offentliga sektorn som är grundade av IPSASB, International Public Sector Accounting Standard Board. Dessa standarder är till skillnad från IAS inte tvingande inom EU (Budding, Grossi, & Tagesson, 2014).

Nedan presenteras de standarderna som ligger till grund för den nya vägledningen för exploateringsredovisningen. Informationen om de olika standarderna är hämtad ur en rekommendation från RKR, där det förklaras hur de svenska aktörerna ska använda sig av de internationella redovisningsstandarderna. (RKR, 2014:a)

IPSAS 13 är en internationell redovisningsstandard för den kommunala sektorn och fungerar som en vägledning för *leasingavtal*. *IPSAS 13* bygger på *IAS 17* men tillskillnad från *IAS 17* är *IPSAS 13* en mer grundläggande vägledning angående klassificering och hantering av *leasingavtal*. (RKR, 2014:a)

IPSAS 17 är en internationell standard för den kommunala sektorn och berör redovisning av materiella anläggningstillgångar och är den internationella tolkningens motsvarighet på de redovisningsmetoder som RKR 11.4 belyser (RKR, 2014:a).

3.4.4 Bokföringsnämndens allmänna råd om bokföring

BFNAR 2000:3 är ett allmänt råd utgett av bokföringsnämnden som speglar och förklarar hur man ska tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer kring varulager. Rekommendationen är en vägledning för att värdera varulager på ett sätt som är i enlighet med god redovisningssed. Det viktigaste är att varulagret ska kunna redovisas på ett sätt som ger intressenterna en rättvisande bild. (BFN, 2006)

3.5 Grundläggande redovisningsprinciper

Redovisningsprinciper ligger till grund för utvecklingen av regler, råd samt rekommendationer beträffande redovisning. Regler, råd och rekommendationer ligger i sin tur som grund för upprättande av finansiella rapporter. Alla redovisningsprinciper erhåller skilda utgångspunkter för att kunna bemästra det faktum att alla kommuner och verksamheter har skilda förutsättningar. Det faktum att principerna har olika förutsättningar medför i sin tur att värderingen av tillgångar och skulder blir annorlunda beroende på vilken princip organisationen använder. Att det finns olika redovisningsprinciper möjliggör att redovisningen kan ses ur olika synvinklar beroende på vad intressenten i fråga är intresserad av att veta. (RKR, 2000)

Enligt RKR (2000) ska kommuner utgå ifrån de aktuella redovisningsprinciperna samt lagstiftning för att eftersträva god redovisningssed. Redovisningsprinciperna ska bidra till att de finansiella rapporterna speglar en rättvis bild av verksamhetens ekonomiska situation samt möjliggöra en jämförelse av resultat från år till år men även jämförelser kommuner sinsemellan. Beroende på vilken sektor man befinner sig i blir vissa principer mer aktuella än andra (RKR, 2000). Ett eventuellt avvikande från redovisningsprinciperna skall enligt RKR 14.1 redogöras för i årsredovisningen, vilket endast får ske om det finns en särskild anledning som godtas av lagstiftningen (RKR, 2006:b).

Då eventuella meningsskiljaktigheter uppstår mellan lagstiftning och rekommendationerna är det alltid lagstiftningen som är bindande. Om det skulle uppstå en situation där varken lagen eller normer reglerar det aktuella området, bör man alltid utgå ifrån de grundläggande redovisningsprinciperna vid bedömning (RKR, 2000).

Beroende på vilken redovisningsprincip verksamheten väljer att använda vid värdering av ekonomiska händelser påverkas posternas storlek i olika mån, detta då varje redovisningsprincip har olika utgångspunkter vid värdering. Markexploatering är ett relativt komplext område då processen involverar en mängd olika beslut samt aktörer, vilket medför att varje exploateringsprojekt är unikt och har olika förutsättningar. Det är därmed extra viktigt att man anpassar sig utefter de enskilda exploateringsprojektens förutsättningar, då eventuella brister i redovisning alternativt styrningen avseende markexploatering kan påverka kommunens verksamhet samt dess ekonomi på lång sikt. (PWC, 2014)

De finansiella rapporterna som offentliggörs av kommuner ska framställas på ett sätt så att alla intressenter ska kunna läsa och förstå den ekonomiska informationen. Det är därför av stor vikt att kommuner noggrant följer principer, rekommendationer och lagar som utfärdas, eftersom de bidrar till att verksamhetens ekonomiska resultat speglas på ett rättvist och begripligt sätt. RKR menar att de utgivna finansiella rapporterna måste spegla ett antal egenskaper för att inbringa förståelse av intressenterna, nämligen begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet, öppenhet samt transparens. (RKR, 2014:a)

RKR (2012) anser att det är främst fyra redovisningsprinciper som kommuner bör ta särskild hänsyn till vid genomförandet av exploateringsredovisning, nämligen *försiktighetsprincipen*, *transparensprincipen*, *jämförbarhetsprincipen* samt *principen om pågående verksamhet*.

3.5.1 Principen om pågående verksamhet - Fortlevnadsprincipen

Principen om pågående verksamhet, benämns även fortlevnadsprincipen, innebär att om verksamheten inte är påtagligt begränsad och innehar de resurser som krävs ska den antas fortsätta att existera under en överskådlig framtid. Den här principen antas vara förutsättningen för de övriga principerna och om verksamheten inte följer den här principen innebär det i sin tur att verksamheten har gått i konkurs. Principen har olika betydelse beroende på i vilken sektor man befinner sig i, det är svårt att vara helt säker beträffande ett företag i den privata sektorns framtida existens. Den publika sektorn har dock andra förutsättningar då kommunernas existens är garanterad i grundlagen. Detta innebär i sin tur att kommunens uppdrag kommer att bestå, så vidare inte grundlagen ändras. (RKR, 2000)

3.5.2 Jämförbarhetsprincipen

Jämförbarhetsprincipen är en redovisningsprincip som möjliggör en jämförelse av finansiella rapporter mellan åren, genom tidigare års årsredovisningar och även jämförelser mellan kommunerna. För att en jämförelse ska vara möjlig krävs det att redovisningsenheterna i alla kommuner tillämpar samma redovisningsprinciper vid värdering av finansiella poster (RKR, 2012). Avvikande alternativt byte av redovisningsprinciper får endast ske då lagbestämmelser eller normer tillåter detta, dock måste kommuner ändra föregående års uppgifter i årsredovisningen för att möjliggöra jämförelser. Meningen med att kommuner ska tillämpa denna princip är att den årliga jämförelsen av de finansiella rapporterna underlättar för intressenter till kommunen. (RKR, 2014:b)

3.5.3 Principen om öppenhet - Transparensprincipen

Transparensprincipen innebär att informationen kring kommunens ekonomiska situation skall vara lättillgängliga för allmänheten, det ska alltså inte finnas några hinder för allmänheten att ta del utav den. Eftersom det i den offentliga sektorn handlar om att förvalta allmänna medel är det extra viktigt att allmänheten har möjligheten att tillgå materialet, för att ta del av hur pengarna förvaltas (RKR, 2012). Genom att den finansiella informationen är tillgänglig för allmänheten, ger detta intressenterna en större möjlighet att granska problem i de finansiella rapporterna. Kravet på att de finansiella rapporterna ska vara tillgängliga för allmänheten är inte lika självklart när man befinner sig i den privata sektorn. Att den privata sektorn är mer bunden till sekretess beror på konkurrens och att man inte ska gynna delar av marknaden. I den publika verksamheten är offentligheten en självklarhet eftersom den bygger på det demokratiska systemet och allmänhetens möjlighet att utöva inflytande. (ibid.)

3.5.4 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen innebär att man ska beakta försiktighet vid värdering utav tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader. Då kommunal verksamhet tar hand om allmänna medel är iakttagelsen av försiktighetsprincipen en betydelsefull princip i samband med genomförandet av den kommunala redovisningen. Försiktighetsprincipen ska bidra till att kommuners finansiella rapporter inte speglar en alltför gynnsam bild av deras ekonomiska situation. Snarare bör redovisningen vara försiktig vid värderingen för att intressenterna inte ska behöva grunda sina beslut och investeringar på felaktig information. Försiktighetsprincipen är den övergripande principen och influerar övriga principer när det kommer till uppskattning och bedömningar utav tillgångar och skulder, detta för att inte felaktiga beslut och en snedvriden bild av deras ekonomiska situation ska ske. (RKR, 2014:b)

3.6 Harmonisering och tillämpning

Det finns två olika typer av harmonisering inom redovisningen, De facto-harmonisering och De jure-harmonisering. De jure-harmonisering benämns den formella harmoniseringen, det vill säga rättsenlig harmonisering eller harmonisering av regler och lagar (Dalén, 2015). De facto-harmonisering benämns som den materiella harmoniseringen, vilken även kallas den faktiska harmoniseringen eller harmonisering i praktiken – att normer tillämpas och hur detta görs. (Lundqvist, 2014; Jonsson, 2015).

Lundqvist (2014) har granskat en rad olika studier som visar på att det finns svårighet att uppnå de-facto harmoniseringen. Huvudsakliga problematiken med att inte uppnå de facto-harmoniseringen är att olika tolkningar av redovisningsnormerna minskar jämförbarheten mellan organisationer och deras finansiella rapporter (Canibano & Mora, 2000).

Att förändra redovisningsnormerna i ett land medför inte att individers tänkande och organisationernas styrning förändras i samma takt och riktning, förändringen påverkas av kulturen i landet och inom organisationen (Cieslewicz, 2014). Harmoniseringen av redovisningsnormer ser därför olika ut beroende på var i världen man befinner sig samt vilken organisation man ser till.

