



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

Det är hög tid att bejaka...

- En studie om redovisningskvalitet -

Hanna Youn

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	VT/2019
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustaf Kastberg



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

Sammanfattning

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Titel (svensk):	Det är hög tid att bejaka...
Titel (engelsk):	It is time to accept...
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	VT/2019
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustaf Kastberg
Nyckelord:	Redovisningskvalitet, kommunal redovisning, följsamhet, agentteori Tilläggsupplysningar, avvikelser från redovisningsreglering RKR:s rekommendation 11.4 om materiella anläggningstillgångar Stewardship, kvantitativ metod, multipel regressionsanalys

Syfte: Bristande följsamhet inom kommunal redovisning är ett välkänt fenomen, men trots detta har väldigt få studier kring det området genomförts. De tidigare studierna (Falkman & Tagesson 2008; Tagesson 2010; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella *et al.* 2018) som har forskat på redovisningskvalitet med olika mått, vid olika tidpunkter, fick olika resultat. Dessutom pågår fler diskussioner kring införandet av sanktioner och skärpt lagstiftningar än någonsin. Bristande följsamhet i offentlig sektor är inte något unikt fenomen som enbart förekommer i Sverige utan andra länder som infört finansiella reformer kopplade till New Public Management (NPM). Denna uppsats ämnar därför genomföra en empirisk undersökning av samtliga kommuner i landet som analyserar följsamhet mot lagar och normering utifrån ett agentteoretiskt perspektiv. Syftet med denna uppsats är att förklara varför kommunernas redovisningskvalitet skiljer sig åt. Emellertid fokuserar den här uppsatsen på en post, nämligen enbart materiella anläggningstillgångar, baserat på 290 kommunernas utfall som visas i årsredovisning 2017.

- Teori:** För att besvara uppsatsens syfte används agentteori vars grundläggande idé bygger på ett kontraktsförhållande mellan agent och principal. Agentteorins grundantagande, att individen är opportunistisk och drivs av sitt egenintresse, ger upphov till agentproblemet (Pastoriza & Ariño 2008). Eftersom individen alltid kommer att välja det som ger maximal nytta till sig själv (Davis *et al.* 1997) kommer agenten att agera i sitt eget intresse snarare än i principalens intresse (Pastoriza & Ariño 2008). Utifrån agentteorin härleds fem hypoteser i uppsatsen: H1: Det finns ett positivt samband mellan storlek och redovisningskvalitet. H2a: Det finns ett positivt samband mellan skattesats och redovisningskvalitet. H2b: Det finns ett positivt samband mellan skattebas och redovisningskvalitet. H3: Det finns ett positivt samband mellan statsbidrag och redovisningskvalitet. H4: Anlitade sakkunniga revisorer påverkar kommunernas redovisningskvalitet.
- Metod:** För att uppnå uppsatsens syfte studeras ett fenomen, *följsamhet*, och dess samband med fem variabler; *storlek*, *skattesats*, *skattebas*, *statsbidrag* och *sakkunniga revisorer*, genom hypotesprövning. För detta kommer en statistisk undersökning att genomföras, dvs. uppsatsen tillämpar en kvantitativ metod för empirisk analys. Som mått på redovisningskvalitet mäts *följsamhet* specifikt kring en rekommendation, 11.4 om materiella anläggningstillgångar, som RKR angett. Multipel regressionsanalys (MRA) väljs som en forskningsmetod då man vill analysera hur en beroende variabel påverkas av flera förklarande variabler. Utöver de variablerna används kontrollvariabler som testas i regressionsanalysen. Eftersom den tredje variabeln som kallas för "kontroll- eller testvariabel" ofta kan förklara föreliggande orsaker bättre och/eller upptäcka en skenbar påverkan på utfallet då de flesta orsaksförhållandena är komplexa och mer än en faktor ofta samtidigt påverkar en viss företeelse (Djurfeldt *et al.* 2018).
- Resultat:** Där multipel regressionsanalys (MRA) visas presenteras hur varje variabel påverkas av flera förklarande variabler via två olika modeller: en huvudmodell och en kompletterande modell. H1 har fått stöd från den statistiska analysen som visat ett signifikant positivt samband mellan Ln Storlek och *följsamhet*. Detta ligger även i linje med tidigare forskningsresultat (Haraldsson & Tagesson 2014). H2a som visat ett positivt samband mellan skattesats och *följsamhet* i huvudmodellen har inte fått tillräckligt stöd för acceptans på grund av ett helt motsatt resultat som funnits i den kompletterande modellen. Därmed stöds H2a delvis och den ligger inte i linje med varken agentteorin eller tidigare studier (Tagesson *et al.* 2013; Haraldsson & Tagesson 2014; Collin *et al.* 2017). I H2b har man inte funnit något statistiskt samband med *följsamhet* i varken huvudmodell eller kompletterande modell, dvs. H2b förkastas då resultaten inte ger stöd för hypotesen. H3 till skillnad från tidigare studie av da Costa Carvalho med flera (2007) inte funnit tillräckligt bevis på att hypotesen stöds av resultaten. Dessutom har statsbidrag i relation till skatteintäkter, statsbidrag samt utjämning fått ett negativt samband med *följsamhet* i huvudmodellen. Därför förkastas H3. Av analysen som testats H4 framgick att de kommuner som anlitat EY, KPMG, Eget Kontor och Övriga har något sämre *följsamhet* än de kommuner som anlitat PwC (referenskategori) medan Deloitte visade en bättre *följsamhet* än PwC. Emellertid framgick av både huvudmodellen och den kompletterande modellen att skillnader mellan de olika revisionsbyråerna och *följsamhet* inte var signifikanta, vilket innebär att man inte kan utesluta att slumpen kunde ha orsakat resultatet. Därmed stöds H4 delvis.

Innehållsförteckning

Förord	3
1. Inledning	4
1.1 Bakgrund	5
1.1.1 New Public Management (NPM) i offentliga sektorn	5
1.1.2 Bokföringsmässiga grunder	5
1.1.3 Redovisningsreglering	6
1.1.4 Följsamhet	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.2.1 Bristande följsamhet i kommunal redovisning	8
1.2.2 Tidigare forskning om följsamhet	9
1.2.3 Redovisningskvalitet	10
1.3 Syfte	11
1.4 Disposition	13
2. Teoretisk referensram	14
2.1 Agentteori	14
2.1.1 Agentproblem och redovisning	14
2.1.2 Agentteorin i kommunal sektor	15
2.2 Intressekonflikt utifrån agent-principal-förhållandet	16
2.2.1 Kommunfullmäktige - Kommuninvånare	16
2.2.2 Kommuner - Staten	16
2.2.3 Kommunstyrelse - Kommunfullmäktige	17
2.2.4 Kommunstyrelse - Kommuninvånare	17
2.2.5 Tjänstemän - Kommunpolitiker	18
2.2.6 Sakkunniga revisorer - Kommunrevisionen	18
2.2.7 Tjänstemän - Sakkunniga revisorer	18
2.3 Hypotesformulering	19
2.3.1 Storlek	19
2.3.2 Skattesats och skattebas	20
2.3.3 Statsbidrag	20
2.3.4 Sakkunniga revisorer	21
3. Metod	23
3.1 Operationalisering	23
3.2 Datainsamling	24
3.2.1 Beroende variabel	24
3.2.1.1 Följsamhet som mått på redovisningskvalitet	24
3.2.2 Oberoende variabler	26
3.2.2.1 Storlek	26
3.2.2.2 Skattesats	27
3.2.2.3 Skattebas	27
3.2.2.4 Statsbidrag	28
3.2.2.5 Sakkunniga revisorer	28

3.2.3 Kontrollvariabler	29
3.2.3.1 Ln Storlek	30
3.2.3.2 Genomsnittlig följsamhet i län	30
3.2.3.3 Tillhörande län	30
3.2.3.4 Statsbidrag i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning	31
3.2.3.5 Genomsnittligt resultat under 5 år, 2013–2017	32
3.2.3.6 Genomsnittligt resultat under 5 år i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning	33
3.2.3.7 Genomsnittligt resultat under 5 år i relation till storlek	34
3.2.3.8 Materiella anläggningstillgångar	34
3.3 VIF-test	34
3.4 Innan hypotesprövning	35
3.4.1 Resonemang kring härledda hypoteser	35
3.4.2 Medvetna begränsningar	36
4. Resultat	37
4.1 Deskriptiv statistik	37
4.2 Korrelationsanalys	39
4.3 Multipel regressionsanalys (MRA)	41
4.3.1 Huvudmodell	41
4.3.2 Kompletterande modell	44
4.3.3 Sammanfattning av utfall hypoteser	47
5. Slutsatser	49
5.1 Diskussion av resultaten	49
5.2 Återkoppling till syfte och problemdiskussion	51
5.3 Förslag till fortsatt forskning	51
6. Källförteckning	53
Bilaga 1	59

Förord

”Lärjungen går inte ens i lärarens skuggor (제자는 스승의 그림자도 밟지 않는다)”

Detta är ett koreanskt ordspråk som visar vikten av utbildning och som hedrar lärare som lär ut lärjunge. Även föräldrar placeras under läraren i den socio-hierarkiska trappan, vilket kan vara en bra förklaring varför lärarens status varit så hög i det koreanska samhället genom tiderna. Varför börjar jag så här? Jo, därför att jag skulle vilja i detta förord framföra ett stort tack till *Pierre Donatella* som varit min handledare under arbetet med min uppsats. Han har kommit med värdefulla råd och kloka synpunkter under arbetets gång, speciellt med hypotesformulering och statistiken.

Jag riktar även ett tack till mina kollegor och forskare på Chalmers som jämt visat intresse för min uppsatsskrivning samt de kommuner som tagit sig tid att svara på mina frågor gällande sakkunnigt biträde för granskning av årsredovisning 2017. Vill särskilt tacka Pia Karlsson på Chalmers för stödet så att jag kunde kombinera både arbetet och studien.

Sist men inte minst vill jag framföra det absolut största tacket till mina *two Kims*, Alexander & Peter, Biggo Youn och Millie Bobby Brown!

House Fabulous i Nygård, 24 maj 2019

Hanna Youn

1. Inledning

” (...) Det är hög tid för hela sektorn att bejaka att externredovisning i kommuner och landsting är ett lagreglerat område som ska garantera medborgare och samhälle insyn i verksamheten genom att man har tillgång till en redovisning av hög kvalitet. Detta skulle kunna åstadkommas av respekt för befintlig lagstiftning, inte att staten ska behöva införa sanktioner och skärpt lagstiftning.”

(SOU 2016:24, s. 279)

När man läser ovan citat, som är ifrån avsnitt 15.3.2 ”Rådets för kommunal redovisning syn på efterlevnaden” ur *En ändamålsenlig kommunal redovisning* - Statens offentliga utredningar (SOU 2016:24), verkar det som att utredaren tänker att finansiell rapportering inom den offentliga sektorn inte har upprättats i enlighet med lagar och normering. Utredaren verkar mena att kommunernas redovisningskvalitet inte har varit tillräckligt hög.

Tidigare studier inom kommunal redovisning har kommit fram till att det fortfarande anses förekomma låg kvalitet inom det kommunala redovisningsområdet (se exempelvis Falkman & Tagesson 2008:271ff; Tagesson & Eriksson 2011:272f; Haraldsson & Tagesson 2014:288ff; Haraldsson 2016; Donatella 2016a:172) styrker också utredarens tankegång. I en studie av Falkman och Tagesson (2008) förklaras det att bristande kompetens bland redovisare, deras negativa inställning till redovisningsreglering som möjligtvis beror på avsaknaden av sanktioner, samt otydliga och inkonsekventa redovisningsstandarder kan ligga bakom den låga kvaliteten i svenska kommuners årsredovisningar (Falkman & Tagesson 2008:281).

Den här uppsatsen väljer därför redovisningskvalitet inom den svenska kommunalsektorn som forskningsämne. Uppsatsen kommer att utgå från följsamhet som ett mått på redovisningskvalitet i syfte att belysa angelägenheten av kvalitet i kommunernas årsredovisningar, som utgör beslutsunderlag till både ansvarsutkrävande och resursplanering.

1.1 Bakgrund

1.1.1 New Public Management (NPM) i offentliga sektorn

Under de senaste årtiondena upplevde den offentliga sektorns administration i många OECD-länder inflytandet av New Public Management (NPM). De administrativa reformerna har kännetecknats av mätbara prestationer, ansvarsutkrävande, decentralisering av offentliga tjänster och konkurrensutsättning i offentliga organisationer. Tonvikt har lagts på uppfyllelse av medborgarnas behov och även deras medverkande i den offentliga förvaltningen (Bolívar, Muñoz & López Hernández 2013:558).

Skiftet från kassamässiga grunder till bokföringsmässiga grunder var en av största förändringar som skett inom redovisningsområdet och bokföringsmässiga grunder har haft en stor påverkan på utvecklingen av redovisningsprinciper inom den offentliga sektorn. Vad NPM ville uppnå och vad New Public Financial Management (NPFM) har siktat mot var att främja effektivitet och transparens samt att ge stöd till ansvarsutkrävande inom den offentliga sektorns redovisningsområde (Haraldsson 2016:12).

De europeiska kontinentala länderna vars offentliga förvaltningsstilar är byråkratiska var skeptiska till NPM-lärande eftersom dessa länders laglighet inte riktigt kom överens med NPM-idé. Bokföringsmässiga grunder genomförs dock alltmer i all OECD-länder på alla nivåer i den offentliga sektorn (Pina, Torres & Yetano 2009:767). Haraldsson (2016) beskriver att implementeringsprocessen av bokföringsmässiga grunder hos många länder börjades först på kommunal nivå och sedan gick den över på den nationella nivån. De länderna som införde bokföringsmässiga grunder i det tidiga skedet var Nya Zeeland och Australien, men också Sverige ingår i den ledande gruppen (Pina *et al.* 2009:788; Haraldsson 2016:12).

1.1 2 Bokföringsmässiga grunder

Bokföringsmässiga grunder ställer, exempelvis, helt om sättet att redovisa räkenskapsårets resultat. Enligt bokföringsmässiga grunder, i motsats till kassamässiga grunder, ska inkomster och utgifter intäktsföras respektive kostnadsföras under det år då erhållna resurser och förbrukade resurser avser. Denna modell innebär att skillnaden mellan erhållna resurser

(intäkter) och förbrukade resurser (kostnader) ska resultatavräknas under redovisningsperioden (Donatella 2016b:7).

Enligt Chan (2003) ligger den ökade efterfrågan på *accountability* i det demokratiska samhället till grund för skiftet från kassamässiga grunder till bokföringsmässiga grunder. Bokföringsmässiga grunder har möjliggjort att finansiella rapporter förblir transparenta och tillgängliga för allmänheten inom den offentliga sektorn. Det finansiella ansvarsutkrävandet kan således ses som ett resultat av vad NPM åstadkommit (Chan 2003:18ff; Pina *et al.* 2009:766f). Samtidigt betonar Chan (2003) i sin studie att finansiella rapporter skall vara begripliga för allmänheten oavsett på vilken kunskapsnivå allmänheten befinner sig (Chan 2003:18).

Av studien som Mack och Ryan (2006) genomfört framgår att den offentliga sektorn använder de finansiella rapporterna för att tillgodose både finansiella- och politiska ansvarsutkrävandet (Mack & Ryan 2006:602ff; Pina *et al.* 2009:766f). Även om det krävs viss utbildning för att förstå räkenskaperna är fördelen med de bokföringsmässiga grunderna att de förbättrar transparens genom att göra redovisningsinformation blir tillgänglig för allmänheten (Pina *et al.* 2009:767).

1.1.3 Redovisningsreglering

På 1950-talet då Kapitalredovisningskommittén (KRK) utarbetat en modell för kommunal redovisning utgick den från att kommunernas ansvar var att förvalta kommunernas egendom så att den inte minskade, *förmögenhetsskyddet*. God ekonomisk hushållning har dock ersatt förmögenhetsskyddet vid införandet av 1992 års kommunallag (RKR 2000:11f; Falkman & Tagesson 2008:272f; Donatella 2016a:195). Även om den redovisningsmodell som KRK färdigställt 1956 användes fram till mitten av 1980-talet, började kommuner och landsting utveckla en ny modell som skulle vara mer användarvänlig och som i stor utsträckning grundas på samma redovisningsprinciper som i privata sektorn. Kommun- och Landstingsförbunden som skapat den redovisningsmodellen (Kf/Lf-86) (RKR 2000:11f; Falkman & Tagesson

2008:272f) tillrådde då även en referensgrupp att utveckla *god redovisningssed*¹, vilket resulterade i 13 publicerade uttalanden mellan 1986 och 1995 (RKR 2000:11f).

Som förarbetena till Ny bokföringslag tyder på anses den nya bokföringslagen ha fått ramlagskaraktär. Av det framgår att lagen inte utgör de fullkomliga normerna utan *de grundläggande normerna* för redovisningen. Eftersom normerna behöver kompletteras för att bli fullkomliga (RKR 2000:14ff) föreslogs inrättandet av ett oberoende organ som kan ta på sig en roll att stödja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting. Som ett resultat bildades en ideell förening i juni 1997 och den ideella föreningen består av staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (RKR 2000:14ff), vilket var förenligt med förarbetena till Lagen (1997:614) om kommunal redovisning (RKR 2011:8).

Enligt LKR (1997:614) “skall bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från *normgivande organ* på det kommunala området, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not” (1 kap 3§). I detta sammanhang är Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) ett självständigt *normgivande organ* och RKR:s centrala uppgift är att stötta i redovisningsfrågor och frambringa god redovisningssed i den kommunala sektorn (RKR 2011:8). Utöver de uppgifterna medverkar RKR i tolkningar av god redovisningssed och ger ut rekommendationer kring redovisningsfrågor (SOU 2016:24, 275).

1.1.4 Följsamhet

SOU (2016:24) betonar att god redovisningssed är ett viktigt begrepp i kommunal redovisning som tveklöst är inbäddad i kravet på rättvisande bild. Med god redovisningssed menas en förpliktelse hos redovisningsskyldiga att följa lagar och normerande råd (SOU 2016:24, 270f).

¹ Begreppet, *god redovisningssed*, har sitt ursprung i den privata sektorns redovisningslagstiftning och i förarbetena till bokföringslagen definieras god redovisningssed som “en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga.” Inom kommuner och landsting användes begreppet, god redovisningssed, inte förrän den nya kommunallagen infördes (RKR 2000:14).

RKR beskriver att det är skattebetalarnas grundläggande rättighet att få redovisningsinformationer om hur skattemedel förvaltas. De finansiella rapporterna ska således behandlas enligt transparens- och jämförbarhets principer, vilket innebär att redovisningsskyldiga måste följa lagar och normering. Detta framgår även tydligt i Lagen om kommunal redovisning (RKR 2015²; SOU 2016:24, 278).

Även om det ömsesidiga förhållandet mellan skattebetalare och redovisningsskyldiga existerar, till skillnad från i den privata sektorn, förväntas det inte att skattebetalare granskar kommunens finansiella ställning till varje krona. Eftersom i den kommunala kontexten blir skattebetalarnas marginalkostnad att inspektera hur skattemedel förvaltas större än den marginalnytta de får avstår skattebetalarna från att granska redovisningsinformation av rationella skäl (Zimmerman 1977:110f; Donatella 2016a:26f). Att lämna noter och tilläggsupplysningar i enlighet med lagstiftningen blir således viktigt (RKR 2012; RKR 2013:3) då inga granskningar från skattebetalarnas håll föreligger.

1.2 Problemdiskussion

1.2.1 Bristande följsamhet i kommunal redovisning

I detta avsnitt ges en kort inblick i hur de svenska kommunerna lever upp till kraven gällande tillämpningen av redovisningsnormering.

2013 genomfördes en praxisundersökning³ av Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) för att se om lagar och normgivning följs vid upprättandet av årsredovisning. Resultatet av undersökningen har blivit att 19 procent⁴ bröt mot Lagen om kommunal redovisning (LKR) och 49 procent⁵ inte följt en eller upp till fyra av RKR:s rekommendationer. Av en separat studie framgick att cirka 26 procent inte efterlevt obligatoriska tilläggsupplysningar som getts ut av LKR och RKR (se exempelvis SOU 2016:24, 276ff). Enligt kommentaren som RKR:s styrelse reflekterat över avseende praxisundersökningens resultat kan den höga avvikelsen som

² RKR december, 2015.

(<http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Kommentar-till-2013-års-praxisundersökning.pdf>)

³ " (...) Sammanlagt 247 kommuner och landsting svarade, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 80 procent."

⁴ " (...) 48 kommuner/landsting öppet angav i årsredovisningen att de bröt mot KRL"

⁵ " (...) 121 kommuner och landsting som angav att de inte följt en eller upp till fyra av RKR:s rekommendationer"

föreligger i den kommunala redovisningen bero på fullmäktiges tidigare befogenhet som funnits fram till 1998 då LKR infördes. Trots att det finns lagar och normering som reglerar hur de finansiella redovisningarna ska upprättas tillämpas fortfarande egna och/eller felaktiga regler i praktiken, vilket i sin tur kan vilseleda de som läser årsredovisningen (RKR 2015; SOU 2016:24, 278f).

En praxisstudie som RKR genomförde 2009 avseende 2008 års årsredovisningar visar också att följsamhet mot RKR:s rekommendationer är bristfällig (RKR 2009). Även fann en ytterligare praxisstudie som genomfördes samma år av Föreningen Sveriges kommunalekonomer (KEF) avseende 2008 års bokslut samma resultat, dvs. stora avvikelser från lagstiftning och rekommendationer. I den studien uppmärksammade Tagesson (2010), utöver avsaknaden av tilläggsupplysningar, en rad värderings- och klassificeringsfel i svenska kommuners årsredovisningar (Tagesson 2010).

Ännu en praxisundersökning som gjorts 2007 av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting pekar på signifikanta avvikelser från följsamhet mot RKR:s rekommendationer (RKR 2007). Trots lagreglerats upplysningsplikt vid avvikelserna från råd och rekommendationer som RKR utfärdat (LKR 1997:614, 1 kap 3§) resultatet av praxisundersökningen visar att 64 procent följer de kraven (RKR 2007:8).

1.2.2 Tidigare forskning om följsamhet

Av tidigare praxisstudier som redogjorts för framgår att bristande följsamhet ofta förekommit i svenska kommuners årsredovisningar sedan LKR infördes 1998 (Falkman & Tagesson 2008:271f; Haraldsson & Tagesson 2014:295; Donatella 2016a:171ff).

Den genomsnittliga avvikelsen från redovisningsregleringen bland 210 observerade kommuner uppgår till nästan en tredjedel. Av studien framgår tydligt att en icke-överensstämmelse mellan lagstiftningen och svenska kommuners redovisningspraxis föreligger. Emellertid hänvisas det väldigt sällan till vad de avvikit från och/eller vilka orsaker ligger bakom den. Samma fenomen förekommer även inom privat sektor. Det är dock mycket vanligare och vidsträckt inom kommunal sektor (Falkman & Tagesson 2008; Tagesson & Eriksson 2011:272f).

Enligt Tagesson och Eriksson (2011) kan den avvikelser delvis bero på, i motsats till privat sektor, att svenska yrkesmässiga revisorer som ofta är motvilliga mot förändring av redovisningsstandarder hämmar nya reglers genomförande snarare än att främja det. Studiens resultat har även indikerat brist på både kompetens och oberoende bland de svenska yrkesmässiga revisorerna och detta, i kombination med det låga intresset hos kommunernas intressenter (Zimmerman 1977), kan anses vara en möjlig förklaring till avvikelserna i kommuners årsredovisningar (Tagesson & Eriksson 2011:282f).

Donatella (2016a) konstaterar att regleringen i sig inte garanterar någon förbättrad följsamhet mot lagar och normering utan genomförande av tillsynen inom redovisningsområdet skulle kunna leda till en ökad följsamhet. Donatellas uttalande ligger i linje med de tankegångar som Falkman och Tagesson (2008) fört (Donatella 2016a:172f).

Som Brorström (1997) menar har rikspolitikerna själva varit godtyckliga gällande kommunsektorns redovisningsreglering sedan LKR trätt i kraft. Konsekvensen av detta slutar inte bara vid en försämrad följsamhet mot redovisningsregleringen, utan redovisningen riskerar att förlora sin legitimitet (Donatella 2016a:171).

Bristande följsamhet i offentlig sektor är inte något unikt fenomen som enbart förekommer i Sverige utan andra länder som infört finansiella reformer kopplade till NPM visar en tydlig indikation på avvikelser från redovisningsregleringen. I en studie från 2007 (da Costa Carvalho *et al.*) om följsamhet inom den portugisiska kommunsektorn förklaras orsaken till föreliggande låg följsamhet i årsredovisningar. Författarna påpekar bland annat avsaknad av både konceptuellt ramverk för finansiell rapportering och sanktioner, brist på kvalificerad redovisningspersonal och deras bristfälliga utbildning om bokföringsmässiga redovisningsmodeller samt att det inte finns någon karriärmöjlighet för auktoriserade revisorer inom den offentliga sektorn (da Costa Carvalho, Camões, Jorge & Fernandes 2007:2, 10ff).

1.2.3 Redovisningskvalitet

RKR (2015) framhäver i sin kommentar till 2013 års praxisundersökning att jämförbarhet och transparens är de avgörande redskapen som kan hålla kvalitet av redovisningar högt. De finansiella rapporterna från kommunala sektorn som upprättats i enlighet med lagar och

normering kan utgöra beslutsunderlag i fråga om kommunens finansiella ställning och ekonomiska resultat. Detta gäller även i fråga om ansvarsutkrävande av politikernas handlingar och beslut (RKR 2015; SOU 2016:24, 278). Undersökningen visar dock att det fortfarande finns brister i följsamhet mot lagar och normering. Trots de syften man ville uppnå genom olika reformer kopplade till NPM, anses låg kvalitet inom det kommunala redovisningsområdet fortfarande förekomma (Falkman & Tagesson 2008:271ff; Tagesson & Eriksson 2011:272f; Haraldsson & Tagesson 2014:288ff; Haraldsson 2016; Donatella 2016a:172). I detta avseende lyfts återigen fram öppenhet och transparens som betydande komponent i det goda politiska styret där redovisningskvalitet kan frodas.