Enhetlig tillämpning handlar om att harmoniseringen ska ske på liknande sätt trots att redovisningsnormerna inte tolkas och appliceras på liknande sätt i olika organisationer. Grunden för enhetlig tillämpning är att skapa jämförbarhet genom att organisationerna ska skapa finansiella rapporter som är jämförbara genom att ha samma värdegrund och samma tolkning av normer. (Lundqvist, 2014)

Forskning visar även tecken på att redovisningen inte räknas som harmoniserad förrän alla organisationer tolkar och tillämpar redovisningsnormerna på liknande sätt. (Lundqvist, 2014)

3.7 Informationssystem

Begreppet informationssystem innefattar både organisationers ekonomisystem och uppföljningssystem men även andra IT-system och program som ligger till grund för det dagliga arbetet. Informationssystemet är ett omfattande datorprogram som tar fram ekonomiskinformation till användaren. Syftet med informationen som blir framtagen är främst ett stöd för beslutsfattande, att skapa affärsnytta och att organisationen ska kunna tillhandahålla relevant och nödvändig information på ett effektivt sätt till sina intressenter. Det finns många olika sorters informationssystem som har olika egenskaper och som fungerar på olika sätt. (Soltankhah, 2013)

I den här studien kommer vi att undersöka om informationssystemet har någon påverkan på hanteringen utav exploateringsredovisningen. Informationssystemet är grunden för exploateringsredovisningen där kommunerna tar fram sin information inför bokföring och bokslutsarbete.

Kapitel 4

Empirisk metod

I detta kapitel kommer de valda datainsamlingsmetoderna, enkätundersökning samt årsredovisningsgranskning, att diskuteras. En enkätguide motiverar frågorna i enkätundersökningen och studiens bortfall kommenteras. I kapitlet diskuteras även undersökningens urval, reliabilitet och validitet.

4.1 Webbaserad enkätundersökning

Vi har valt att göra en surveyundersökning, vilket är en forskningsstrategi som används för att nå en större åtskild grupp (Denscombe, 2009). Vi har valt den här typen av forskningsstrategi då vår studie är beroende utav empirisk data för att fortskrida.

I studien kommer surveyundersökningen genomföras genom en webbaserad enkätundersökning som grundläggande datainsamlingsmetod. Anledningen till detta val är att metoden är ett lämpligt sätt att nå en stor målgrupp som är geografiskt utspridd. Enkätundersökningen kommer att användas för att ta reda på åsikter samt vad stickprovet anser vara problematiskt vid exploateringsredovisning. Det är mer effektivt att skicka ut enkäter än att intervjua alla i stickprovet. Undersökningen är utsänd till alla 33 kommuner i Skåne län.

Att undersökningen är webbaserad medför att det blir lättare att besvara frågorna för respondenterna samt att sammanställningen av informationen blir effektivare. Nackdelar med webbaserade undersökningar är att materialet är väldigt ytligt och att man inte kan analysera på samma sätt som i den kvalitativa forskningen. Fördelen med webbaserade undersökningar är att det är enkelt att påverka svarsfrekvensen, genom att exempelvis skicka ut påminnelsemejl (Denscombe, 2009).

Vid skapandet av enkätundersökningen har prioriteringen varit att genomförandet inte ska vara en belastning för respondenterna. För att bara ställa de frågor som var absolut nödvändiga för studien har ett fåtal nyckelfrågor identifierats. En annan viktig aspekt som har funnits i åtanke vid skapande av enkäten är att den inte ska ta för lång tid att besvara då respondenterna besvarar enkäten under arbetstid. (Denscombe, 2009)

Webbaserad enkät matchar studien i den mån att exploateringsredovisningen är ett relativt komplext område och eftersom enkäten är webbaserad har respondenterna möjligheten att göra uppehåll och fundera igenom sina svar samt kontrollera information (Denscombe, 2009).

Enkäten består utav både öppna och slutna frågor, se Bilaga 1 för kodad enkät. Öppna frågor ger respondenten en chans att uttrycka sina åsikter. Slutna frågor tar väsentligt kortare tid att svara på och är till för att ta reda på grundläggande data. Frågorna är inte tvingande vilket innebar att respondenterna har möjligheten att bläddra förbi dem, detta för att respektera respondentens vilja angående vilken information de vill delge studien. En kombination av både öppna och slutna frågor anses vara den bästa kombinationen, då endast öppna frågor kan anses vara för belastande för respondenten och ett intresse för att delta kan svalna. (Denscombe, 2009).

Eftersom svarsfrekvenser på webbaserade enkätundersökningar tenderar att vara relativt låg samt att respondenterna är mitt uppe i sitt budgetarbete skickades enkäten ut i ett tidigt skede. Hela studien bygger på respondenternas deltagande, därför har en hög svarsfrekvens varit viktig för studien. Enkätundersökningen skickades ut den 14 april 2015 och var aktiv under en månads tid. Under denna tid skickas ett antal uppföljningsbrev ut för att påminna respondenterna om möjligheten att delta. Studiens mål är att hälften av alla respondenter ska svara på enkätundersökningen.

Enkäter ses enligt Denscombe (2009) som en engångsföreteelse, vilket innebär att det är viktigt att man lägger ner mycket tid på planeringen kring enkäten och ser till så att det blir rätt redan vid första utskicket. Forskaren har endast en chans att inbringa förtroende från respondenterna, vilket man lätt kan rubba genom felutskick (Denscombe, 2009). För att säkerställa att enkäten var av god kvalitet och att enkäten innehöll relevanta frågeställningar genomfördes ett testutskick. Respondenten för testutskicket var en tjänsteman på en kommun som arbetar med exploateringsredovisning. Efter förslag på ändringar och givande kommentarer från respondenten ansågs enkäten vara redo för utskick. För att skapa ett incitament för respondenterna att slutföra enkätundersökningen skänks pengar till välgörenhet för varje deltagande respondent.

4.1.1 Enkätguide

Den webbaserade enkätundersökningen består utav åtta frågor. Frågorna består av en kombination utav slutna och öppna frågor då detta kommer att inbringa den mest nödvändiga informationen för utvecklandet av studien, se enkätundersökningen i Bilaga 1.

Syftet med studien är att beskriva och identifiera svårigheterna med att använda rekommendationer och lagar för exploateringsredovisning. Enkätundersökningen är komponerad så att empirin ska kunna identifiera svårigheterna. Formuleringen av frågorna har varit väldigt viktigt, eftersom den empiriska datan är grunden i studien har det lagts stor vikt på att frågorna ska vara relevanta och mäta det studien avser att mäta. För att skapa tillförlitlighet samt för att påvisa att enkäten innehåller relevanta frågor kommer frågorna att presenteras nedan med en motivering.

Enkätundersökningen inleds med en fråga som berör vilken kommun respondenten arbetar i. Den insamlade empirin ifrån den här frågan kommer att skapa grunden för årsredovisningsstudien. Mellan årsredovisningen och enkätsvaren kommer det sökas samband i hur man väljer att framställa exploateringsredovisningen i enkäten respektive i ett offentligt dokument. Samtidigt som empirin från frågan kommer att fungera som bakgrundsfakta kommer empirin även bidra till en bättre förståelse vid tolkning av respondentens fortsatta enkätsvar men även vid årsredovisningsstudien.

1. Vilken kommun arbetar Ni i?

Den andra frågan samlar in empiri inför den kommande analysprocessen där en modell kommer att tas fram utifrån hur många pågående exploateringsprojekt det finns i kommunerna. Att gruppera in kommunerna efter antal exploateringsprojekt kommer att underlätta de testen som empirin kommer att genomgå i den empiriska analysen.

2. Hur många pågående exploateringsprojekt finns i Er kommun?

Empirin från den tredje frågan är liksom empirin från den andra frågan en viktig del i den kommande analysprocessen. Frågan kommer att svara på om informationssystem kan påverka hanteringen av exploateringsredovisningen. Empirin kommer även kunna analyseras för att få fram om det finns någon skillnad i vilket IT-stöd kommunerna anser sig behöva respektive använder sig av beroende på hur många exploateringsprojekt de har.

3. Vad använder Ni för system för att hantera exploateringsredovisningen?

Den fjärde frågan är en sluten fråga och grundas i den nya idéskriften som RKR gav ut år 2012. Empirin kommer att påvisa vilka rekommendationer och lagar som de skånska kommunerna använder sig utav vid hanteringen av exploateringsredovisning. Genom denna enkätfråga tar studien reda på om de befintliga lagarna och reglerna påverkar deras arbete och i så fall i vilken mån.

4. Vilka av nedanstående rekommendationer och lagar följer kommunen vid exploateringsredovisning?

De kommuner som nämner att de inte använder någon av de rekommendationerna som ligger till grund för exploateringsredovisningen kopplas till den femte frågan, som är en så kallad följdfråga. Genom att svara på frågan kommer vi att få reda på om det finns ytterligare reglering angående exploateringsredovisningen eller om kommunerna har tagit fram ett eget ramverk att arbeta utifrån.

5. Vad använder Ni för riktlinjer och rekommendationer som grund för kommunens exploateringsredovisning?

Den sjätte frågan är en grundfråga i studien, empirin kommer att berätta om respondenterna upplever några svårigheter med hanteringen av exploateringsredovisningen. Enkätsvaren från den här frågan kommer att ligga till grund för den empiriska analysen. Den här frågan kommer att vara kopplad, om respondenten svarar *Ja* så kopplas de till fråga 7, svarar respondenten *Nej* kopplar enkäten respondenten direkt till fråga 8.

6. Finner Ni några svårigheter med exploateringsredovisningen?

Den sjunde frågan kommer ligga till grund för beskrivandet av svårigheterna i analysen och slutsatsen. Frågan är öppen där det finns svarsalternativ men även en ruta för frivilliga tankar och exempel på svårigheter. Empirin från denna fråga kommer att ligga till grund för testen av samband i den empiriska analysen. Det är väldigt viktigt att få in relevanta och tillförlitliga svar under denna fråga eftersom empirin kommer att vara grunden i besvarandet av problemformuleringen.

7. Vad finner Ni för svårigheter med exploateringsredovisningen?

Fråga åtta ställs till alla respondenter och är den avslutande frågan i enkätundersökningen.

Oavsett om respondenten uppfattar svårigheter vid användandet av redovisningsrekommendationer för markexploatering eller om de inte uppfattar några svårigheter alls med processen så kommer de ändå att få svara på denna fråga. Denna fråga anses även den vara relevant eftersom den skapar en grund i förenklingsarbetet kring hela exploateringsredovisningsprocessen och kommer att ligga till grund för slutdiskussion.