Att definiera begreppet, *redovisningskvalitet*, är dock inte lätt och det finns en rad olika sätt att förklara redovisningskvalitet på. Ett sätt är, enligt Dechow med flera (2010), att förstå sambandet mellan redovisningskvalitet och redovisningsinformation, dvs. ju högre redovisningskvalitet, desto bättre/lättare blir det för beslutsfattandet. Eftersom information som behandlats i enlighet med redovisningsregleringen gör att de finansiella rapporterna blir mer förståeliga och därmed kan de utgöra beslutsunderlag av högre kvalitet (Dechow, Ge & Schrand 2010).

Som Donatella (2016a) diskuterar bygger finansiella rapporter oundvikligt på en rad bedömnings- och uppskattningsmoment, eftersom redovisningsregleringen inte kan diktera skraddarsydda svar på alla redovisningsfrågor som uppstår vid en bokföringsmässig redovisningsmodell. Det finns alltså en potentiell möjlighet för periodisering att utnyttjas som ett instrument för att manipulera redovisningsinformation (Donatella 2016a:33f; Donatella *et al.* 2018:2). Därför är det av yttersta vikt att noter och tilläggsupplysningar lämnas förenligt med lagar och normering för att uppnå en rättvisande bild av finansiell ställning och ekonomiskt resultat (RKR 2012; RKR 2013:3).

1.3 Syfte

Som tidigare redovisats för förekommer avvikelser från lagar och normering i de kommunala redovisningarna trots att LKR varit i kraft sedan 1998. Den första januari 2019 infördes en ny Lag om Kommunal Bokföring och Redovisning (LKBR) och det talas mycket om efterlevnad av den nya lagstiftningen. Det verkar dock som att inte alla delar samma åsikt utan vissa är

skeptiska gällande ytterligare lagstiftning (se exempelvis debattartiklar ur Kommunal Ekonomi⁶) medan andra välkomnar och ser det som en institutionell förändring (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella 2016a:172f) som förhoppningsvis kan förbättra följsamhet mot redovisningsregleringen (Donatella 2016a:173). I studien som Falkman och Tagesson (2008) genomfört fastslås att, för att kunna uppnå hög redovisningskvalitet, är det viktigt att det finns redovisningsstandarder av hög kvalitet, vidareutbildningsmöjligheter för personal som arbetar med redovisning, samt att en professionell revision skall finnas på plats (Falkman & Tagesson 2008:282). En av de slutsatser som Haraldsson och Tagesson (2014) kommit fram till i sin forskning, är att i den svenska kontexten där sanktioner saknas kan det förekomma låg följsamhet i den finansiella rapporteringen (Haraldsson & Tagesson 2014:306f).

Bristande följsamhet inom kommunal redovisning är ett välkänt fenomen, men trots detta har väldigt få studier kring det området genomförts. De tidigare studierna (se exempelvis Tagesson 2010; Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella, Haraldsson & Tagesson 2018) som har forskat på redovisningskvalitet med olika mått, vid olika tidpunkter, fick olika resultat. Dessutom pågår fler diskussioner kring införandet av sanktioner och skärpt lagstiftningar än någonsin. Som Falkman och Tagesson (2008) påpekat finns det ett stort behov av mer forskning och kunskap inom kommunal redovisning samt mer utvecklade teoretiska ramverk (Falkman & Tagesson 2008:282).

Både de varierande resultaten som tidigare studier kommit fram till och de kunskapsluckor som nu nämns inom redovisningsforskning har motiverat mig att skriva om redovisningskvalitet i kommunal sektor. Denna uppsats ämnar därför genomföra en empirisk undersökning av samtliga kommuner i landet som analyserar följsamhet mot lagar och normering utifrån ett agentteoretiskt perspektiv. Som mått på redovisningskvalitet mäts följsamhet specifikt kring en rekommendation, 11.4 om materiella anläggningstillgångar, som RKR angett.

Syftet med denna uppsats är därmed att förklara varför kommunernas redovisningskvalitet skiljer sig åt.

⁶ Kommunal Ekonomi, medlemstidning för kommunalekonomernas förening (nr 4, 5 & 6, 2016).

Tidigare forskning som studerat följsamhet har mest fokuserat på att antingen titta på hur följsamhetsgraden skiljer sig bland olika poster i årsredovisningar, eller i vilken utsträckning de sakkunniga revisorerna påverkar följsamhet i offentlig sektor, eller av vilka faktorer följsamhet påverkas eller ej påverkas utifrån de olika teorierna.

Den här uppsatsen använder sig också av den s.k. agentteorin, för att analysera vilka faktorer som förklarar följsamhet. Uppsatsen fokuserar på en post, materiella anläggningstillgångar, baserat på 290 kommunernas utfall som visas i årsredovisning 2017. Det bidrag som denna uppsats tillför är en utvidgning av redovisningsforskningen i kommunal sektor genom en empirisk studie av samtliga kommuner i landet, vilket fyller på kunskapsluckor i ämnet, särskilt inom redovisningskvalitet.

1.4 Disposition

I följande kapitel, *Teoretisk referensram*, redogörs för uppsatsens teoretiska referensram som bygger på agentteorin. Kapitlet börjar med en övergripande beskrivning av teorin och sedan beskrivs den intressekonflikt, varifrån hypoteserna härleds. Hypoteserna testas på data dels från 2017 årsredovisningar av 290 kommuner och dels RKR:s rekommendation 11.4 om materiella anläggningstillgångar. I kapitel 3, *Metod*, redogörs för operationalisering av de mått som förklarar redovisningskvalitet, tillvägagångssätt för dataurval och datainsamling av variabler samt ett resonemang kring hypotesprövning. Vidare presenteras de statistiska analyserna, resultaten av hypotesprövningarna och utfall av hypoteserna sammanställs i kapitel 4, *Resultat*. I uppsatsens sista kapitel, *Slutsatser*, kopplas resultaten till den teoretiska referensramen, korta reflektioner kring hypotesprövning görs, samt uppsatsens syfte återkopplas och det förs en problemdiskussion kring de funna resultaten. Sedan ges förslag även till fortsatt forskning. Därefter följer en *källförteckning* över de hänvisade referenserna samt en *bilaga* till RKR:s rekommendation 11.4 om materiella anläggningstillgångar.

2. Teoretisk referensram

2.1 Agentteori

Agentteorin fokuserar på ett agent-principal-förhållande som ligger till grund för en intressekonflikt där brist på kongruens mellan agentens handlingar och principalens intresse föreligger. Den existerande konflikten ger upphov till att principalen övervakar agenten då principalen kan bli missgynnad när agenten handlar i egenintresse (Zimmerman 1977:117f; Artsberg 2005:83f; Bhimani 2008:138; Frostenson 2015:63ff). Enligt agentteorin är agenten i det ekonomiska förhållandet nyttomaximerande, drivs av ett egenintresse och betar sig opportunistiskt. Av denna anledning behöver principalen, som också vill maximera sin egen nytta, kontrollera agenten på olika sätt för att hålla nere “transaktionskostnader” som är kopplade till kontraktsförhållandet (Zimmerman 1977:117f; Pastoriza & Ariño 2008:3; Frostenson 2015:64f). I agent-principal-förhållandet uppstår även en informationsasymmetrisk situation där principalen har mindre eller sämre tillgång till information än agenten, vilket möjligtvis kan missgynna principalen (Bhimani 2008:138f; Collin, Haraldsson, Tagesson & Blank 2017:394).

2.1.1 Agentproblem och redovisning

Agentteorin uppkom under 1970-talet då både samhället och forskningen uppmärksammade redovisningens ekonomiska konsekvenser samt dess “politisering” och teorin har använts av många som vill förklara fenomen som redovisningsval och redovisningsreglering (Artsberg 2005:82ff).

Enligt Zimmerman (1977) är redovisningen ett aktivt samspel av båda aktörerna som styrs av olika syften specifikt gällande redovisningsinformation (Zimmerman 1997:117). Agentteorin som byggs på ett kontraktsförhållande mellan agent och principal därmed förklarar hur agentproblemet påverkar val av redovisningslösningar och användande av redovisningsinformation.

Redovisningens funktion är bland annat att tillgodose informationsbehov som finns hos intressenter (principal) såsom aktieägare, investerare och långgivare så att de sedan kan dra nytta av den redovisningsinformation som ett beslutsunderlag inför olika ekonomiska frågor, exempelvis, resursöverföring, resursfördelning, och ansvarsutkrävande. I det här sammanhanget spelar redovisningsinformation en viktig roll i redovisningssystemet speciellt där agent-principal-förhållandet uppkommer (Falkman & Tagesson 2008:273; Donatella 2016a:26f).

2.1.2 Agentteorin i kommunal sektor

Agent-principal-förhållanden förekommer i alla former av organisationer oavsett inom privat eller offentlig. Agentproblemet uppkommer således så länge principalen delegerar beslutsfattande befogenhet till agenten (Zimmerman 1977:111ff; Falkman & Tagesson 2008:272f; Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson 2009:144ff). Det är dock enklare att identifiera agent-principal-förhållandet i den privata sektorn än i den offentliga sektorn. I den privata delegerar ägarna (principal) beslutsfattandet över sitt kapital till ledningen (agent). Där ledningen (agent) hålls ansvarig för verksamheten fungerar årsredovisningar som ett övervaknings- eller styrinstrument (Zimmerman 1977:110ff; Mack & Ryan 2006:593ff).

Som Zimmerman (1977) och Donatella (2016a) konstaterar kan kommuninvånare betraktas som principal och kommunpolitiker som agent utifrån det resonemanget att kommuninvånarna delegerar befogenheter till politikerna att förvalta kommunen under mandatperiod (Zimmerman 1977:117; Donatella 2016a:28). Emellertid väljer inte kommuninvånarna (principal) att övervaka sin motparts (agent) handlingar på samma sätt som man hade gjort i privat sektor. Detta kan delvis bero på den obligatoriska associationsformen som får kommuninvånarna ingå i kontraktet med kommunen på ett tvingande sätt, dvs. kommuninvånarna måste betala kommunalskatt oavsett de är nöjda med sin kontraktsparts agerande eller inte. Dessutom är det inte lätt att tillgodose alla kommuninvånarnas förväntningar på kommunal service (Tagesson 2010:8ff; Donatella 2016a:27ff). De unika förutsättningar som föreligger i den kommunala sektorn kallas *den kommunala särarten* och under de omständigheterna finner kommuninvånarna det mindre betydelsefullt att övervaka sin agent (Donatella 2016a:27f).

2.2 Intressekonflikt utifrån agent-principal-förhållandet

Agentteorins grundläggande idé bygger på ett kontraktsförhållande mellan agent och principal där både partners intresse samverkar utifrån sina handlingsalternativ. Agentteorins grundantagande, att individen är opportunistisk och drivs av sitt egenintresse, ger upphov till agentproblemet (Pastoriza & Ariño 2008:3). Eftersom individen alltid kommer att välja det som ger maximal nytta till sig själv (Davis, Schoorman & Donaldson 1997:22) kommer agenten att agera i sitt eget intresse snarare än i principalens intresse (Pastoriza & Ariño 2008:3). Av denna anledning kommer det att vara intressant att kartlägga hur agent-principal-förhållandet skapas efter kontraktsparternas egna intresse i den svenska kommunsektorn. I de fortsatta avsnitten redogörs således för intressekonflikt utifrån ett agentteoretiskt perspektiv.

2.2.1 Kommunfullmäktige - Kommuninvånare

Enligt Kommunallagen (2017:725) blir kommunfullmäktige vald av röstberättigade kommunmedlemmar (1 kap 4§), vid vilket ett agent-principal-förhållande uppstår. Detta i sin tur utgör en grund för en intressekonflikt mellan kommunfullmäktige och kommuninvånare.

Utifrån resonemanget som redovisats för tidigare blir det politiska styret (agent) en kontraktspart i praktiken och ansvarar för sin handling över beslutsfattande inom kommunal redovisning (Donatella 2016a:28). Kommuninvånarna blir således den andra kontraktsparten (principal) i praktiken som delegerar beslutsfattandet till kommunfullmäktige över sitt kapital (Zimmerman 1977:110f; Donatella 2016a:27f).

2.2.2 Kommuner - Staten

Mellan kommuner och staten föreligger ett tydligt kontraktsförhållande genom statsbidrag⁷, vilket innebär att staten lämnar statsbidrag till kommunerna i utbyte mot att kommunerna ska

⁷ Enligt Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) hänvisning om statsbidrag ”används generella statsbidrag i systemet för kommunalekonomisk utjämning till att utjämna för skillnader i intäkter eller strukturella förutsättningar.

Inom dem regleras också för utökat eller minskat uppdrag mellan staten och kommunsektorn enligt finansieringsprincipen”. <https://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/budgetochplanering/statsbidrag.1403.html>

förvalta sin verksamhet på ett tillförlitligt sätt och tillgodose kommuninvånarnas behov (Donatella 2016a:28f). I KL (2017:725) står det även att ”budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna” (11 kap 5§).

Som Donatella (2016a) beskriver ligger de hårda kraven som ställs framför kommunerna till grund för ett agent-principal-förhållande. Statens delegerade resurser och uppgifter gentemot kommunerna kan ses som att staten har ett visst intresse av att kontrollera kommunernas handlingar och detta i sin tur gör att kommuner anstränger sig för att uppfylla de uppsatta kraven av staten. Eftersom om de skulle misslyckas med dessa förväntningar riskerar de förlora i nästa val och detta kan medföra att de förlorar sin makt på den politiska marknaden (Donatella, 2016a:29f).

2.2.3 Kommunstyrelse - Kommunfullmäktige

Enligt LKR (1997:614) ligger ansvaret för upprättande av årsredovisningen hos kommunstyrelsen (3 kap 4§) och enligt KL (2017:725) utses kommunstyrelsen av kommunfullmäktige (3 kap 3§). Intresset att maximera sin egennyttan hos både kommunstyrelsen och kommunfullmäktige vid detta kontraktsförhållande kan uttryckas som önskan om att bli omvald och/eller att utvidga karriärmöjligheten på den politiska marknaden (Zimmerman 1997; Falkman & Tagesson 2008:272).

2.2.4 Kommunstyrelse - Kommuninvånare

Utifrån resonemanget från föregående avsnitt kan det antas att kommuninvånare indirekt väljer kommunstyrelse som utses av kommunfullmäktige, vilket resulterar i ett agent-principal-förhållande mellan kommunstyrelse och kommuninvånare. I och med enligt LKR (1997:614) utgör kommunstyrelsen den parten som egentligen bär det ansvaret för upprättande av årsredovisningen (3 kap 4§) kan man tänka sig att redovisningsinformation som kan gynna kommunstyrelsens (agent) intresse troligtvis kommer att föredras framför kommuninvånarnas (principal) intresse (Zimmerman 1977; Donatella 2016a:31f).

2.2.5 Tjänstemän - Kommunpolitiker

Även om kommunstyrelsen har ansvar för upprättande av årsredovisningen och kommunfullmäktige kan ansvarsutkräva gentemot kommunstyrelsen utifrån redovisningsinformationerna enligt LKR (1997:614, 3 kap 4§) är sådana professionella grupper som ekonomer och ekonomichefer som faktiskt utför de finansiella rapporteringarna (Donatella 2016a:102f). Utifrån det resonemanget kan tjänstemän som i praktiken utför redovisningen anses vara agent och kommunpolitiker blir således principal. Tjänstemän som tros vilja tillfredsställa sitt egenintresse kommer troligtvis att redovisa på ett sådant sätt som gynnar sin ställning gentemot sin principal (Zimmerman 1997; Donatella 2016a:31ff).

2.2.6 Sakkunniga revisorer - Kommunrevisionen

I KL (2017:725) anges att ”revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisions sed” (12 kap 8§). Förhållandet mellan sakkunniga revisorer och kommunrevisionen vilar på ett upphandlat avtal och i den meningen kan det konstateras att en intressekonflikt uppkommer, vilket innebär att båda parter kommer att agera i linje med sin egen nytta.

2.2.7 Tjänstemän - Sakkunniga revisorer

Som framgått av tidigare avsnitt är det ekonomer och ekonomichefer i kommunsektorn som genomför finansiella rapporteringar (Donatella 2016a:102f) och sakkunniga revisorer som är utvalda av kommunrevisionen ska enligt KL (2017:725) granska finansiella rapporteringar förenligt med god revisions sed (12 kap 8§). Vid det här uppdragsgenomförandet anses att ett agent-principal-förhållande uppkommit indirekt där tjänstemännen kan anses vara agent och sakkunniga revisorer principal.

2.3 Hypotesformulering

2.3.1 Storlek

Enligt Bolivar med flera (2013) och Collin med flera (2017) ges mer resurser till större kommuner beroende på att antalet kommuninvånare är större. Detta kommer att resultera i att det i större kommuner ställs högre krav på de finansiella rapporterna. Eftersom kommuninvånarna är angelägna att veta hur deras kapital förvaltas kommer detta att leda till en större press på kommunerna, vilket i sin tur frambringa högre grad av transparens i årsredovisningarna (Bolivar *et al.* 2013:562; Collin *et al.* 2017:395). Den intressekonflikt som uppstår till följd av press från kommuninvånarna kan förklaras ur ett agentteoretiskt perspektiv.

Applikationen av agentteorin på politiska incitament och finansiella rapporter som gjorts av Zimmerman (1977) ligger till grund för resonemanget att kommunpolitikerna kommer att anstränga sig för att tillfredsställa kommuninvånarna i avsikt att bli omvalda (Falkman & Tagesson 2008:272; Donatella 2016a:27). I agentteorin anses intresset hos de röstberättigade kommuninvånarna att granska hur deras skattemedel tillhandahålls som central. Detta kan förklaras utifrån principalens intresse i relation till sin agent eftersom kommuninvånarnas nytta påverkas av hur kommunen bemöter deras behov och hur väl kommunen tillhandahåller service (Zimmerman 1977:117ff; Donatella 2016a:29). Emellertid behöver de större kommunerna frambringa korrekt redovisningsinformation eftersom det finns fler intressenter än de små (Zimmerman 1977:118f). Större kommuner kan bli mer bevakade av media än de små. Även kommunpolitikernas begränsade utrymme för social kontroll i större kommuner kan medföra bättre följsamhet än i de små (Falkman & Tagesson 2008:274f). Dessutom har kommunstorlek en viss betydelse utifrån ett resursrelaterat perspektiv eftersom större kommuner med mer resurser än små eventuellt kan attrahera kompetenta och specialiserade tjänstemän såsom redovisningsexperter, vilket i sin tur bidrar till högre redovisningskvalitet (Donatella 2019:13).

Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv kan det tänkas att följsamhet mot lagar och normering kommer att öka med större antal kommuninvånare, dvs. större antal principaler i en kommun (Falkman & Tagesson 2008:274f). Således kan nedan hypotes härledas:

H1: Det finns ett positivt samband mellan storlek och redovisningskvalitet.

2.3.2 Skattesats och skattebas

Zimmerman (1977) argumenterar att utifrån det agentteoretiska perspektivet är det rimligt att anta att principalen är villig att övervaka agenten mer och ställer större krav på agenten gällande de finansiella rapporterna om kommuninvånarna tillför kommunen större resurser i form av en högre skatt (Zimmerman 1977:117). En rad studier har också visat att när skattesatsen är hög kommer kommuninvånarna att kräva mer redovisningsinformation för att granska hur väl deras kapital förvaltas, dvs. ju högre skatt som betalas, desto större tryck hos de agenterna (Tagesson, Klugman & Ekström 2013:221f; Haraldsson & Tagesson 2014:298; Collin *et al.* 2017:393f). Att kommunen med större antal kommuninvånare får mer skatteintäkter kan likställas med att kommunen består av kommuninvånare vars inkomster är höga. Detta kan utifrån agentteorin tolkas som att kommuninvånare (principal) som är höginkomsttagare blir mer angelägna att kontrollera kommunens finansiella rapporteringar. Ur det resonemanget ställs nedan hypoteser:

H2a: Det finns ett positivt samband mellan skattesats och redovisningskvalitet.

H2b: Det finns ett positivt samband mellan skattebas och redovisningskvalitet.

2.3.3 Statsbidrag

Som nämnts tidigare har kommuner fått i uppdrag utav staten att förse med service till kommuninvånarna och andra brukare (Donatella 2016a:28) och även lagreglerats det att kommunens budget ska upprättas så att dess kostnader inte överstiger intäkter (KL 2017:725, 11 kap 5§). Detta innebär att kommuner som får statsbidrag av staten inför varje räkenskap ingår i ett kontrakt genom statsbidrag. Staten (principal) som både finansiär och lagstiftare tros vilja att övervaka om kommunerna har uppfyllt de kraven och även kan tänkas det att staten kommer att pressa på kommunerna (agent). Möjligtvis kommer statsbidrag att påverka i vilken grad en kommun följer regelverk eftersom resurserna som staten tillför kommunerna gör att kommunerna blir beroende av staten. Detta kan innebära att kommunerna kommer att vilja att visa bättre följsamhet mot redovisningsregleringen (Donatella 2016a:28f).

I en empirisk studie som da Costa Carvalho med flera (2007) genomfört har ett positivt samband mellan statsbidrag och följsamhet i den kommunala sektorn funnits och de visade även ett tydligt samband mellan statsbidrag och årets resultat (da Costa Carvalho *et al.* 2007:10ff).

Emellertid beskriver Collin med flera (2017) att den storleken av skatteintäkter varje kommun har ligger till grund för skatteutjämningsystemet, dvs. tilldelning av statsbidrag till kommuner. Detta innebär att kommuner, exempelvis, med mycket skatteintäkter ska överföra pengar till staten och sedan omfördelas resurser till kommuner med lägre intäkter. Detta kommer troligtvis att göra att kommuner med låga skatteintäkter vill ge signaler till staten att de är berättigade till statsbidrag. Även har tidigare forskning diskuterats om problematiken om bidragsberoende hos kommunerna (Collin *et al.* 2017:393f).

Trots att kommunerna är resursberoende i relation till statens bidrag kommenterar Donatella (2016a) att det är högst sannolikt att staten inte agerar vid avvikelser från kommunernas ansvar att tillhandahålla grundläggande samhällsservice. Det vill säga att det inte kan förväntas att kommunerna får direkta påföljder eller sanktioner (Donatella 2016a:29). Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv och tidigare framkomna empiriska resultat riktas följande hypotes, dvs. ju mer statsbidrag en kommun (agent) får av staten (principal), desto bättre följsamhet mot regelverk.

H3: Det finns ett positivt samband mellan statsbidrag och redovisningskvalitet.

2.3.4 Sakkunniga revisorer

Enligt KL (2017:725, 12 kap 1§) är de förtroendevalda revisorernas uppgift bland annat att granska om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild och verksamheten förvaltas konsekvent med de uppsatta målen. I kommunallagen (12 kap 8§) anges även att förtroendevalda revisorer ska få professionellt stöd av sakkunniga som de själva anlitar, dvs. *yrkesmässiga revisorer*. Stödets omfattning bestäms av de förtroendevalda revisorer själva och vid anlitan av de yrkesmässiga revisorerna skall kommunrevisionen följa Lagen om Offentlig Upphandling (LOU). Gällande revision har Sverige en ganska koncentrerad marknad som består av mest *Big 4*: EY, Deloitte, KPMG och PwC (Donatella *et al.* 2018:2ff).

I den här strukturen där både sakkunniga revisorer och förtroendevalda revisorer ingår en form av kontrakt uppstår ett agent-principal-förhållande och vid kontraktförhållandet bör det uppmärksammas att agentproblem kan förekomma på grund av en informationsasymmetrisk situation (Zimmerman, 1977; Bhimani 2008:138f; Collin *et al.* 2017:395; Donatella *et al.*

2018:4). Dessutom kan intentionen att maximera sin egennyttas troligtvis föreligga vid intressekonflikten utifrån ett agentteoretiskt perspektiv (Zimmerman 1977; Davis *et al.* 1997; Artsberg 2005; Pastoriza & Ariño 2008).

Som Donatella med flera (2018) framhäver föreligger det en potentiell risk att en revisionsfirma kan utnyttja sin informationsfördel för att maximera egennyttan speciellt då den offentliga sektorn inte har så stort intresse för redovisning och revision jämfört med den privata sektorn. Författarna menar att detta möjligtvis kan leda till brist på revisionskvalitet (Zimmerman, 1977; Donatella *et al.* 2018:3f).

Utifrån agentteorin kan det antas att sakkunniga revisorer (agent) också är vinstmaximerande individer som agerar opportunistiskt, samt motiveras av både monetära och icke-monetära nyttor, såsom långa uppdrag hos kund (principal), gott ryckte, social status med mera. För att hålla ett revisorsuppdrag under längre tid kan sakkunniga revisorer välja att undvika besvärliga konflikter med sina befintliga kunder (Tagesson, Sjö Dahl, Collin, Olsson & Svensson 2006:3f).

Under 90-talet då de svenska kommunerna har börjat anlita yrkesrevisorerna från marknaden var PwC den dominerande aktören, men de andra *Big 4* byråerna kom in i bilden gradvis (Donatella *et al.* 2018:5). Av studien som Tagesson med flera (2015) genomfört framgår att revisionsbyråerna använder sig av *lowball*-strategi⁸ för att få marknadsandelar (Tagesson, Glinatsi & Prah 2015:274), vilket indikerar att olika strategier tillämpas bland de byråerna.