8. Vad skulle förenkla arbetet med exploateringsredovisningen?

4.2 Granskning av årsredovisningar

Genom en granskning av tillförlitlig sekundär data i form av årsredovisningar kommer studien att få en djupgående inblick i förståelsen för exploateringsredovisningen. Årsredovisningarna kommer att granskas genom en innehållsanalys genom att bryta ner texten i mindre enheter och fokusera på kärnstycken och kärnmeningar (Denscombe, 2009). I den här studien kommer fokus ligga på stycken och meningar i årsredovisningarna som informerar om hur kommunen har valt att redovisa sina exploateringsprojekt. Innehållsanalysen kommer vara grunden till transkriberingen som kommer göras av den kvalitativa datan, där nyckelord kommer att skapa koder som i sin tur kommer att kategoriseras och utvecklas till övergripande teman (ibid.). Granskningen av årsredovisningarna kommer att användas som ett komplement till enkätundersökningen för att få ett djup samt förståelse i studien.

Syftet med årsredovisningsstudien är att se hur kommunerna väljer att framställa exploateringsredovisningen i sin årsredovisning. För att skapa en koppling till enkätundersökningen och också få den djupgående granskningen som studien kräver kommer endast årsredovisningar till deltagande respondenter att granskas. Årsredovisningsstudien kommer att visa på hur kommunerna väljer att applicera rekommendationerna och i vilken mån de har harmoniserat och tillämpat den nya idéskriften från RKR. Genom transkriberingen av den kvalitativa datan från årsredovisningarna kommer generaliseringar att kunna göras.

Fördelen med studier baserade på dokument är tillträde till informationen. Årsredovisningar innehåller stora mängder information om kommunerna och deras ekonomiska ställning, vilket är tillgängligt för allmänheten genom offentlighetsprincipen. En annan fördel med studier baserade på dokument är att det är kostnadseffektivt att ta fram informationen. (Denscombe, 2009)

Nackdelar med informationsinsamling från dokumentstudier är att informationen kan vara objektiv eftersom den bygger på upphovsmannens, i det här fallet kommunens, uppfattning om verkligheten (Denscombe, 2009). Årsredovisningarna måste därför granskas objektivt för att kunna skapa trovärdighet i studien.

4.3 Urval

Genom ett subjektivt urval har målpopulationen handplockats, ett subjektivt urval innebär att forskaren själv bestämmer vilka som ska ingå i målpopulationen (Christensen, Engdahl, Gräas & Haglund, 2010). Studien har en målpopulation bestående utav de 33 skånska kommunerna. Genom kontakt med varje enskild kommun blev respondenterna identifierade och deras kontaktuppgifter insamlade. Den webbaserade enkätundersökningen skickades till personer som arbetar med exploateringsredovisning. Respondenterna är handplockade till urvalet eftersom de är målgruppen för undersökningen men även eftersom det ger en möjlighet till öppen access för informationsinsamlingen. Avgränsningen gjordes vid de skånska kommunerna då studiens tidsbegränsning begränsade antalet respondenter.

4.4 Bortfall

Det är väldigt sällsynt att alla tillfrågade respondenter medverkar i en enkätundersökning (Pallant, 2013). Inför analys utav studiens insamlade data, har materialet studerats för att finna eventuella svarsbortfall. Svartsbortfall uppstår då de tillfrågade personerna endast besvarar en del frågor alternativt väljer att inte delta i undersökningen (Denscombe, 2009). Det finns två olika typer utav svartsbortfall, *externt bortfall* uppstår då den tillfrågade respondenten väljer att avstå från att delta i enkätundersökningen, *internt bortfall* uppstår då respondenten väljer att avstå från att besvara en eller flera frågor i enkätundersökningen (ibid.). Vid analys av den insamlade empirin kommer studien att ha båda bortfallstyperna i beaktning eftersom det är viktigt att analysera bortfallen samt varför de uppstått (Pallant, 2013). Via SPSS kommer individer att exkluderas vid de frågor som de valt att inte svara på, medan deras svar kommer att räknas med på de frågor där de valt att svara, denna funktion kallas för *exclude cases pairwise* (ibid.). För att undvika interna bortfall har enkätundersökningen skapats med begränsat antal välformulerade frågor skrivna på ett enkelt språk. Att skapa en tydlig enkätundersökning är viktigt så att respondenterna inte ska kunna missförstå frågorna eller välja bort att svara då de inte förstår frågorna (Denscombe, 2009).

4.5 Bearbetning av empirisk data

Bearbetningen av den insamlade empirin kommer att ske med hjälp av analysprogramet SPSS som är ett datorprogram som analyserar statistiskinformation. För att underlätta analysprocessen har vi förkodat den webbaserade enkätundersökningen redan innan utskick, se Bilaga 1.

Testen av den empiriska datan kommer att ske med en signifikansnivå på 5 % vilket ger en tillräckligt hög tillförlitlighet till studien och dess tester (Körner & Wahlgren, 2014). Den empirin som är insamlad från enkätundersökningen är endast nominella variabler, vilket gör att empirin kommer kunna testas genom två tester. De nominella variablerna karakteriseras av mätvärden som kan delas in i klasser beroende på egenskaper (Christensen, Engdahl, Gräas, & Haglund, 2010), som till exempel vilken kommun respondenterna arbetar i eller vilken redovisningsnorm de använder sig av. De testen som kommer undersöka den insamlade empirin är Binomial test och Fishers exakta test. Samband mellan olika grupper kommer att testas med hjälp av korstabeller.

Binomial test mäter om majoriteten är statistisk säkerställd och visar även om det finns en kvalificerad majoritet. Att påvisa en statistisk säkerställd majoritet innebär att det framtagna p-värdet i testet måste vara lägre än signifikansnivån på 5 %. Binomial testet måste alltså visa på ett p-värde som är mindre än 0,05 för att materialet ska kunna skapa en statistisk säkerställd majoritet. För att påvisa en kvalificerad majoritet krävs 66,7 % av andelen. Innehar empirin en kvalificerad majoritet men inte en statistisk säkerställd majoritet beror detta oftast på att studien har ett för litet urval. (Körner & Wahlgren, 2014)

Fishers exakta test undersöker om det finns någon signifikant skillnad mellan frekvenserna av olika grupper genom hypotesprövning. Vid hypotesprövning skapar man en nollhypotes och en mothypotes, nollhypotesen antar att det inte finns några skillnader mellan frekvenserna eller andelarna mellan grupperna och mothypotesen säger att det finns signifikanta skillnader mellan grupperna. Genom Fishers exakta test accepterar eller förkastar man nollhypotesen, antingen finner man en signifikant skillnad i materialet eller så finner man ingen signifikant skillnad. Den signifikanta skillnaden uppkommer då det framarbetade p-värdet i testet är lägre än signifikansnivån på 5 %, är p-värdet högre än 5 % finns det ingen signifikant skillnad i den studerade empirin. (Körner & Wahlgren, 2014)

4.6 Etiska beaktande

Enligt Denscombe (2009) måste forskare handla etiskt korrekt vid genomförandet av sin forskning. För att agera etiskt korrekt skall forskaren respektera deltagarnas rättigheter, se till så att deltagarna inte lider någon skada av att delta i forskningen samt arbeta på ett ärligt sätt som respekterar deltagarnas integritet genom hela forskningsprocessen (Denscombe, 2009).

Eftersom grunden i studien baseras på respondenternas deltagande har det varit viktigt att agera etiskt korrekt gentemot respondenterna och det faktum att de inte ska känna sig forcerade att delta. För att respektera deltagarnas rättigheter informerades respondenterna om syftet med undersökningen samt att den empiriska datan skulle hanteras konfidentiellt innan de påbörjade enkätundersökningen. Vid framställning av analysen kommer en gruppering av respondenterna att ske utifrån en framtagen modell, som presenteras i femte kapitlet. Rapporten kommer inte utge kommunernas individuella svar. Vid deltagande av undersökningen kommer respondenterna endast att behöva uppge vid vilken kommun de arbetar i, för att vi vid analys skall kunna utvärdera resultatet och gruppera respondenterna. För att respektera respondenternas vilja och rättigheter finns möjligheten att avbryta enkäten när som helst.

4.6.1 Outliers

Vid en genomgång av den insamlade empirin från enkätundersökningen samt årsredovisningsgranskningarna uppfattades två outliers. De två kommunerna som kommer att anses som outliers i den här studien har resultat som skiljer sig nämnbart ifrån de andra respondenternas. Den informationen som är insamlad via enkätundersökningen stämmer inte överens med den informationen som kommunerna har utgivit i sina årsredovisningar. Då studiens relevans och tillförlitlighet kräver objektiv empiri kommer dessa två kommuner att definieras som outliers. Genom att ta hänsyn till outliersen vid analys och diskussion kommer inte studiens validitet att skadas, studien kommer fortfarande mäta vad den avser att mäta (Denscombe, 2009).

4.7 Verifiering av data – reliabilitet och validitet

Enligt Denscombe (2009) är det viktigt att påvisa att forskningen är trovärdig. För att uppnå en hög grad av trovärdighet i forskningen finns det ett antal centrala aspekter som forskare måste beakta vid insamlandet av information.

Forskaren måste veta att studien undersöker det som avses att undersöka, studien innehar då god validitet. Forskaren måste även veta att studien undersöker empirin på ett tillförlitligt sätt, på detta sätt ser forskaren till att studien innehar god reliabilitet. (Denscombe, 2009)

Det finns olika sätt att säkerställa att forskningen uppnår god validitet och god reliabilitet. Forskningens reliabilitet kan testas genom att vid upprepande tillfällen utföra undersökningen för att kontrollera att undersökningen ger samma resultat. Samma resultat bidrar i sin tur till att forskaren kan klassificera sitt val av forskningsmetod som tillförlitligt (Denscombe, 2009).

Respondenterna har fått information om studiens samt undersökningens syfte, mycket tid har lagts på att skapa tydliga frågor och instruktioner för att undvika eventuella missförstånd. Detta för att forskningen ska uppnå så god reliabilitet som möjligt. Vid eventuella problem med genomförandet av enkäten har respondenterna hänvisat till att ta kontakt för att reda ut problemen.

För att säkerställa att forskningen har god validitet har studien blivit framtagen genom datatriangulering. Triangulering innebär att man ser problemet ur olika synvinklar. Datatriangulering är en form av triangulering som innebär att man samlar empiri från flera olika källor för att sedan kunna göra jämförelser i resultatet (Denscombe, 2009). Enkäten är utskickad till ett flertal kommuner, där alla kommuner har olika antal exploateringsprojekt och därmed olika relationer till exploateringsredovisningen. På detta sätt kommer problemet kunna ses ur olika synvinklar. För att säkerställa att studien mäter det den avser att mäta gjordes ett testutskick av enkätundersökningen. Svaren från testutskicket jämfördes med vad studiens syfte avsåg att mäta, detta för att se om undersökningen täckte forskningsområdet, vilket enkätsvaren visade på att undersökningen gjorde.