Dessutom finns det skillnader mellan revisionsbyråerna i fråga om rekryteringsstrategi, träningsprogram, förfarandeprocesser, interna strukturer, företagshistoria och kundkrets. Detta ger tillräcklig anledning att tro att olika revisionsbedömningar förekommer vid granskningen. Utifrån det resonemanget kan det antas att revisionskvaliteten kan skiljas åt mellan revisionsfirmor (Donatella *et al.* 2018:5) och således härleds följande hypotes:

H4: Anlitade sakkunniga revisorer påverkar kommunernas redovisningskvalitet.

⁸ ”*Lowball*”-strategi är en sorts försäljningsteknik där ett lägre pris än det verkliga priset för gods eller tjänst avsiktligt erbjuds för att sedan höja priset för att öka vinsten (Wikipedia: <https://en.wikipedia.org/wiki/Low-ball>)

3. Metod

För att uppnå uppsatsens syfte studeras ett fenomen, *följsamhet*, och dess samband med fem variabler; *storlek*, *skattesats*, *skattebas*, *statsbidrag* och *sakkunniga revisorer*, genom hypotesprövning. För detta kommer en statistisk undersökning att genomföras, dvs. uppsatsen tillämpar en kvantitativ metod för empirisk analys.

Multipel regressionsanalys (MRA) är en lämplig metod då man vill analysera hur en beroende variabel påverkas av flera förklarande variabler (Körner & Wahlgren 2005:170). När det gäller MRA är alla beroende variabler antingen ”intervall- eller kvotskalan”, dvs. kvantitativa variabler (Djurfeldt, Larsson & Stjärnhagen 2018:157) och detta anses vara MRA:s styrka. Detta eftersom så länge beroende variabler är ”kvantitativa och icke-binära” går det att testa med alla sorters oberoende variabler (Ibid:311). MRA har därför tillämpats av liknade studier inom redovisningskvalitet, exempelvis, da Costa Carvalho med flera (2007), Falkman och Tagesson (2008), Collin med flera (2009), Bolívar med flera (2013), Collin med flera (2017), Donatella med flera (2018) samt Donatella (2019).

Uppsatsens analys byggs således på MRA då den beroende variabeln, *följsamhet*, är kvantitativ och icke-binär. Flera oberoende variabler kommer även att testas på samma gång i analysen, vilket också är MRA:s styrka (Djurfeldt & Barmark 2009:105). För den statistiska analysen används ett statistikprogram, Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

3.1 Operationalisering

Med *operationalisering* menas att göra omätbara begrepp till mätbara (Körner & Wahlgren 2005:15), dvs. om en uppsats är avsedd att analysera hur bra *följsamhet* som råder i 290 kommuner bör begreppet *följsamhet* operationaliseras till konkret mätbara variabler.

För att operationalisera uppsatsens syfte kommer följande att fokuseras på i de fortsatta avsnitten: *vilka mått på redovisningskvalitet som skall undersökas, hur de måtten skall operationaliseras och samlas in samt hur dataurvalet skall genomföras.*

3.2 Datainsamling

Vid sambandsanalys diskuteras vad som är verkan samt vad som är orsak och i orsakssambandet alltid finns minst en variabel, *beroende variabel*, som påverkas av en annan variabel, *oberoende variabel* eller *förklarande variabel* (Körner & Wahlgren 2005:67; Djurfeldt *et al.* 2018:138). Djurfeldt med flera hävdar att i vetenskapliga sammanhang ersätts ”vårt sunda förnuft” av ”teoretiska resonemang” och med stöd av det teoretiska resonemanget går det att förklara de ofta ”osynliga orsaksmekanismer” (Djurfeldt *et al.* 2018:138f).

Efter att begränsat vilka uppgifter som är relevanta för uppsatsens syfte utifrån ett agentteoretiskt perspektiv sattes datainsamlingsprocessen igång. De relevanta uppgifterna utgör förklarande variabler och de variablerna antas förklara en viss påverkan på den beroende variabeln, följsamhet.

3.2.1 Beroende variabel

3.2.1.1 Följsamhet som mått på redovisningskvalitet

Avsaknad av tilläggsupplysningar i noter kan ge upphov till att en rättvisande bild saknas och att det därför blir svårt att jämföra finansiell ställning och verksamhetsresultat mellan kommuner (RKR 2012; RKR 2013:3). Tidigare studier om redovisning inom kommunal sektor har använt sig av följsamhet mot redovisningsregleringen som mått på redovisningskvalitet (se exempelvis da Costa Carvalho *et al.* 2007; Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donetella 2019) och utifrån det resonemanget kommer i uppsatsen också att tillämpas samma mått i syfte att se hur väl kommunerna lever upp till lagreglerade krav vid upprättande av årsredovisningar. Uppsatsen kommer att använda begreppet, *följsamhetsmått*, som ett mått på redovisningskvalitet.

För operationalisering av följsamhet mot redovisningsregleringen undersöks i denna uppsats 290 kommuners⁹ följsamhet specifikt kring RKR:s rekommendation 11.4 om materiella

⁹ ” (...) Det finns 290 kommuner och 20 regioner i Sverige ... Gotland är kommun med landstingsuppgifter och regionalt utvecklingsansvar och har också rätt att kalla sig region”. Ur Fakta om kommuner och regioner (SKL: <https://skl.se/tjanster/kommunerregioner/faktakommunerochregioner.432.html>)

anläggningstillgångar¹⁰. För att undersöka lämnade tilläggsupplysningar av samtliga kommuner i Sverige i enlighet med LKR och RKR:s krav har årsredovisningen för 2017 valts ut. Skälet att välja 2017 är att det vid uppsatsens uppstartskede är den senaste tillgängliga årsredovisningen hos kommunerna. Nästan alla årsredovisningar för 2017 är tillgängliga på kommunernas hemsida med några undantag, vilket till sist löstes via mejlkontakt med ekonomichefer på de berörda kommunerna.

Anledningen till att samtliga kommuner väljs ut är att ju större det empiriska underlaget är, desto starkare blir basen för förklaring av sambandet mellan följsamhet och de faktorer som skall kontrolleras.

Följsamhet gällande innehåll eller avsaknad av tilläggsupplysningar blir ett mått som mäter redovisningskvalitet. Följsamhet mäts genom uträkning mellan de totala tilläggsupplysningarna som RKR angett och lämnade tilläggsupplysningar i kommunal årsredovisning. I det resonemanget bör följsamhet som mäter redovisningskvalitet ligga så nära 100 procent som möjligt.

Om det totala antalet tilläggsupplysningar som skall lämnas är 10 och antalet av lämnade tilläggsupplysningar är 7 blir följsamhetsmåttet 70 procent, dvs. $(7/10)*100$. Följsamhetsmått på 100 procent nås genom att lämna in alla obligatoriska tilläggsupplysningar, dvs. $(10/10)*100$.

Enligt RKR:s rekommendation 11.4 om materiella anläggningstillgångar skall totalt 13 stycken upplysningar¹¹ lämnas (se exempelvis RKR 11.4¹²) och uppgiften om en kommun har följt rekommendationen samlas in genom noggrann läsning av årsredovisning 2017. Under tiden datainsamlingen har pågått visade det sig att årsredovisning 2017 från en kommun som tillhör

¹⁰ Redovisningsregler för materiella anläggningstillgångar finns i Lagen (1997:614) om kommunal redovisning (6 kap 6§) samt (7 kap 8§) och även i rekommendationen om materiella anläggningstillgångar (RKR 11.4). Av dessa framgår att "materiella anläggningstillgångar ska tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet. Tillkommande utgifter för värdehöjande arbete men ej reparation och underhåll får läggas till anskaffningsvärdet. Avskrivning ska göras systematiskt under tillgångens nyttjandetid från att anläggningen är färdig att tas i bruk och komponentavskrivning ska tillämpas för de anläggningar där nyttjandetiden för anläggningens väsentliga komponenter skiljer sig. Vidare framgår av rekommendationen att ett antal upplysningar lämnas i not" (1 kap 3§).

¹¹ Se Bilaga 1 om RKR:s rekommendation om 11.4 materiella anläggningstillgångar.

¹² " (...) Upplysningar ska lämnas om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och därför inte aktiveras. (Vägledning för denna bedömning finns i Rådet för kommunal redovisningsinformation om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde.) Vidare ska upplysningar lämnas om den redovisningsprincip som tillämpats vid beräkning av kostnader för återställande av den plats där en materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd" (RKR 11.4).

Skåne län är under laglighetsprövning. Hoppades på att den årsredovisningen skulle offentliggöras åtminstone innan analysen börjar men tyvärr fick ett besked från den berörda kommunen om att ingenting är klart än.

RKR:s rekommendation 11.4 om materiella anläggningstillgångar har valts av två anledningar. Den första är att materiella anläggningstillgångar är en av de stora ekonomiska posterna som kommunerna måste förhålla sig till. Den andra anledningen är att resultaten av tidigare praxisundersökningar, bland annat från 2013 års praxisundersökning. Enligt 2013 års praxisundersökning har både områdena redovisning av hyres-/leasingavtal (43 st¹³) och redovisning av intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar (43 st) de högsta avvikelserna från RKR:s rekommendationer och därefter följer redovisning av materiella anläggningstillgångar (37 st) (SOU 2016:24, 277).

3.2.2 Oberoende variabler

3.2.2.1 Storlek

I sin studie konstaterar Bolivar med flera (2013) att även om vissa studier har funnit att det inte föreligger något signifikant samband mellan kommunens storlek och kvaliteten av årsredovisningar kan organisationens storlek ses som en påverkande faktor utifrån agentteorin. Eftersom det positiva sambandet mellan storlek och följsamhet, som flera tidigare studier kom fram till vid olika tidpunkter, finner stöd i ett agentteoretiskt perspektiv (Bolivar *et al.* 2013:562). Däremot menar da Costa Carvalho med flera (2007) som har funnit ett negativt samband mellan storlek och följsamhet i kommunal sektor att resultatet kan förklaras av vissa karaktäristikor såsom komplexiteten, motviljan mot förändring samt konservatismen som ofta hittas hos större kommuner (da Costa Carvalho *et al.* 2007:12).

Tidigare studier som forskat kring redovisningskvalitet i kommunal sektor har valt storlek som en lämplig variabel som förklarar påverkan på den beroende variabeln, följsamhet (se exempelvis da Costa Carvalho *et al.* 2007; Falkman & Tagesson 2008; Tagesson *et al.* 2013; Bolivar *et al.* 2013; Haraldsson & Tagesson 2014; Collin *et al.* 2017; Donatella *et al.* 2018).

¹³ Antal avvikelse från de lagreglerade tilläggsupplysningarna som måste lämnas i årsredovisning (se exempelvis SOU 2016:24).

Med samma avsikt som tidigare studier väljs storlek som den oberoende variabeln i multipel regressionsanalys (MRA). Antal kommuninvånare är det mått som mäter kommunens storlek. Siffrorna som används i den här analysen är hämtade ifrån SCB:s befolkningsstatistik från 2017.

3.2.2.2 Skattesats

Begreppet, *skattesats*, som används i uppsatsens analys är den totala kommunala skattesatsen och den består av två delar: kommunal skattesats och landstingsskattesats¹⁴.

Skattesatsens påverkan på följsamhet har också bevisats av tidigare forskning (Tagesson *et al.* 2013; Haraldsson & Tagesson 2014; Collin *et al.* 2017) och utifrån samma resonemang som fördes ovan om kommunens storlek, är det rimligt, enligt agentteorin, att anta att när kommuninvånarna tillför större resurser i form av en högre skattesats är de mer benägna att granska hur medlen används (Zimmerman 1977). Skattesats används således som en förklarande variabel till följsamhet och det kommer att bli intressant att testa om det går att påvisa samma resultat som tidigare forskning funnit gällande sambandet med följsamhet. Den skattesats som används i uppsatsens analys är den totala skattesatsen för år 2017 och är hämtad från SCB:s datastatistik.

3.2.2.3 Skattebas

Skattebasen som används i den här analysen beräknas som en summa av de totala skatteintäkterna och generella statsbidrag & utjämning dividerat med kommuninvånarantal. Detta mått, som även går att benämnas som *invånarnas skattekraft*, har använts av tidigare studier som undersöker sambandet med följsamhet (se exempelvis Tagesson *et al.* 2013; Haraldsson & Tagesson 2014; Collin *et al.* 2017) och föredras som en oberoende variabel eftersom den indikerar kommuninvånarnas kraft som direkt är kopplat till dess inkomstnivå, vilket förklaras av agentteorin (Tagesson *et al.* 2013). Det vill säga att höginkomsttagare som tillför mer resurser till kommunen är mer benägna att kontrollera kommunens förvaltning (Zimmerman 1977).