4.8 Grunden för den empiriska analysen

Utifrån positive accounting theory gör företag och organisationer redovisningsval som är nyttomaximerande för dess egen förmögenhet, detta resulterar i att olika stora företag gör olika redovisningsval (Deegan & Unerman, 2011). Forskning (Falkman & Tagesson, 2006) visar även att storlek på kommuner är en faktor som påverkar hur kommunerna i Sverige väljer att använda sig av RKR:s redovisningsstandarder. Storleken på kommunen påverkar även hur stor efterlevnaden av standarderna är, större kommuner tenderar att följa RKR:s redovisningsstandarder till en högre grad än vad små kommuner tenderar att göra (Falkman & Tagesson, 2006).

Utifrån dessa synsätt kommer kommunerna att delas in i grupper i den kommande Empiriska analysen. Grupperna kommer bestå av *Stora kommuner* och *Små kommuner*, vilka är indelade efter antal exploateringsprojekt. Exploateringsprojekt är grunden för indelningen av kommunerna eftersom det är den faktorn som kan kopplas till storlek på kommun samt till vilka redovisningsstandarder som kommunerna använder sig av.

Kapitel 5

Empirisk analys

I det här kapitlet redovisas resultatet av enkätundersökningen. Empirin som har samlats in kommer att analyseras för att möjliggöra en diskussion för att besvara frågeställningen. Analysteknikerna som kommer att användas har blivit presenterade i metodkapitlet men kommer att repeteras vid presentation av det empiriska materialet. Kapitlet kommer att ha liknande struktur och ordning som den teoretiska referensramen samt enkätundersökningen, för att underlätta för diskussion och skapa tydlighet. Analysen av empirin kommer att skapa grunden för nästkommande kapitel.

5.1 Beskrivande statistik

Enkätundersökningen skickades ut till de 33 skånska kommunernas representanter för redovisningsfrågor. Av de utvalda respondenterna svarade 23 stycken på enkätundersökningen vilket redovisas i tabell 5.1. Två respondenter hörde av sig för att berätta att de inte kunde genomföra undersökningen då deras exploateringsprocess var under utveckling, dessa svar kommer att räknas som externa bortfall. Tabell 5.1 visar att en kvalificerad majoritet valde att delta i enkätundersökningen, analyser av materialet är därför relevant och tillförlitligt.

Tabell 5.1 Deltagande i enkätundersökningen

	Antal	Andel
Deltagande	23	69,7 %
Externt bortfall	10	30,3 %
Totalt	33	100 %

I vidare presentation av empirin kommer en gruppering av respondenterna att ske för att underlätta diskussion och analys. Grupperingen har skett utifrån antal exploateringsprojekt, där de kommuner med färre tio exploateringsprojekt kommer benämnas som *Små kommuner*. De kommuner med tio exploateringsprojekt eller fler kommer att benämnas som *Stora kommuner*, grupperingen visas i en översyn i tabell 5.2. I tabell 5.2 visas även att studien har en majoritet av stora kommuner.

Tabell 5.2 Gruppering av kommunerna efter antal exploateringsprojekt

	Antal	Andel
Små kommuner	9	39,1 %
Stora kommuner	14	60,9 %
Totalt	23	100 %

För att skapa en överblick över studien och dess insamlade empiri presenteras den beskrivande statistiken i tabell 5.3. Respondenternas svar i enkätundersökningen hanteras konfidentiellt, för att skapa en förståelse för bredden på materialet och vilka stora skillnader det finns mellan kommunerna har studien sammanfattats i nedanstående tabell. Tabell 5.3 visar att kommunerna i Skåne har en bredd av exploateringsprojekt som sträcker sig från en stor kommun med etthundra projekt till små kommuner som inte har några exploateringsprojekt. Medelantalet exploateringsprojekt är 22 stycken.

Tabell 5.3 Beskrivande statistik antal exploateringsprojekt

	Minimum	Maximum	Medel
Exploateringsprojekt	0	100	22

5.2 Grundläggande regelverk

Tabell 5.4 Översikt över applicerade regelverk

	Antal			Andel		
	<i>Små kommuner</i>	<i>Stora kommuner</i>	<i>Totalt</i>	<i>Små kommuner</i>	<i>Stora kommuner</i>	<i>Totalt</i>
RKR idéskrift	5	11	16	55,6 %	78,6 %	69,9%
RKR 11.2	0	3	3	0 %	21,4 %	13 %
RKR 18.1	2	0	2	22,2 %	0 %	8,7 %
Inga regelverk	2	0	2	22,2 %	0 %	8,7 %
Totalt	9	15	23	100 %	100 %	100 %

I tabell 5.4 presenteras en översikt av de regelverken som kommunerna i Skåne använder sig av vid markexploateringsredovisning. De två respondenterna som har svarat att de inte använder sig utav några regelverk är de två kommunerna som säger sig inte ha några exploateringsprojekt. Idéskriften från RKR är den handledning som gavs ut 2012 och innefattar både RKR 11.2 samt RKR 18.1. I tabell 5.4 kan vi se att det är en kvalificerad majoritet som använder sig av den nya handledningen.

I tabell 5.4 kan vi även se att två små kommuner har valt att applicera Rekommendation 18.1 från RKR vid redovisning av exploatering. Detta innebär att de använder sig av de övergripande normerna när de genomför redovisningen, men att de ännu inte hunnit implementera alla delar för den övergripande redovisningen. Tabell 5.4 visar även att tre av de stora kommunerna använder rekommendationen för hur man redovisar materiella anläggningstillgångar, RKR 11.2, när de genomför sin exploateringsredovisningen.

5.3 Svårigheter med exploateringsredovisning

Enkätundersökningen var kopplad till problematiken med exploateringsredovisningen så som uppfattat i en verksamhetsanalys. Det huvudsakliga problemet med att ställa frågor som dessa är att de kan vara ledande för respondenterna samt att det kan vara svårt att mäta om det faktiskt finns svårigheter.

Tabell 5.5 visar att det är en kvalificerad majoritet som anser sig ha problem vid genomförandet av exploateringsredovisningen. Av tabellen går det även att avläsa ett internt bortfall, detta är de två kommunerna som uppgett att de inte har några exploateringsprojekt. Materialet har testats med Fishers exakta test, genom en tvåsidig hypotesprövning med signifikansnivån 5 % eller 0,05. P-värdet som testet gav var 0,280, vilket klart överstiger signifikansnivån på 0,05. Ett p-värde högre än signifikansnivån innebär att det inte finns någon signifikant skillnad mellan grupperna, mellan små och stora kommuner och deras problematik med redovisningen av exploateringsprojekten. Enligt Fishers exakta test kan vi påvisa att både små och stora kommuner ser svårigheter vid genomförandet av exploateringsredovisningen.

Tabell 5.5 Svårigheter med exploateringsredovisning

	Antal			Andel		
	<i>Svårigheter</i>	<i>Inga svårigheter</i>	<i>Totalt</i>	<i>Svårigheter</i>	<i>Inga svårigheter</i>	<i>Totalt</i>
Små kommuner	4	3	7	57,1 %	42,9 %	100 %
Stora kommuner	12	2	14	85,7 %	14,3 %	100 %
Totalt	16	5	21	76,2 %	23,8 %	100 %

Genom ett Binomial test har empirin, i tabell 5.5, testats för att se om en statistisk säkerställd majoritet av respondenterna ser svårigheter med exploateringsredovisningen. Materialet testades med en tvåsidig hypotesprövning med en signifikansnivå på 5 %, eller 0,05. Binomial testet gav materialet ett p-värde på 0,027, vilket är mindre än signifikansnivån. Det betyder att materialet har en statistisk säkerställd majoritet.

Tabell 5.5 visar att 76,2 % av respondenterna upplever svårigheter med exploateringsredovisningen, detta är alltså en kvalificerad majoritet och samtidigt även en statistisk säkerställd majoritet.

Räknar man på medelantalet exploateringsprojekt på de kommuner som inte har några svårigheter med exploateringsredovisningen är deras antal exploateringsprojekt sex stycken¹. Kommuner som inte har några problem har i genomsnitt sex exploateringsprojekt vilket kan tyda på ett komplext administrativt arbete. Materialet kan påvisa att större kommuner, det vill säga kommuner med fler än tio exploateringsprojekt, har problem vid hanteringen och genomförandet av exploateringsredovisningen.

Genom en flervalsfråga i enkätundersökningen angående svårigheterna med hanteringen av exploateringsredovisningen, ställdes frågan *Finner ni riktlinjer, rekommendationer och/eller lagar otydliga?* Empirin har testats med hjälp av Fishers exakta test, med en signifikansnivå på 5 %. I tabell 5.6 redovisas korstabellen som ligger till grund för testet, här kan utläsas att lika stora andelar av de små kommunerna och de stora kommunerna anser att riktlinjer, rekommendationer och lagar är otydliga. I korstabellen kan även utläsas att en majoritet av kommunerna inte anser att riktlinjer, rekommendationer och lagar är otydliga. Bortfallet i empirin är de två kommunerna som inte har några exploateringsprojekt och därför inte utför exploateringsredovisning.

Tabell 5.6 Finner ni riktlinjer, rekommendationer och/eller lagar otydliga?

	Antal			Andel		
	<i>Ja</i>	<i>Nej</i>	<i>Totalt</i>	<i>Ja</i>	<i>Nej</i>	<i>Totalt</i>
Små kommuner	3	4	7	42,9 %	57,1 %	100 %
Stora kommuner	6	8	14	42,9 %	57,1 %	100 %
Totalt	9	12	21	42,9 %	57,1 %	100 %

Genom Fishers exakta test har sambandet mellan de små och de stora kommunerna testats. P-värdet som framställdes var 1,00 vilket är högre än signifikansnivån på 5 %. Att p-värdet är högre än signifikansnivån innebär att det inte finns någon signifikant skillnad i korstabellen, oavsett antal exploateringsprojekt så kan empirin inte påvisa att riktlinjerna, rekommendationerna och lagarna otydliga.

¹ Uträkningen av medelantalet har exkluderat två outliers, som tidigare nämnt i den empiriska metoden.

5.3.1 Försiktighetsprincipen

Genom flervalfrågan om vilka svårigheter som uppfattas vid hanteringen av exploateringsredovisningen så applicerades försiktighetsprincipen genom svarsalternativen *Svårigheter med att bedöma framtida kostnader och intäkter* samt *Svårigheter med att bedöma de ekonomiska konsekvenserna*.

Av de 21 respondenter som besvarat frågan påvisar en majoritet av respondenterna att de tycker att det är svårt att bedöma framtida kostnader och intäkterna. Trots en majoritet så anser 47,6 % av respondenterna inte ha några svårigheter med att bedöma framtida intäkter och kostnader, se tabell 5.7. Samtidigt är det en tredjedel av respondenterna som anser sig ha svårigheter med att bedöma de ekonomiska konsekvenserna, se tabell 5.8. För att testa det empiriska materialet kommer två Fishers exakta test att presenteras, ett för varje svarsalternativ. För att ett test ska vara relevant har frågorna ombearbetats till Ja-och-Nej-frågor. Bortfallet i tabell 5.7 samt tabell 5.8 består av de kommuner som inte har några exploateringsprojekt.

Tabell 5.7 Finner ni det svårt att bedöma framtida intäkter och kostnader?

	Antal			Andel		
	Ja	Nej	Totalt	Ja	Nej	Totalt
Små kommuner	3	4	7	42,9%	57,1 %	100 %
Stora kommuner	8	6	14	57,1 %	42,9 %	100 %
Totalt	11	10	21	52,4 %	47,6 %	100 %

I Tabell 5.7 visas korstabellen som ligger till grund för det Fishers exakta test som kommer att testa om det finns ett samband mellan de stora och små kommunerna och deras åsikter. Fishers exakta test framställer p-värdet 0,659 vilket är större än signifikansnivån på 5 %, detta innebär att det inte finns någon signifikant skillnad i materialet. Oavsett antal exploateringsprojekt kan empirin inte påvisa att kommunerna finner några svårigheter med att bedöma framtida intäkter och kostnader.

I tabell 5.8 testas även denna korstabell med hjälp av Fishers exakta test. P-värdet som framställs är värdet 0,047, vilket är lägre än signifikansnivån på 5 %, i detta testet kan en signifikant skillnad mellan kommungrupperna i materialet påvisas. Av Fishers exakta test blir resultatet att stora kommuner oftare än små kommuner finner svårigheter när det kommer till att bedöma de ekonomiska konsekvenserna vad gäller exploateringsredovisningen.

Tabell. 5.8 Finner ni det svårt att bedöma de ekonomiska konsekvenserna?

	Antal			Andel		
	Ja	Nej	Totalt	Ja	Nej	Totalt
Små kommuner	0	7	7	0 %	100 %	100 %
Stora kommuner	7	7	14	50 %	50 %	100 %
Totalt	7	14	21	33,3 %	66,7 %	100 %

5.4 Informationssystemens påverkan

Som noterat vid en verksamhetsanalys på två kommuner kan studien erkänna problem vid framställning av exploateringsredovisningen. För att stärka förståelsen för valt informationssystem som underlag till exploateringsredovisning valdes en öppen fråga i enkätundersökningen. I den öppna frågan fick respondenterna besvara vilket system de använder för hanteringen av exploateringsredovisningen. Empirin från frågan kommer att kopplas till flervalfrågealternativet *Finner ni exploateringsredovisningen administrativt komplex?* och kommer att testas genom tre Fishers exakta test, för att få fram samband mellan variablerna, men även genom ett Binomial test. Empirin till de här frågorna, tabell 5.9 samt tabell 5.10, har två interna bortfall, då kommunerna som angett att de inte har några exploateringsprojekt inte heller använder sig utav något informationssystem för att genomföra redovisningen.

Empirin som samlats in från frågan om vilket informationssystem kommunerna använder sig av vid hanteringen av exploateringsredovisningen har grupperats i två grupper. Den första gruppen innefattar de kommunerna som använder sig av sitt huvudsakliga ekonomisystem även vid exploateringsredovisning. Den andra gruppen är de kommuner som använder en kombination av system för att skapa underlag till exploateringsredovisningen, kombinationen består av det huvudsakliga ekonomisystemet samt analyser och sammanställningar i Excel eller QlikView. För att se om det är vanligast att kommuner väljer att enbart använda sitt vanliga ekonomisystem eller väljer att använda en kombination av system kommer ett Binomial test att genomföras. I tabell 5.9 kan vi se att det är en kvalificerad majoritet av kommunerna som använder sig utav en kombination utav system. Genom Binomial testet får empirin, i tabell 5.9, fram p-värdet 0,189 vilket är större än signifikansnivån på 5 %, materialet kan inte påvisa att en statistisk säkerställd majoritet använder sig av en kombination av system. Däremot är den kvalificerade majoriteten på väg mot en statistisk säkerställd majoritet, för att skapa en statistisk säkerställd majoritet krävs ett större urval.

Ett Fishers exakta test har gjorts för att ta reda på om man kan finna ett samband mellan små och stora kommuner samt vem det är som använder sig av kombination av system respektive enbart ekonomisystemet. Underlag för testet är tabell 5.9, som även visar att det är en kvalificerad majoritet av kommunerna som använder sig utav en kombination av olika IT-system vid framtagandet av exploateringsredovisningen. Oavsett antal exploateringsprojekt använder majoriteten av kommunerna sig av en kombination av informationssystem.

Tabell 5.9 Gruppindelad: vad använder ni för system för att hantera exploateringsredovisningen?

	Antal			Andel		
	<i>Huvudsakligt ekonomisystem</i>	<i>Kombination av system</i>	<i>Totalt</i>	<i>Huvudsakligt ekonomisystem</i>	<i>Kombination av system</i>	<i>Totalt</i>
Små kommuner	3	4	7	42,9 %	57,1 %	100 %
Stora kommuner	4	10	14	28,6 %	71,4 %	100 %
Totalt	7	14	21	33,3 %	66,7 %	100 %

Fishers exakta test har genomförts på empirin i tabell 5.9 med en signifikansnivå på 5 % och resulterade i ett p-värde på 0,638, vilket är högre än signifikansnivån. Korstabellen kan inte påvisa att det finns någon signifikant skillnad mellan små och stora kommuner och deras val av system för framställningen av exploateringsredovisningen.

För att ta reda på om val av ekonomisystem eller en kombination av system påverkar hur kommunerna ser på svårigheterna och problematiken med exploateringsredovisning har ett Fishers exakta test genomförts på empirin, se tabell 5.10. Genom Fishers exakta test fick materialet i tabell 5.10 fram p-värdet 0,280, vilket är högre än signifikansnivån 5 %. Ur korstabellen går det alltså inte att påvisa någon signifikant skillnad. Kommunerna finner det lika svårt att genomföra exploateringsredovisningen oavsett om de använder sig utav sitt huvudsakliga ekonomisystem eller om de använder en kombination av system.

Tabell 5.10 Svårigheter med exploateringsredovisning med fokus på informationssystem

	Antal			Andel		
	<i>Huvudsakligt ekonomisystem</i>	<i>Kombination av system</i>	<i>Totalt</i>	<i>Huvudsakligt ekonomisystem</i>	<i>Kombination av system</i>	<i>Totalt</i>
Svårigheter	4	12	16	25 %	75 %	100 %
Inga svårigheter	3	2	5	60 %	40 %	100 %
Totalt	7	14	21	33,3 %	66,7 %	100 %

Informationen i uppföljningssystem samt ekonomissystem existerar efter en lång administrativ process. Att ta fram information och att skapa sammanställningar och rapporter ur ekonomisystem och uppföljningssystem kan vara lättare sagt än gjort. För att kunna lokalisera vad det är som respondenterna tycker är svårt i processen och hanteringen av exploateringsredovisningen var ett flervalalternativ i enkätundersökningen *Finner ni att redovisningen är administrativt komplex?* Genom ett Fishers exakta test kommer sambandet mellan små och stora kommuner mätas mot variabeln att redovisningen är administrativt komplex.

Tabell 5.11 Gruppindelad: Finner ni redovisningen administrativt komplex?

	Antal			Andel		
	<i>Ja</i>	<i>Nej</i>	<i>Totalt</i>	<i>Ja</i>	<i>Nej</i>	<i>Totalt</i>
Små kommuner	3	4	7	42,9 %	57,1 %	100 %
Stora kommuner	7	7	14	50 %	50 %	100 %
Totalt	10	11	21	47,6 %	52,4 %	100 %

Vid genomfört Fishers exakta test, på tabell 5.11, med signifikansnivån 5 %, presenteras ett p-värde på 1,00, vilket är högre än signifikansnivån. Korstabellen, tabell 5.11, kan inte påvisa någon signifikant skillnad, det finns ingen påvisbar skillnad mellan små och stora kommuner och deras syn på exploateringsredovisningens administrativa komplexitet. Dock visar tabell 5.11 att det är en majoritet av de små kommunerna som inte finner arbetet administrativt komplext och påverkar utfallet för hur alla kommuner ser på problemet. De stora kommunerna är oeniga i frågan, där hälften av respondenterna anser att administrationen av exploateringsredovisningen är ett problem.

5.5 Harmonisering och tillämpning

Årsredovisningsstudien har fokuserat på vilka lagar och rekommendationer som kommunerna har valt att använda sig av i sin årsredovisning. Det har även varit aktuellt att titta på hur kommunerna har tillämpat regelverken och hur de har tolkat rekommendationerna för att anpassa sig till de nya rekommendationerna. Redovisningsrekommendationerna har inte blivit harmoniserade fullt ut än, det finns kommuner som inte har börjat implementera rekommendationerna och det finns kommuner som är i utvecklingsfasen. Vissa kommuner anser sig även färdiga med implementeringen och har börjat använda sig utav alla redovisningsstandarder i RKR:s idéskrift.

Empirin från både enkätundersökningen samt årsredovisningsstudien visar på att det är 5 av de 23 respondenterna i enkäten samt ytterligare två kommuner som genomför en utveckling av exploateringsredovisningen samt exploateringsprocessen. Genom att skapa nya rutiner och nya policys utifrån svårtolkade rekommendationer kommenterar respondenten från en liten kommun att man försöker skapa en bättre förståelse för redovisningen inom kommunen.