¹⁴ Statistikmyndighet från SCB (<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/statistikmyndighet/kommunalskatterna-2019/>)

Skattebas används således i uppsatsens analys som en förklarande variabel i MRA och det kommer att bli intressant att testa om det går att påvisa samma resultat som tidigare forskning (Tagesson *et al.* 2013; Haraldsson & Tagesson 2014; Collin *et al.* 2017) funnit gällande sambandet med följsamhet. Skattebas för år 2017 är hämtad från SCB:s datastatistik.

3.2.2.4 Statsbidrag

Med statsbidrag menas generella statsbidrag och utjämning som redovisas under årsredovisningens resultaträkning. De består av inkomstutjämning, kostnadsutjämning, regleringsbidrag, bidrag för LSS-utjämning, välfärds miljarder avseende variabeln flykting, bidrag för ensamkommande unga under 18 år, statsbidrag för ökat bostadsbyggande och kommunal fastighetsavgift.

Som nämnts tidigare ingår kommuner i ett kontraktsförhållande med staten via statsbidrag (Donatella 2016a:28) och KL (1991:900; 2017:725) reglerar hur kommunens budget skall upprättas i förhållande till kostnader och intäkter (8 kap 1§; 11 kap 5§).

Eftersom det finns tillräckligt med anledning att tro att resursberoendeförhållandet mellan kommun (agent) och staten (principal) bör leda till att kommuner som har större behov av statsbidrag än kommuner som inte har det behovet, tenderar att visa bättre följsamhet (Donatella 2016a:28f; Collin *et al.* 2017:394). Det innebär att statsbidrag kan ha effekt gällande följsamhet mot lagar och normering.

Därför blir det extra viktigt att testa huruvida följsamhet påverkas av bidrag som staten tillför till kommuner ur ett agentteoretiskt perspektiv och statsbidrag sätts som en förklarande variabel i denna analys. Statsbidrags siffror för år 2017 kommer ifrån SCB:s räkenskapssammandrag.

3.2.2.5 Sakkunniga revisorer

Variabeln, sakkunniga revisorer, som inte är kvantitativa har kodats om till *dummysvariabler* enligt Djurfeldt och Barmark (2009:110) och detta görs genom att sätta värdet ”1” på alla kommuner som anlitat, exempelvis, KPMG och ”0” på alla kommuner som inte anlitat KPMG

som sakkunnigt biträde. I och med att det finns sex olika varianter¹⁵ gällande sakkunniga revisorer kommer analysen att ha sex dummyvariabler, dvs. Eget Kontor (1=Eget Kontor, 0=resterande), EY (1=EY, 0=resterande), Deloitte (1=Deloitte, 0=resterande), KPMG (1=KPMG, 0=resterande), PwC (1=PwC, 0=resterande) och Övriga (1=Övriga, 0=resterande).

Enligt Djurfeldt och Barmark (2009) kommer en revisionsbyrå bland de observerade revisionsbyråerna att anges som *referenskategori* vid kodningen (Djurfeldt & Barmark 2009:110). Bland de sakkunniga revisorerna som 290 kommuner använt sig av för 2017 årsredovisnings granskning var PwC¹⁶ den mest anlitate revisionsbyrån och av denna anledning kommer PwC att anges som en referenskategori i analysen.

Information om vilken revisionsbyrå de 290 kommunerna anlitat som sakkunnigt biträde för ekonomisk granskning har hämtats från respektive kommuners revisionsrapport avseende 2017. De revisionsrapporterna som inte gick att hämta från kommunhemsida löstes genom mejlkontakt med antingen dess ekonomichef eller kommunstyrelse.

Det bör uppmärksammas att laglighetsprövning avseende 2017 års årsredovisning hos en kommun just nu pågår och det är KPMG som granskat den här kommunen.

3.2.3 Kontrollvariabler

I detta avsnitt redogörs för de kontrollvariabler som testas i den här analysen. Anledningen till att dessa kontrollvariabler används är att, som Djurfeldt med flera (2018) poängterat, en tredje variabel som kallas för ”kontroll- eller testvariabel” ofta kan förklara föreliggande orsaker bättre och/eller upptäcka en skenbar påverkan på utfallet då de flesta orsaksförhållandena är komplexa och mer än en faktor ofta samtidigt påverkar en viss företeelse (Djurfeldt *et al.* 2018:269).

¹⁵ Deloitte, Eget Kontor, EY, KPMG, PwC och Övriga

¹⁶ *Big 4* anlitas av följande antal kommuner inklusive Gotlands kommun: PwC (141 kommuner), KPMG (74 kommuner), EY (51 kommuner) & Deloitte (9 kommuner)

3.2.3.1 Ln Storlek

I uppsatsens analys tillämpas en logaritmisk omvandling för att mäta storlek, vilket tidigare studier gjort (se exempelvis da Costa Carvalho *et al.* 2007; Falkman & Tagesson 2008; Collin *et al.* 2017). Detta eftersom i Sverige är invånarantalet inte normalfördelat, vilket innebär att en ökning med ett tal på en kommun vars invånare är mer än 500 000 inte har samma effekt på en liten kommun vars invånare är mindre 5 000 som skulle ökas med samma tal. Enligt Djurfeldt och Barmark (2009) kan en sådan variabel som har samma problematik bli mer normalfördelad genom logaritmerings process (Djurfeldt & Barmark 2009:25f).

3.2.3.2 Genomsnittlig följsamhet i län

Den genomsnittliga följsamheten i län kommer att användas som följsamhetsmått för alla kommuner i respektive län. I stället för att få in samtliga 21 län i analysen tas ett medelvärde för varje län som sedan blir den förklarande variabeln för kommuner i respektive län. Gotlands län bör exkluderas då enbart en kommun finns i Gotlands län. Den här undersökningsmetoden har också tillämpats av tidigare studier (da Costa Carvalho *et al.* 2007; Donatella 2019) där följsamhet använts som ett mått för redovisningskvalitetsforskning.

3.2.3.3 Tillhörande län

Denna uppsats avser att påvisa hur det funna resultatet påverkas när en variabel ändras och/eller läggs till. Därför väljs variabeln, tillhörande län, för att observera hur den statistiska analysen ändras när samtliga 21 län testas i stället för den genomsnittliga följsamheten i län.

I Sverige finns 21 län och varje län har en länsstyrelse¹⁷. I Förordning (2007:825) med länsstyrelseinstruktion anges vilka uppgifter länsstyrelsen har. Länsstyrelsen som är ansvarig för den statliga förvaltningen i länet (1§) skall också ha ett helhetsperspektiv på en statlig nivå i sitt uppdrag, samordna samhällsintressen och statliga myndigheters insatser (2§). Som Västra Götalands Länsstyrelse angivit på sin hemsida är den viktigaste uppgiften för länsstyrelsen att

¹⁷ "Sveriges län" ur Wikipedia (https://sv.wikipedia.org/wiki/Sveriges_%C3%A4n)

länka ”mellan människor och kommuner i länet å ena sidan och regering, riksdag och centrala myndigheter å den andra”¹⁸ (Se exempelvis Länsstyrelse Västra Götaland).

Utifrån agentteorin kan man se kommunen som agent och länet kan uppfattas som principal som vill granska att agenten följer lagar och regelverk. Därför kommer tillhörande län som statens förlängda arm att testas för att se om den kan förklara samband med följsamhet och i vilken utsträckning.

De län som de observerade kommunerna tillhör är av kvalitativ karaktär så därför kodas de om till *dummyvariabler* för operationaliseringsskäl, dvs. man gör om icke-mätbara data till mätbara med värdena på antingen ”0” eller ”1” (Djurfeldt & Barmark 2009:110; Djurfeldt *et al.* 2018:320, 373). Enligt Djurfeldt och Barmark (2009) skall en *referenskategori* anges vid kodning av flera kvalitativa variabler (Djurfeldt & Barmark 2009:110) och i den analysen väljs Västra Götalands län, vars antal kommuner är störst, som referenskategori. Informationen om tillhörande län som används i analysen hämtas ifrån SCB:s datastatistik om ”Län och kommuner i kodnummerordning”.

3.2.3.4 Statsbidrag i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning

Andel statsbidrag av den totala intäkten beräknas genom att det totala statsbidraget delas med summan av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Andelen i procentsats kommer att bli en kontrollvariabel som främst testas huruvida den påverkar följsamhet mot redovisningsregleringen och i vilken utsträckning.

Som redogjorts tidigare för antas statsbidrag ge upphov till en bättre följsamhet. Enligt agentteorin bör de kommuner som är resursberoende av staten visa en bättre följsamhet för att på ett enkelt sätt bibehålla kontraktsförhållandet. Utifrån denna logik utgör statsbidrag en kontrollvariabel i uppsatsen i hopp om att det kan ge oss en tydligare bild om hur samband mellan följsamhet och statsbidrag ser ut. Siffrorna för både statsbidrag, skatteintäkter, statsbidrag och utjämning för år 2017 är hämtade ifrån SCB:s räkenskapsammandrag.

¹⁸ ”Om Länsstyrelsen i Västra Götalands län” (<https://www.lansstyrelsen.se/vastra-gotaland/om-lansstyrelsen-i-vastra-gotaland/om-oss.html#0>)

3.2.3.5 Genomsnittligt resultat under 5 år, 2013–2017

Verksamhetsresultat under räkenskapsår är en av de mest uppmärksammade posterna för både privat och offentlig sektor eftersom årets resultat verkar som ett slutbetyg för de som förvaltat verksamheten. Uppsatsen väljer således att kontrollera genomsnittligt resultat under 5 år, 2013–2017, för att få en mer objektiv bild över perioden utan att påverkas av enstaka händelser som endast skett under 2017, exempelvis, täckning av föregående års underskott eller stor summa av statsbidrag som är kopplad till samhällsomvandling¹⁹/stadsombildning²⁰.

Det genomsnittliga resultatet under de senaste 5 åren kan därmed anses vara en adekvat kontrollvariabel i analysen av tre anledningar. Den första anledningen är att om en kommun avslutar året med ett underskott blir sannolikheten större att dra mer uppmärksamhet på sig, vilket troligtvis kan få kommunen anstränga sig att följa lagar och normering bättre för att slippa medial fokus i onödan.

Som den andra anledningen kan nämnas god ekonomisk hushållning. I synnerhet blir det extra viktigt då kravet om god ekonomisk hushållning ställts inför samtliga kommuner sedan införandet av 1992 års kommunallag (RKR 2000:11f; Falkman & Tagesson 2008:272f; Donatella 2016a:195). Enligt KL (1991:900) ”ska fullmäktige besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller landstinget” (8 kap 1§). Av denna anledning fokuserar kommuner på att årets resultat inte skall ligga för långt från noll åt båda håll, vilket annars kan äventyra att kommunens förhandlingsutrymme försämras vid underskott och/eller indikerar att för höga skatter kommuninvånarna betalat till kommunen vid överskott (Donatella 2016a).

Denna uppsats handlar inte om *Earnings Management* som härstammar från privat sektor, vilket innebär manipulation av finansiella siffror för att missleda aktieägare vid upprättande av årsredovisning med avsikt att gynna ledningens egen nytta (Healy & Wahlen 1999:368ff). Emellertid har tidigare forskning av *Artificial Earnings Management* (på svenska ofta översätts till Artificiell styrning av resultat eller kreativ redovisning eller kommunal bokslutspolitik) inom den svenska kommunalsektorn funnit att företeelsen, att styra resultat för att tillfredsställa

¹⁹ Gällivare kommuns intäkter år 2017 är extremt höga på grund av samhällsomvandling, 1 935 767 tkr

²⁰ Kiruna kommuns intäkter år 2015 är extremt höga på grund av stadsombildning, 2 259 704 tkr

det politiska styrets egennyttan, existerar (Stalebrink 2007; Donatella 2016a). I linje med studiernas iakttagelser hittar man teoretiskt stöd ur ett agentteoretiskt perspektiv. Eftersom resultatmått troligtvis kan förklara huruvida agentens inställning till tillfredsställelse av sin egennyttan påverkar hur väl kommuner följer redovisningsregleringen är det rimligt att välja det genomsnittliga resultatet under 5 år som kontrollvariabel i MRA.

Den sista anledningen som motiverar att resultatmått kan förklara följsamhet mot lagar och normering är det kommunala balanskravet. Begreppet, *balanskrav*, innebär att intäkterna i kommunsektorn skall budgeteras på ett sådant sätt att de överstiger kostnaderna för kommande år (1991:900; KL 8 kap 4§; RKR 2015). Vredin med flera (2012) konstaterar dock i tidningen, *Dagens Samhälle*²¹, att syftet med det kommunala balanskravet bör vara tvärtemot den ursprungliga avsikten med balanskravet. Kommuner skall behöva spara i goda tider och kunna spendera i dåliga tider. Författarna menar att i praktiken får kommunerna inte spara under goda tider för att spendera under dåliga tider (Vredin, Flodén, Larsson & Ravn 2012). Detta innebär att om ett överskott håller på att uppstå justerar kommunen resultatet för att visa upp den finansiella bild som gynnar den egna ställningen gentemot sina principaler.