Det är endast tre kommuner som nämner i enkätundersökningen att de har implementerat redovisningsrekommendationerna fullt ut, enligt deras tolkning. Trots implementering av de nya rekommendationerna nämner respondenterna från alla tre kommuner att de har problem med genomförandet av exploateringsredovisningen i bokslutet. En av kommunerna nämnde i enkätundersökningen att de ännu inte implementerat RKR 18.1, successiv vinstavräkning i sin redovisning då detta innebär en stor omställning och kräver en omfattande process. Årsredovisningsgranskningen visade på att de två kommunerna genomförde successiv vinstavräkning i sitt bokslut.

De största skillnaderna i den nya idéskriften från RKR är övergången till successiv vinstavräkning samt omvärderingen av anläggningstillgångar till omsättningstillgångar. Enkätundersökningen och årsredovisningsgranskningen har inte funnit något samband mellan införandet av de nya rekommendationerna och svårigheterna med exploateringsredovisningen. Studien kan inte påvisa att kommunerna som har infört de nya rekommendationerna har minskat sina problem. Enkätundersökningen kan dock påvisa att det är en tredjedel av respondenterna som har gått över till successiv vinstavräkning. Undersökningen kan även visa att det är en tredjedel av respondenterna som har omvärderat sina anläggningstillgångar till omsättningstillgångar, det är inte uteslutande samma tredjedel i båda övergångarna.

Av enkätsvaren och granskningen av årsredovisningarna kan studien även påvisa att det endast är tre kommuner som inte har implementerat den successiva vinstavräkningen. Två av dessa kommuner är i en utvecklingsfas och håller på att implementera de nya rekommendationerna till årsbokslutet 2015.

5.5.1 Jämförbarhetsprincipen

Utifrån årsredovisningsstudien konstaterades att många kommuner använder sig av rekommendation RKR 3.1 som handlar om extra ordinära poster samt jämförelsestörande poster. Främst väljer kommuner att använda jämförelsestörande poster vid värdering av exploateringsprojekt samt vid realisationsvinster på fastighetsaffärer.

Värdering av exploateringsprojekt är svårt till väsentligt belopp och många kommuner anser att det är en ovanligt förekommande uppgift, då det inte är en av kommunens vardagligt förekommande arbetsuppgifter. Att välja att redovisa exploateringsprojekten som jämförelsestörande gör att kommunerna kan välja bort att redovisa med rekommendationerna som grund då transaktionen understiger tio miljoner kronor.

Årsredovisningsstudien har visat exempel på kommuner som har valt att förändra redovisningsrekommendationerna från RKR. En stor kommun har valt att ändra gränsen för transaktionsvärdet på de jämförelsestörande posterna till fyrtio miljoner kronor och behöver därför inte särredovisa sin exploateringsredovisning om de understiger fyrtio miljoner kronor.

Tillämpningen av redovisningsrekommendationerna sker ur kommunernas eget perspektiv vilket gör att rekommendationerna aldrig kommer att bli implementerade på samma sätt i alla kommuner. Detta skapar problematik vid jämförelse av de finansiella rapporterna mellan kommunerna och försvårar för kommunernas intressenter. Att kommunerna implementerar redovisningsrekommendationerna på olika sätt skadar de facto-harmoniseringen och på samma sätt jämförbarheten.

Kapitel 6

Resultat och slutsats

I detta avslutande kapitlet diskuteras studiens resultat och teoriansknytning. Studiens slutsats samt ett besvarande av frågeställningen kommer att presenteras. Efter djupare diskussion kommer vi även att redogöra för studiens bidrag. Framtida forskningsförslag inom området kommer att presenteras med den här studien som grund. Uppsatsen avslutas med egna anmärkningar och reflektioner om studien, detta för att skapa en objektivitet för undersökningen och dess resultat.

6.1 Diskussion av resultatet

Enkätundersökningen resulterade i 23 respondenter vars svar blev den huvudsakliga empirin och grunden i studien. Ett externt bortfall på 10 respondenter är ett bortfall på drygt 30 %. Att ha i beaktning är att de redovisningsansvariga från två kommuner hörde av sig och berättade att de inte kunde genomföra undersökningen då de för tillfället genomgick en förändring av exploateringsredovisningen. Vi anser att antalet respondenter är tillräckligt många för att skapa en relevant och tillförlitlig studie.

För att kunna testa empirin med Fishers exakta test valde vi att gruppera kommunerna efter antal pågående exploateringsprojekt. Genom att göra sambandsprovningar skapades grunden för diskussionen.

Av empirin kan vi se att det är en kvalificerad majoritet som använder sig utav RKR:s nya idéskrift. Det är även kommuner som valt att använda RKR 18.1 under tiden som de implementerar de nya normgivningarna. Ovanstående normer är de som är grunden för successiv vinstavräkning samt omvärdering av exploateringsstillgångar från anläggningstillgångar till omsättningstillgångar. Eftersom en majoritet av kommunerna använder sig utav de nya regelverken kan vi testa vårt problem empiriskt. Utifrån enkätens empiri får vi även underlag till vårt påstående att det är svårt att genomföra exploateringsredovisningen. Vi kan påvisa att en statistisk säkerställd majoritet har problem vid genomförandet av exploateringsredovisningen.

Vi kan inte påvisa att det är otydliga riktlinjer, rekommendationer och lagar som påverkar att det är svårt att genomföra exploateringsredovisningen, eftersom en majoritet av kommunerna anser att riktlinjer, rekommendationer och lagar är tydliga.

Även om kommunerna anser att rekommendationerna är tydliga är de ändå eniga om att rekommendationerna behöver förtydligas. Detta motsatsförhållande belyser behovet av att rekommendationerna behöver bli mer anpassade till den verklighet som tjänstemännen på kommunerna arbetar under.

Enligt Fishers exakta test kan vi inte heller påvisa att kommunerna anser att det är svårt att det är svårt att bedöma de framtida intäkterna och kostnaderna, enligt rekommendationerna. Vi kan dock påvisa att de stora kommunerna oftare har svårigheter när de ska bedöma de framtida ekonomiska konsekvenserna av exploateringsredovisningen.

Av informationssystemens användning vid exploateringsredovisningen kan vi påvisa att det är vanligast att kommunerna använder sig utav en kombination av informationssystem för att skapa underlaget för bokslutet. Vi kan dock inte påvisa någon signifikant skillnad mellan de kommuner som använder sig av sitt grundläggande informationssystem och de som använder en kombination av informationssystem när det avser svårigheten. Dock kan man avläsa i empirin att för de kommuner som har många exploateringsprojekt underlättar det administrativa arbetet om man genomför uppföljningen av exploateringsprojekten genom en kombination av system.

Vi kan inte heller påvisa att respondenterna anser att exploateringsredovisningen är administrativt komplext, dock kan vi se att hälften av de respondenterna som representerar de stora kommunerna finner exploateringsredovisningen administrativt komplext. Detta kan bero på att man särredovisar varje exploateringsprojekt vilket skapar mer administrativt arbete desto fler exploateringsprojekt kommunen har.

Utifrån de undersökta variablerna kan vi se att harmoniseringen av RKR:s normer är under utveckling, implementeringen sker fortfarande i många kommuner vilket vi kan läsa både i årsredovisningar men även i enkätsvaren. Utifrån enkätsvaren har vi även tagit del av informationen att det tar tid att implementera en så omfattande förändring som det innebär att övergå till successiv vinstavräkning. Det handlar om att normerna kan tolkas på så olika sätt samt att det är stor process att byta redovisningsprinciper. Att redovisningsnormerna går att tolka på så många olika sätt gör implementeringen svår. Detta missgynnar jämförbarhetsprincipen som verkar för redovisning som är jämförbar samt finansiella rapporter som ska kunna jämföras mellan år och mellan, samt inom, kommunerna.

6.1.1 Teorianknytning

Utifrån de öppna frågorna i enkätundersökningen har vi fått många svar som tyder på att det är svårt att framställa exploateringsredovisningen så att politikerna och andra intressenter förstår. Enligt intressentteorin missgynnas intressentrelationerna som syftar till att underhålla relationen mellan intressenterna och kommunerna när kommunikationen inte fungerar. En respondent från en liten kommun skrev i enkätundersökningen att det inte är många tjänstemän på kommunerna som förstår sig på exploateringsredovisningen och att det därför är svårt att förmedla vidare informationen till politikerna för beslutsfattande. Eftersom redovisningsnormerna går att tolka på olika sätt skapar det också obalans mellan kommunerna då de inte kan jämföra eller ta hjälp av varandra, om de har tolkat rekommendationen olika.

När vi testade enkätundersökningen på tjänstemannen som årligen genomför exploateringsredovisningen i en stor kommun fick vi ta del av information om hur okunskapen finns bland både kommunalpolitikerna och tjänstemännen. Personen berättade att politikerna önskade prognoser och en utvecklad budget över exploateringsprojekten. Det är en svår process att förutse intäkterna och kostnaderna för alla projekt, att förklara detta problem för politikerna var komplicerat. Personen tror ändå inte att politikerna förstod hur regelverken kring exploateringsredovisningen faktiskt ser ut och påverkar verksamheten, det uppmärksammades alltså svårigheter med kommunikationen. Tjänstemännen på kommunerna får ta del av rekommendationer från RKR på ett språk som de inte kan kommunicera vidare till de kommunala politikerna. Detta egen-intresse hos politikerna kan kopplas till agentteorin, där en intressekonflikt kan uppstå. Politikerna arbetar för att få ihop en budget men vet inte riktigt hur den reglerade redovisningen är utformad. Tjänstemännen arbetar för att skapa information och beslutsunderlag till politikerna genom tolkningar av redovisningsrekommendationer. Redovisningsrekommendationerna bygger på en terminologi och ett språk som är svårt för tjänstemännen att kommunicera till utomstående. Politikerna vill ha information som är svår att ta fram med de gällande normerna. Samtidigt är RKR ett normgivande organ som har skapats av regeringen och skapar grunderna för god redovisningssed på uppdrag av politikerna. Det krävs kommunikation men även lyhördhet mellan politikerna som sitter i regeringen och de politikerna som är aktiva inom kommunerna för att skapa redovisningsnormer som är anpassade efter verksamheterna.