Sammanfattningsvis kan utifrån ovan resonemang tänkas att sådana artificiella justeringar kan ligga till grund för att kommuner inte följer krav om tilläggsupplysningar eftersom de gynnas av att ge så lite redovisningsinformation som möjligt under sådana omständigheter. Det genomsnittliga resultatet under 5 år, 2013–2017, är hämtat från SCB:s räkenskapsammandrag.

3.2.3.6 Genomsnittligt resultat under 5 år i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning

Ett tydligt samband mellan statsbidrag och årets resultat som visats i studien (2007) av da Costa Carvalho med flera (da Costa Carvalho *et al.* 2007:10ff) ligger till grund för valet av denna variabel. Genomsnittligt resultatet under 5 år delat med skatteintäkterna, statsbidrag och utjämning för 2017 har valts som en kontrollvariabel för att testa huruvida den påverkar följsamhet mot redovisningsregleringen. Siffrorna för både skatteintäkter, statsbidrag och utjämning och det genomsnittliga resultatet under 5 år är hämtade ifrån SCB:s räkenskapsammandrag.

²¹ <https://www.dagenssamhalle.se/debatt/se-oever-det-kommunala-balanskravet-2133/>(Publicerad: 9 mars 2012 kl 07:30, Uppdaterad: 9 mars 2012 kl 14:23).

3.2.3.7 Genomsnittligt resultat under 5 år i relation till storlek

Som i ovan avsnitts resonemang väljs genomsnittligt resultat under 5 år som en täljare för att se hur dess relation till antalet kommuninvånare samverkar med följsamhet mot redovisningsregleringar.

3.2.3.8 Materiella anläggningstillgångar

Vid dataurvalsprocessen blev det uppmärksammat att det tros finnas ett visst samband mellan storlek av materiella anläggningstillgångar och antal lämnade tilläggsupplysningar. Ur det agentteoretiska perspektivet kommer principalen att vilja granska sådana poster som materiella anläggningstillgångar noggrant inför årsredovisningens upprättande eftersom redovisningsinformation om materiella anläggningstillgångar kan spela en stor roll för underlag till hur agenten tillhandhållit sin verksamhet. Av detta resonemang tas storleken av materiella anläggningstillgångar upp som en kontrollvariabel i analysen och siffrorna för år 2017 kommer ifrån SBC:s räkenskapsammandrag.

3.3 VIF-test

Körner och Wahlgren (2005) hävdar att det inte är lätt att formulera en lämplig regressionsmodell. Eftersom detta ”ofta innebär svåra avvägningar mellan delvis motstridande utgångspunkter”. Det är inte heller garanterat att fler förklarande variabler per automatik leder till en bättre regressionsmodell som ger bättre resultat. Dessvärre kan stark korrelation mellan förklarande variabler var för sig ge upphov till att resultaten blir delvis felaktiga och detta kallas *multikollinearitet* (Körner & Wahlgren 2005:173f; Djurfeldt *et al.* 2018:364ff). Enligt Djurfeldt med flera (2018) kan multikollinearitet orsaka problem om betavärdet ligger mellan 0,8 och 0,9 i en korrelationsmatris. Eftersom korrelationsmatrisen inte fångar alla fall av multikollinearitet brukar ett VIF-test göras för att se vilket VIF-värde de förklarande variablerna har. Om VIF-värdet överstiger 2,5 kan detta vara en indikation på att multikollinearitet föreligger (Djurfeldt *et al.* 2018:366). Eftersom en gräns vid ett VIF-värde på mellan 4,0 och 5,0 också är vanlig (Sundell 2010) kommer värdet på 4,0 att tillämpas i uppsatsens analys.

3.4 Innan hypotesprövning

3.4.1 Resonemang kring härledda hypoteser

Uppsatsens hypoteser formuleras utifrån agentteorin. Den gör anspråk på att förklara ett fenomen som råder inom kommunal redovisning, dvs. följsamhet som utgör ett mått på redovisningskvalitet. De formulerade hypoteserna riktas således mot att förklara varför kommunernas redovisningskvalitet skiljs åt utifrån den nämnda teorin. Större kommuner kan bli mer uppmärksammade och övervakade av större antal principaler än små kommuner, vilket följaktligen kan leda till bättre följsamhet mot lagar och normering enligt agentteorin. Detsamma gäller kommuner med hög skattesats, dvs. ju högre skattesats en kommun har, desto större är intresset hos kommuninvånarna att granska redovisningen. I och med att staten tillför pengar till kommunerna kommer även staten att vilja kontrollera kommunerna om verksamheten sköts som den skall.

Enligt agentteorin hamnar samtliga, oavsett om de är medvetna om det eller inte, antingen på agentens eller principalens sida vid upprättandet av kontrakt, vilket ger upphov till att intressekonflikten uppstår. Eftersom en individ är både rationell och opportunistisk kommer individen att välja de handlingarna som ger maximal nytta. Emellertid argumenterar Donaldson och Davis (1991) att en individ kan betraktas som både en agent och en Steward²² eftersom individen kan agera på ett olika karaktäristiskt sätt beroende av olika situationer (Donaldson & Davis 1991). Enligt teorin som Donaldson och Davis (1997) förespråkar är människosynen helt annorlunda från agentteorin, dvs. i den andra teorin byggs *människans modell* ("the modell of man") på en Steward. Som en logisk motsägelse av agentteorin utgår den andra teorin ifrån att en individ (Steward) sätter organisationens intresse före sitt eget, trots det kan förekomma en mindre gynnade situation (Davis *et al.* 1997:24; Pastoriza & Ariño 2008:5f).

När det gäller följsamhet mot redovisningsregleringen så är det inte rimligt att tro att det är Stewardship som avgör skillnader i följsamhet eftersom andelen Steward i en stor respektive

²² "Stewardship var ursprungligen bestående av en inrikes stewards uppgifter, från *stig* (hus, hall) och *ward* (ward, guard, guardian, keeper). *Stewardship* i början hänvisade till hushållstjänstemannens uppgifter för att föra mat och dryck till slottets matsal. Förvaltningsansvaret utvidgades så småningom att det omfattade allt hushållets behov av hushåll, service och förvaltning. Kommersiell *stewardship* tenderar att passa inhemska och servicekrav på passagerare på fartyg, tåg, flygplan eller gäster i restauranger. Det här begreppet *stewardship* fortsätter att hänvisas inom dessa specifika kategorier. *Stewardship* är nu allmänt erkänt som acceptans eller överlåtelse av ansvar till herden och skydda andras värdesaker." Översatt av Google Translate. (<https://en.wikipedia.org/wiki/Stewardship>)

en liten kommun rimligtvis är densamma, dvs. en stor kommun har lika stor andel politiker och tjänstemän som drivs av oegennyttan. Däremot kan man konstatera att en större kommun har ett större antal principaler som har ett intresse av att granska redovisningen. Uppsatsens huvudhypotes är därför att, (a) större kommuner, (b) kommuner med hög skattesats/skattebas, (c) kommuner med högt statsbidrag samt (d) kommunernas anlitate sakkunniga revisorer har påverkan gällande redovisningskvalitet utifrån agentteorin. Om det visar sig att det inte är några skillnader i följsamhet i de undersökta variablerna så är det däremot rimligt att analysera detta utifrån den andra teorin som nämnts kort ovan eftersom redovisningskvaliteten då inte beror på storlek, skattesats, skattebas och statsbidrag samt anlitate sakkunniga revisorer.

3.4.2 Medvetna begränsningar

För studien används agentteorin, dvs. uppsatsens forskningsmetod är *teoritestning*. Utifrån agentteorin antas storlek, skattesats, skattebas och statsbidrag samt anlitate sakkunniga revisorer påverka kommunens följsamhet mot lagar och normering och därför genomförs hypotesprövningen med de variablerna.

Enligt Lantz (2014) är dock operationaliseringen en svår arbetsprocess eftersom de variabler som används i analysen inte fullständigt kan täcka in det fenomen som man vill undersöka och samtidigt kan de inte vara helt avgränsade till det fenomenet heller (Lantz 2014:39). Med detta resonemang i åtanke har det skett ett noggrant operationaliseringsarbete men det är värt att nämna om dessa svårigheter. För att säkerställa att bedömningen av uppgifterna i årsredovisningen blir samma oavsett vem som tolkar mätningen av följsamhetsmått mot tilläggsupplysningar har författaren genomfört en gemensam bedömning med andra vid ett tidigare tillfälle som övning innan denna studie skulle genomföras. Hela mätningsarbetet som rör bedömning av följsamhetsmått mot tilläggsupplysningar för den här uppsatsen genomfördes av enbart författaren själv, så i den bemärkelsen går det att hävda att samma bedömningskriterier tillämpats under hela arbetsgången. För studien samlades in en mängd data och det som bör uppmärksammas här är att hela arbetsprocessen från kvantifiering, datainmatning och kodning till tolkning av datamaterialen genomfördes av författaren själv. Det kan förekomma fel vid inmatningsarbetet på grund av mänskliga skäl, så vid olika tillfällen genomfördes kontrollcheck av de uppgifter som matats in i arbetsmallarna.

4. Resultat

I det här kapitlet kommer den statistiska analysen att presenteras och den statistiska analysen delas upp i fyra steg. Det första steget inleds med deskriptiv statistik där det ges en kort statistisk beskrivning av de observerade variablerna som används i studien. Sedan följer korrelationsanalys som visar bivariata korrelationer mellan variablerna. I det steget presenteras korrelationsmatrisen där det går att prediktera hur sambanden mellan beroende variabel och alla förklarande variabler ser ut. I det tredje steget, där multipel regressionsanalys (MRA) visas, presenteras hur varje variabel påverkas av flera förklarande variabler. Två olika modeller, en huvudmodell och en kompletterande modell, är designade för det steget. Till sist avslutas kapitlet med en sammanfattning av utfall hypoteser.

4.1 Deskriptiv statistik

I **Tabell 1** nedan presenteras beskrivande information om den statistiska analysen. Av tabellen går att avläsa antalet observationer, lägsta värdet, högsta värdet, medelvärdet och standardavvikelse för de observerade variablerna.

Tabell 1. Deskriptiv statistik

Deskriptiv statistik						
Beroende variabel	N	%	Min	Max	Medel	Std.av
Följsamhet (%)	289		0,00	100,00	78,87	13,77
Oberoende variabler						
Storlek	289		2 451,00	949 761,00	34 815,39	72 396,28
Skattesats (%)	289		29,19	35,15	32,91	1,19
Skattebas (kr/inv)	289		32 911,81	77 801,59	57 063,10	5 573,81
Statsbidrag (tkr)	289		-3 534 500,00	5 473 000,00	313 336,50	534 125,32
Sakkunniga revisorer	289	100,00				
	PwC	140	48,44			
	KPMG	74	25,61			
	EY	51	17,65			
	Deloitte	9	3,11			
	Eget Kontor	12	4,15			
	Övriga	3	1,04			
Kontrollvariabler						
Ln_Storlek	289		7,80	13,76	9,86	0,97
Genomsnittlig följsamhet i län (%)	289		67,79	89,23	79,16	4,66
Statsbidrag/(Skatteintäkter+Statsbidrag+Utjämning) (%)	289		-30,94	45,00	23,04	10,56
Gen. resultat under 5 år (2013-2017) (tkr)	289		-57 031,00	3 164 555,00	64 232,92	255 677,32
Gen. resultat i rel. till Storlek (tkr/inv) (%)	289		-2,45	27,97	1,42	2,24
Gen. resultat/(Skatteintäkter+Statsbidrag+Utjämning)(%)	289		-4,05	43,49	2,51	3,58
Materiella anläggningstillgångar (tkr)	289		42 300,00	72 784 400,00	1 654 139,51	4 845 659,00

I studien ingår 289 observationer och som framgår av tabellen ligger analysens beroende variabel, följsamhet, mellan 0 procent och 100 procent med ett medelvärde på 78,87 procent. Av standardavvikelsen på 13,77 procent framgår att följsamhet för samtliga kommuner är något spritt från medelvärdet.

Antalet invånare (Storlek) i de observerade kommunerna skiljer sig åt stort, och som det stora avståndet mellan den minsta kommunen (2 451) och den största kommunen (949 761) visar, fick storlek ett högt värde på standardavvikelse (72 284,41). Skattesats varierar mellan 29,19 procent och 35,15 procent med ett medelvärde på 32,91 procent. Det stora avståndet mellan lägsta värdet (32 911,81 kr/inv) och högsta värdet (77 801,59 kr/inv) för skattebas förklaras av standardavvikelsen på 5 573,81 kr/inv och samma mönster syns även i statsbidrag. Standardavvikelsen för statsbidrag (534 125,32 tkr) förklaras också av att skillnaden mellan det lägsta (-3 534 500 tkr) och det högsta (5 473 000 tkr) statsbidragsbeloppen är väldigt stor (9 007 500 tkr). Gällande sakkunniga revisorer har PwC bland *Big 4* den största andelen i kommunalsektorn med 48,44 procent medan KPMG har 25,61 procent, EY har 17,65 procent och Deloitte har 3,11 procent.