Beslutsteorin möjliggör många olika tolkningar av redovisningsrekommendationerna vilket är en fördel när man ska implementera rekommendationer i verksamheten. Att kunna tolka rekommendationen för att lättare applicera den efter verksamhetens behov skapar en enklare redovisning. De två stora kommunerna som säger sig inte ha några problem med exploateringsredovisningen väljer att redovisa exploateringsprojekten som jämförelsestörande poster, vilket innebär att de inte behöver särredovisa exploateringsprojekten. Att inte särredovisa exploateringsprojekten skapar mindre administrativt arbete och underlättar redovisningen för tjänstemännen. Nackdelen med att tolka redovisningsrekommendationerna efter kommunernas egna behov är som tidigare nämnt att det är skadligt för jämförbarheten mellan kommunerna.

6.2 Slutsatser

Utifrån vårt empiriska material kan vi dra slutsatsen att antalet exploateringsprojekt är den variabeln som påverkar kommunernas användning av redovisningsrekommendationer vid genomförandet av exploateringsredovisningen. Stora kommuner finner, oftare än små kommuner, exploateringsredovisningen svår att framställa eftersom det krävs mer administrativt arbete desto fler exploateringsprojekt kommunen har.

Med mycket administrativt arbete krävs ett informationssystem som kan producera rätt och relevant information. Ur enkätundersökningen kan vi se att det i dagsläget är svårt att ta fram informationsunderlaget för redovisningen av exploateringsprojekten. Ett informationssystem som är direkt kopplat till ekonomissystemet och som kan särredovisa exploateringsprojekten är vad som behövs för att förenkla det administrativa arbetet för kommuner med många exploateringsprojekt.

Av de kommunerna som inte anser sig ha några problem med exploateringsredovisningen är medelantalet exploateringsprojekt sex projekt. De små kommunerna skriver själva i den öppna frågan i enkätundersökningen att de inte har något problem eftersom de har så få exploateringsprojekt och har rutiner för hanteringen. Trots implementerad successiv vinstavräkning menar de små kommunerna att de inte finner svårigheter med att genomföra exploateringsredovisningen. Detta kan bero på att det inte krävs samma administrativa prestation när små kommuner genomför redovisningen, som vad det gör när stora kommuner redovisar exploateringsprojekten. Det är en stor skillnad att administrera och redovisa två respektive hundra exploateringsprojekt.

Redovisningsrekommendationerna för markexploatering är nyligen utgivna och de undersökta kommunerna har alla ännu inte hunnit implementera dem i verksamheten. Det som gör det svårt att följa redovisningsrekommendationerna är att det finns så många sätt att tolka dem på även att det ännu inte finns någon praxis som kan visa exempel på exploateringsredovisning.

6.2.1 Studiens bidrag

Då många av respondenterna vill ta del av rapporten när den är färdig visar det på att exploateringsredovisningen är ett aktuellt problem i kommunerna. Vi kan precis som tidigare studier (Falkman & Tagesson, 2006) påvisa att det finns en stor avsaknad av kunskap ute i kommunerna, både bland politikerna men även bland tjänstemännen. Falkman och Tagessons (2006) studie visade även på att efterlevnaden av RKR:s rekommendationer låg på under 70 %. Vi kan dock påvisa att efterlevnaden av RKR:s nya normgivning av RKR 18.1 samt den nya idéskriften överstiger 75 % bland studiens respondenter.

Studios bidrag är ett bevis på en ökande kunskap hos kommunerna om de normgivande organen och deras rekommendationer. Men även en påminnelse om att tolkningar av redovisningsrekommendationer påverkar hanteringen av redovisningen i praktiken. Studien bidrar även med en bild av kommuner som strävar mot att hantera redovisningen på ett regelrätt sätt.

Genom empirin kan vi även framhäva intressekonflikten mellan politiker och kommunens tjänstemän, där politiken vill ha ut information om exploateringsinvesteringar som inte går att få fram på grund av att kommunerna är låsta av redovisningsrekommendationerna. Här står kommunens tjänstemän och väger mellan att följa rekommendationerna som är utgivna av det normgivande organet som arbetar för regeringen eller att avstå från rekommendationerna för att skapa den beslutsgrundande informationen som de kommunala politikerna efterfrågar.

6.2.2 Framtida forskning

För att få en djupare förståelse för intressekonflikten mellan politiker och de kommunala tjänstemännens dilemma med att följa redovisningsrekommendationer eller behovet av informationsunderlag hade intervjuer med politiker från kommunal- men även regeringsnivå varit utvecklande för studien. Genom att även intervjua ansvarig från RKR hade man kunnat identifiera sambandet mellan redovisningsrekommendationerna och det politiska egenintresset som ligger bakom skapandet av normer och lagar. Att identifiera egenintressets bakgrund samt de påverkningsbara faktorerna som står som grund för politikernas beslutsfattande, hade kunnat utveckla studien ytterligare.

Då vi har insett att det är den administrativa komplexiteten som är ett stort problem med exploateringsredovisning hade ett informationssystem som var direkt kopplat till ekonomisystemet varit optimalt. För att ta reda på vad informationssystemet borde ha för funktioner anser vi observationer vara en lämplig vetenskaplig metod att applicera på studien. Att observera genomförandet av exploateringsredovisningen ger en bild av vad som saknas i systemet och vad som administrativt krävs för att framställa redovisningen i bokslutet. Detta kan man även komplettera med intervjuer med experter på företag som erbjuder lösningar för informationssystem om det går att lösa de problem eller skapa lösningar till de administrativa problemen.

Denna studie hade kunnat fördjupas med intervjuer med dels de ansvariga för exploateringsredovisningsrekommendationen på RKR men även med de som genomför exploateringsredovisningen ute på kommunerna. Intressanta kommuner att fördjupa sig i för att få en bredare förståelse för ämnet hade varit de stora kommunerna som väljer att redovisa sin exploateringsredovisning som jämförelsestörande. De små kommunerna som i enkätundersökningen svarar att de inte har några exploateringsprojekt men som i sin årsredovisning visar på transaktioner och nämner redovisningsprinciper för exploateringsredovisning, hade även de varit intressanta att intervjua. Framtida forskning kan även skapa bredare förståelse för problematiken genom att välja att undersöka ett större urval, som alla kommuner i hela Sverige, då hade man även haft möjlighet att uppnå en statistisk säkerställd majoritet i fler tester. Det hade även varit intressant att intervjua små respektive stora kommuner som har implementerat alla de nya redovisningsrekommendationerna respektive kommuner som inte har påbörjat implementeringen. Detta för att skapa en bredd och djup i förståelsen för problematiken och var grundproblemet uppstår, men även för att skapa en förståelse för hur jämförbarheten mellan och inom kommuner påverkas av svårigheterna.

6.3 Anmärkningar och reflektioner

För att skapa tillförlitlighet och relevans till studien har vi valt att i de empiriska testerna ta med alla respondenter och även behålla de två outliersen och de två kommunerna som inte har några exploateringsprojekt. Dessa kan anses missvisande i vissa fall, men har kommenterats i samband med de empiriska testerna.

Efter genomförandet alla empiriska testerna insåg vi att det inte fanns några signifikanta skillnader i materialet, kommunerna var då uppdelade i grupper efter antal exploateringsprojekt, små kommuner med max 20 projekt och stora kommuner med 21 projekt eller fler. En genomgående analys av resultatet skapade utrymme för reflektion av studien. Efter reflektion och diskussion valde vi att göra om testerna för att hitta en variabel som med hjälp av empiriska tester kan påvisa att den påverkar exploateringsredovisningen negativt och skapar svårigheter. Eftersom alla kommuner som hade över tio exploateringsprojekt besvarade enkätundersökningen med att de hade problem vid genomförandet av exploateringsredovisningen, med undantag för de två kommunerna som klassificerades som outliers, blev det en naturlig indelning av det empiriska materialet. Att inte finna någon signifikant skillnad i det använda empiriska materialet innebär inte att materialet saknar relevans eller tillförlitlighet utan skapar utrymme för forskningen till djupare analyser av de kvalitativa frågorna i enkätstudien.

Genom empirin från enkätundersökningen kan vi genom nya grupperingar av kommunerna nu påvisa att alla kommuner som har fler än tio exploateringsprojekt måste lägga ner mer administrativt arbete som samtidigt är kostnadsdrivande än kommuner som har färre än tio exploateringsprojekt. Vi kan även påvisa att en statistisk säkerställd majoritet tycker att det är svårt att genomföra exploateringsredovisningen och att stora kommuner har en tendens till att oftare än små kommuner finna det svårt att bedöma de ekonomiska konsekvenserna vad gäller exploateringsredovisningen.

Litteraturförteckning

- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber.
- Argento, D., Grossi, G., Tagesson, T., & Collin, S.-O. (2010). The 'externalisation' of local public service delivery: experience in Italy and Sweden. *International Journal of Public Policy*, 5(1), 41-56.
- Bengtsson, B. (2009). Redovisning till verkligt värde eller redovisning till anskaffningsutgift? Ett val mellan relevans och tillförlitlighet. *The Journal of the Economic Society of Finland*, 3, ss. 113-117.
- Bengtsson, B. (2014). Orealiserade värden i resultaträkningen - upplysande eller missvisande? *The Journal of the Economic Society of Finland*, 2, ss. 60-73.
- BFN. (2006). *Redovisning av varulager*. Hämtat från <http://www.bfn.se/redovisning/vag/vl00-3-varulager.pdf> den 28 04 2015
- BFN. (2014). *Bokföringsnämndens vägledning K3*. Hämtat från <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/VL12-1-K3-kons.pdf> den 20 05 2015
- Budding, T., Grossi, G., & Tagesson, T. (2014). *Public Sector Accounting*. Abingdon, Oxon : Routledge.
- Canibano, L., & Mora, A. (2000). Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. *European Accounting Review*, 9(3), 349-369.
- Christensen, L., Engdahl, N., Gräas, C., & Haglund, L. (2010). *Marknadsundersökning: En handbok (3:1 uppl.)*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Cieslewicz, J. K. (2014). Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 511-528.
- Clarkson, M. B. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 20(1), 92-117.
- Dalén, U. (2015). *Nationalencyklopedin: De jure*. Hämtat från <http://www.ne.se.ezproxy.hkr.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/de-jure>
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. Maidenhead: Berkshire: McGraw Hill .
- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken - för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur AB.

- Europeiska kommissionen. (den 16 September 2009). *IAS 2: Inventories*. Hämtat från http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf den 28 04 2015
- Falkman, P., & Tagesson, T. (2006). *Accrual Accounting does Not Necessarily Mean Accrual Accounting: Compliance with Standards in Swedish Municipal Accounting*. Kristianstad: Kristianstad University: Department of Business Studies.
- Freeman, E. R. (2010). *A stakeholder approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Grossi, G., & Pepe, F. (07 2009). Consolidation in public sector: a cross-country comparison. *Public money & management, 29*(4), 251-256.
- Grönlund, A., Tagesson, T., & Öhman, P. (2010). *Principbaserad redovisning*. Lund: Studentlitteratur.
- Gärdenfors, P., Sjöberg, L., & Thorburn, D. (den 27 04 2015). *Nationalencyklopedin: Beslutsteori*. Hämtat från <http://www.ne.se.ezproxy.hkr.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/beslutsteori>
- Helsingborg stad. (04 2015). *Årsredovisning 2014*. Hämtat från http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/04/Arsredovisning_2014_lagupplöst_webb.pdf den 27 04 2015
- IAS-Plus. (Januari 2010). *IAS 17: Leases*. Hämtat från <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17> den 28 04 2015
- IAS-Plus. (December 2013). *IAS 40: Investment Property*. Hämtat från <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40> den 28 04 2015
- Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *J. Account. Public Policy, 27*, 480-494.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (10 1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics, 3*(4), 305-360.
- Johnson, B. R., Onwuegbuzie, A. J., & Turner, L. A. (2007). Toward a Definition of Mixed Methods. *Journal of Mixed Methods Research, 1*(2), 112-133.
- Jonsson, H. (2015). *Nationalencyklopedin: De facto*. Hämtat från <http://www.ne.se.ezproxy.hkr.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/de-facto>
- Jörlöv, E., & Öhrström, A. (2014). *En verksamhetsanalys av två kommuners uppföljningssystem*. Kristianstad.
- Kristianstads kommun. (den 22 04 2015). *Årsredovisning 2014*. Hämtat från http://www.kristianstad.se/upload/Foervaltningarna/ekonomiavdelningen/kommunens_ekonomi/dokument/Arsredovisning_2014_slutlig_webb.pdf den 27 04 2015
- Körner, S., & Wahlgren, L. (2014). *Statistiska metoder*. Lund: Studentlitteratur AB.

- Lundqvist, P. (2014). *Tillämpning av redovisningsnormer: Intäkter och avsättningar*. (BAS, Red.) Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
- Lunds kommun. (den 25 Maj 2014). *Årsredovisning 2013*. Hämtat från <http://www.lund.se/Global/F%C3%B6rvaltningsavdelning/Kommunkontoret/Utvecklingsavdelning/2013-%C3%85rsredovisning/2013-%C3%85rsredovisning.pdf> den 12 02 2015
- Malmö Stad. (den 06 03 2015). *Årsredovisning 2014*. Hämtat från <http://malmo.se/download/18.76b7688614bb5ccea094a593/1425657866320/%C3%85rsredovisning+2014+Malm%C3%B6+stad+till+KF.pdf> 04 2015
- Malterud, K. (2001). Qualitative Research: Standards, challenges and guidelines. *The Lanxet*, 358(9280), 438-488.
- McKernan, J. F. (2007). Objectivity in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1), 155-180.
- Myddelton, D. R. (2012). The problems of accounting standards. *Economic Affairs*, 32(3), 44-49.
- Nobes, C. (2004). On accounting classification and the international harmonisation debate. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 189-200.
- Pallant, J. (2013). *SPSS Survival Manual - a step by step guide to data analysis using SPSS*. Maidenhead: McGraw Hill
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). Social Control of Organisations. i J. Pfeffer, & G. R. Salancik, *The external control of organizations - A resource dependence perspective* (ss. 39-61). New York: Harper & Row.
- PWC. (December 2014). *Granskning av exploateringsverksamheten*. Hämtat från Halmstad kommun: <http://www.halmstad.se/download/18.4e0ce4ad1499c34de68d456d/1420622487439/revisionsrapport-granskning-av-exploateringsverksamheten.pdf> den 28 04 2015
- Redovisningsrådet. (1999). *RR 10: Entreprenader och liknande uppdrag*. Hämtat från <http://www.bfn.se/redovisning/radet/rr/rr10.pdf> den 20 05 2015
- Regeringskansliet. (den 24 April 2013). *Offentlighetsprincipen - rätten till insyn* <http://www.regeringen.se/sb/d/504/a/3029>. Hämtat från <http://www.regeringen.se/sb/d/504/a/3029> den 15 April 2015
- RKR. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning: En idéskrift om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*. Hämtat från <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/publikation22.pdf> den 27 04 2015
- RKR. (2006:a). *Rekommendation 3.1: Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/8_8_06_Rek_3_1-Extraordinara_poster.pdf den 28 04 2015

- RKR. (2006:b). *Rekommendation 14.1: Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/62663_Rek_14_1.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2006:c). *Rekommendation 15.1: Redovisning av lånekostnader*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Rek_15_1.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2007). *Rekommendation 12.1: Redovisning av immateriella tillgångar*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/71023_Rek_12_1.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2009). *Rekommendation 18.1: Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Rek_18_1_rev.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2011). *Rekommendation 10.2: Avsättningar och ansvarsförbindelser*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Rek_10.2.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2012). *Redovisning av kommunal markexploatering - En praktisk vägledning*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.
- RKR. (2013:a). *Rekommendation 11.4: Materiella anläggningstillgångar*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/132910_Rekommendation_11.4.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2013:b). *Rekommendation 13.2: Redovisning av hyres-/leasingavtal*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/132031_Rek_13_21.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2014:a). *Internationella normer för redovisning- Utgångspunkt för redovisning i kommuner och landsting*. Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Internationella_normer0501111.pdf den 28 04 2015
- RKR. (2014:b). *Kommunal redovisning: Vilket ansvar har politikerna?* Hämtat från http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Kommunal_redovisning_Vilket_ansvar_har_politikerna.pdf den 28 04 2015
- Shortridge, R. T., & Smith, A. P. (2009). Understanding the changes in accounting thought. *Research in Accounting Regulation*, 21, 11-18.
- Soltankhah, S. (2013). Management Information Systems Necessity in Today's World. *Advances in Environmental Biology*, 7(9), 2459-2467.
- Sveriges kommuner och landsting. (2014). *Så styrs en kommun*. Hämtat från <http://skl.se/demokratiledningstyrning/politiskstyrning/kommunaltsjalvstyresastyrskommunenochlandstinget/sastyrskommunen.735.html> den 12 02 2015
- Tarca, A. (1998). The Measurement of International Harmonisation in Financial Reporting. *Australian Accounting Review*, 8(1), 13-20.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986).
Positive Accounting Theory.
Englewood Cliffs: NJ: Prentice-Hall.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (01 1990).
Positive Accounting Theory: A Ten
Year Perspective. *The Accounting
Review*, 65(1), ss. 131-156.

Bilaga 1

Kodad enkätundersökning

1. Vilken kommun arbetar Ni i?

- 1 - Bjuv
- 2 - Bromölla
- 3 - Burlöv
- 4 - Båstad
- 5 - Eslöv
- 6 - Helsingborg
- 7 - Hässleholm
- 8 - Höganäs
- 9 - Hörby
- 10 - Höör
- 11 - Klippan
- 12 - Kristianstad
- 13 - Kävlinge
- 14 - Landskrona
- 15 - Lomma
- 16 - Lund
- 17 - Malmö
- 18 - Osby
- 19 - Perstorp
- 20 - Simrishamn
- 21 - Sjöbo
- 22 - Skurup
- 23 - Staffanstorps
- 24 - Svalöv
- 25 - Svedala
- 26 - Tomelilla
- 27 - Trelleborg
- 28 - Ystad
- 29 - Vellinge
- 30 - Åstorp
- 31 - Ängelholm
- 32 - Örkelljunga
- 33- Östra Göinge

2. Hur många pågående exploateringsprojekt finns i Er kommun?

3. Vad använder Ni för system för att hantera exploateringsredovisningen?

4. Vilka av nedanstående rekommendationer och lagar följer kommunen vid exploateringsredovisning?

Svarsalternativ 1-15 kopplas till fråga 6

Svarsalternativ 16 kopplas till fråga 5

- 1- RKR: Redovisning av kommunal markexploatering
 - 2- RKR: 3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål
 - 3- RKR 10:2 Avsättningar och ansvarsförbindelser
 - 4- RKR 11:2 Redovisning av materiella anläggningstillgångar
 - 5- RKR 12.1 Redovisning av immateriella anläggningstillgångar
 - 6- RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal
 - 7- RKR 14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel
 - 8- RKR 15.1 Redovisning av lånekostnader
 - 9- RKR 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar
 - 10- IAS 2 Varulager
 - 11- BFNAR 2000:3
 - 12- IAS 17 Leasingavtal
 - 13- IAS 40 Förvaltningsfastigheter
 - 14- IPSAS 13 Leases
 - 15- IPSAS 17 Property, Plant and Equipment
 - 16- Vi använder oss inte utav något av ovanstående alternativ
-

5. Vad använder Ni för riktlinjer och rekommendationer som grund för kommunens exploateringsredovisning? *Gå till fråga 8*

6. Finner Ni några svårigheter med exploateringsredovisningen?

Svarsalternativ 1 kopplas till fråga 7

Svarsalternativ 2 kopplas till fråga 8

1- Ja

2- Nej

7. Vad finner Ni för svårigheter med exploateringsredovisningen?

1- Otydliga riktlinjer, rekommendationer och/eller lagar

2- Svårt att bedöma framtida intäkter och kostnader

3- Administrativt komplext

4- Svårt att bedöma de ekonomiska konsekvenserna

5- Systemen för exploateringsredovisning är inte anpassade efter rekommendationerna

6- Annat:

8. Vad skulle förenkla arbetet med exploateringsredovisningen?

9. Har Ni tips och idéer får Ni gärna kontakta oss, vill Ni dela med er av interna dokument för markexploateringsredovisning är Ni mer än välkomna! Vill Ni ta del av uppsatsen när den är färdig vänligen skriv in Er mejladress nedan så skickar vi ut den så fort uppsatsen är godkänd.

Tack så mycket för Er medverkan, när Ni väljer att avsluta enkäten räknas Er medverkan in i insamlingen till Hjärt- och lungfonden.

Anna Öhrström & Emelie Jörlöv