Storleken som är logaritmerad (Ln Storlek) varierar mellan 7,80 och 13,76 med ett medelvärde på 9,86. Medelvärdet för den genomsnittliga följsamheten i län (79,16 procent) är något högre än medelvärdet för följsamheten som tagits kommunvis (78,87 procent). En betydlig lägre standardavvikelse för genomsnittlig följsamhet i län (4,66 procent) än för följsamhet kommunvis (13,77 procent) förklarar hur effekten av att alla kommuner i respektive län använder samma följsamhetsvärde blivit till. Det lägsta värdet för den genomsnittliga följsamheten i län är 67,79 procent medan 0 procent är det lägsta värdet för följsamheten som tagits kommunvis. Statsbidrag i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning varierar mellan -30,94 procent och 45 procent med ett medelvärde på 23,04 procent. Av tabellen ovan framgår att avståndet mellan lägsta och högsta värdet bland kontrollvariablerna varierar väldigt mycket, speciellt genomsnittligt resultat under 5 år (3 221 586 tkr) samt materiella anläggningstillgångar (72 742 100 tkr). Relationerna av de genomsnittliga resultaten under 5 år (2013–2017) till både storlek och summan av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning presenteras i tabellen ovan och medelvärdena för dem är 1,42 procent respektive 2,51 procent.

4.2 Korrelationsanalys

Tabell 2 nedan illustrerar en korrelationsmatris och den används för att se om det föreligger någon korrelation mellan den beroende variabeln och de oberoende variablerna. Om sambandet hade saknats blir följsamheten ”0”, dvs. ju starkare samband, desto mer närmar sig följsamheten ”+/-1”. Dock, till en skillnad från multipel regressionsanalys, i korrelationsmatrisen visas korrelationen mellan endast två variabler åt gången.

Som framgår i korrelationsmatrisen indikeras att storlek (0,090) har ett positivt samband med följsamhet. Alltså de större kommunerna har en tendens att visa en bättre följsamhet i sin redovisning. Emellertid är det värdet inte signifikant. Följsamhet med Ln Storlek på 0,170 stödjer däremot det sambandet med 99 procents säkerhet. Av tabellen framgår ytterligare stöd för hypotesen att statsbidrag påverkar följsamhet på 0,061. Eftersom resultatet inte är signifikant kan man inte dra en säker slutsats, utan man får en initial information om att statsbidrag kan ha en viss påverkan på följsamhet utifrån korrelationsanalysen. Det finns även indikation på att den genomsnittliga följsamheten i län korrelerar med den beroende variabeln, följsamhet (0,312), vid en signifikansnivå på 1 procent. Kontrollvariablerna, som är kopplade till genomsnittligt resultat under 5 år (0,079), genomsnittligt resultat i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning (0,119) samt genomsnittligt resultat i relation till storlek (0,114) indikerar ha en positiv korrelation med följsamhet mot redovisningsregleringen.

Av korrelationsmatrisen framgår ytterligare indikationer att det finns ett negativt samband mellan följsamhet med variablerna skattesats (-0,006), skattebas (-0,033) och statsbidrag delat med skatteintäkter, statsbidrag och utjämning (-0,127). Analysen visar att den negativa korrelationen mellan följsamhet och statsbidrag delat med skatteintäkter, statsbidrag och utjämning är signifikant med 95 procents säkerhet. Utifrån den initiala informationen kan en slutsats dras att ju mer skattesats/skattebas en kommun har, desto sämre följsamhet visas hos kommunen. Utöver det framgår också av analysen att materiella anläggningstillgångar (0,066) visar ett positivt samband med följsamhet. Detta kan tolkas som att när det kommer till materiella anläggningstillgångar tenderar kommuner uppvisa en bättre följsamhet i upprättande av sina årsredovisningar.

Tabell 2. Korrelationsmatris

		Korrelationsmatris																	
	Följsamhet	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	
1. Storlek	0,090																		
2. Skattesats	-0,006	-,276**																	
3. Skattebas	-0,033	-,286**	,737**																
4. Statsbidrag	0,061	,181**	0,005	-0,016															
5. Sakkunniga revisorer PwC	0,084	-,158**	,135	,173**	-0,092														
6. Sakkunniga revisorer EY	-0,035	0,031	-,227**	-,231**	0,017	-,449**													
7. Sakkunniga revisorer Deloitte	0,030	-0,047	0,051	0,031	-0,027	-,174**	-0,083												
8. Sakkunniga revisorer KPMG	-0,083	-0,078	0,074	0,048	-0,057	-,569**	-,272**	-0,105											
9. Sakkunniga revisorer Eget Kontor	0,039	,564**	-,133	-,150*	,361**	-,202**	-0,096	-0,037	-,122*										
10. Sakkunniga revisorer Övriga	-0,053	-0,033	0,050	0,047	-0,027	-0,099	-0,047	-0,018	-0,060	-0,021									
11. Ln_Storlek	,170**	,668**	-,482**	-,548**	,439**	-,194**	,189**	-0,086	-0,080	,412**	-0,072								
12. Genomsnittlig följsamhet i län	,312**	0,098	-0,032	-,117*	-0,053	0,086	-0,025	-0,062	-0,035	0,003	-0,081	,180**							
13. Statsbidrag delat med skatteintäkter, statsbidrag o utjämnung	-,127*	-,328**	,553**	,637**	,141*	,134*	-,212**	0,018	0,068	-0,108	0,025	-,552**	-,242**						
14. Gen. resultat under 5 år, 2013-2017	0,079	,922**	-,176**	-,173**	0,087	-0,115	-0,009	-0,032	-0,063	,480**	-0,018	,476**	0,094	-,252**					
15. Gen. resultat under 5år i rel.till storlek	0,114	0,091	-0,005	0,016	0,007	0,051	0,009	-0,014	-0,087	0,043	0,029	0,068	0,072	-,155**	-,276**				
16. Gen. resultat 5år i rel.till skatteintäkter, statsbidrag o utjämnung	,119*	,134*	-0,051	-0,038	0,008	0,027	0,028	-0,014	-0,086	0,064	0,028	0,107	0,084	-,192**	,316**	,996**			
17. Materiella anläggningstillgångar	0,066	,958**	-,244**	-,238**	-0,005	-,117*	0,010	-0,036	-0,075	,485**	-0,029	,544**	0,079	-,305**	,898**	0,103	,143*		

*Korrelation signifikant på 5% nivå. **Korrelation signifikant på 1% nivå.

Med härledda hypoteser i åtanke, kan man sammanfattnings påstå att både storlek (0,090) och Ln Storlek (0,170) (**H1**) har ett positivt samband med följsamhet mot redovisningsreglering medan skattesats (-0,006) (**H2a**) och skattebas (-0,033) (**H2b**) har ett negativt samband med stöd av korrelationsmatrisen. Gällande sakkunniga revisorer (**H4**) verkar de ha en viss grad av påverkan till följsamhet. Däremot kan konstateras att statsbidrag (**H3**) kan ha både ett negativt (-0,127) och ett positivt samband (0,061) med följsamhet då korrelationsanalysen illustrerat en motsatt indikation. Dessa uttalanden är dock baserade av preliminär information från korrelationsmatrisen därför kommer noggrannare undersökning att genomföras med hjälp av Multipel Regressionsanalys (MRA) i nästa avsnitt.

Vidare kan avläsas av korrelationsanalysen att det finns signifikanta samvariationer mellan de förklarande variablerna, vilket skulle indikera att multikollinearitetsproblem existerar. Exempelvis, korrelationen mellan genomsnittligt resultat 5 år i relation till storlek och genomsnittligt resultat 5 år i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning (0,996), korrelationen mellan materiella anläggningstillgångar och storlek (0,958) samt korrelationen mellan genomsnittligt resultat 5 år och storlek (0,922).

4.3 Multipel regressionsanalys (MRA)

I den här multipla regressionsanalysen visas ”effekten av den oberoende variabeln på den beroende variabeln under kontroll för kontrollvariablerna” (Sundell 2010). Som tidigare nämnts delas regressionsanalysen upp i två modeller: En huvudmodell där 289 kommuner ingår i studien och en kompletterande modell där även Gotlands län/kommun ingår, dvs. det totala antalet observationer blir 290 i den kompletterande modellen. Anledningen till detta upplägg är att för att kunna påvisa hur resultaten påverkas av när man ändrar en eller flera variabler. I **Tabell 4** läggs därför dummyvariabler till för tillhörande län i stället för den genomsnittliga följsamheten i län.

4.3.1 Huvudmodell

I **Tabell 3** nedan presenteras tre regressionsmodeller. Modell 1 inkluderar samtliga variabler medan i modell 2 och modell 3 exkluderas de variabler som visat en stark samvariation utifrån

tidigare korrelationsanalys. De exkluderade variablerna i modell 2 är storlek, sakkunniga revisorer, genomsnittligt resultat under 5 år, genomsnittligt resultat i relation till storlek och materiella anläggningstillgångar. När de variablerna exkluderas visas bättre VIF-värden i regressionen, dvs. inga värden överstiger gränsen på 4,0 och F -värdet har också blivit högre från 2,94 till 5,73. I modell 3 testas statsbidrag, genomsnittlig följsamhet i län och statsbidrag i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Som resultat har F -värdet i modell 3 blivit ännu högre från 5,73 till 11,46 med 99 procents säkerhet.

Tabell 3. Regressionsresultat (Huvudmodell)

Regressionsresultat (Huvudmodell): Modell 1, modell 2 & modell 3										
Variabler (N = 289)	Förväntat samband	Modell 1			Modell 2			Modell 3		
		B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF
Konstant		-39,31	35,98		-33,23	33,01		9,90	14,03	
Oberoende variabler										
Storlek	-	0,00	0,00	1,03						
Skattesats	+	0,58	1,00	2,38	0,48	0,98	2,32			
Skattebas	-	0,00	0,00	3,27	0,00	0,00	2,76			
Statsbidrag	-	0,00	0,00	2,44	0,00	0,00	1,71	0,00	0,00	1,02
Sakkunniga revisorer_EY	+	-2,89	2,29	1,29						
Sakkunniga revisorer_Deloitte	+	3,36	4,53	1,05						
Sakkunniga revisorer_KPMG	+	-2,42	1,93	1,19						
Sakkunniga revisorer_Eget Kontor	+	-1,71	4,97	1,66						
Sakkunniga revisorer_Övriga	+	-4,63	7,71	1,03						
Kontrollvariabler										
Ln_Storlek	+	2,83 ***	1,64	4,28	2,03	1,29	2,64			
Gen. följsamhet i län	+	0,77 **	0,18	1,16	0,83 **	0,17	1,10	0,89 **	0,17	1,06
Statsbidrag/(Skatteintäkter+Statsbidrag+Utjämning)	+	-0,05	0,12	2,55	-0,05	0,11	2,47	-0,09	0,08	1,08
Gen. resultat under 5 år	-	0,00	0,00	7,47						
Gen. resultat i rel. till Storlek	-/+	-2,78	5,46	251,47						
Gen. resultat/(Skatteintäkter+Statsbidrag+Utjämning)	-/+	2,05	3,46	251,94	0,30	0,22	1,06			
Materiella anläggningstillgångar	-	0,00	0,00	8,35						
	R ²	0,15			0,13			0,11		
	Justerat R ²	0,10			0,10			0,10		
	F -värde	2,94 **			5,73 **			11,46 **		

*Korrelation signifikant på 5% nivå. **Korrelation signifikant på 1% nivå. ***Korrelation signifikant på 10% nivå.

Av R^2 -värdet (0,15) i modell 1 kan man avläsa att det finns osäkerhet i vår prediktion eftersom värdet är mindre än ”1”. Justerat R^2 -värdet (0,10), som kompenserar för R^2 -värdet och som föredras framför R^2 , ger information om att en förklaringsgrad²³ på 10,00% av variationen i följsamhet och resten tros bero på andra faktorer (Djurfeldt *et al.* 2018:160f). Av en regressionsanalys från 2008 som undersöker avvikelser från redovisningsregleringen visas att justerat R^2 -värde legat på 5,54 % och 5,52 % (Falkman & Tagesson 2008:280), av vilket kan ses som att den här huvudmodellens justerat R^2 -värde på 10,00% förklarar variationen i följsamhet tillräckligt säkert.

²³ R^2 är den andel av den totala variationen i y som vi kan ”förklara” med hjälp av det linjära sambandet mellan x - y . R^2 antar värden från 0 och 1. Om vi har ett fullständigt samband så att $r = 1$, då är också $R^2=1$ ” (Djurfeldt *et al.* 2018:160).

Av F -värdet får man information om hur mycket oberoende variabler förklarar i variansen på den beroende variabeln. För att kunna hävda att det inte är slumpen som orsakat det resultatet som man fått skall F -värdet vara signifikant (Djurfeldt & Barmark 2009:65; Djurfeldt *et al.* 2018:264). Eftersom F -värdet från samtliga modeller, modell 1 (2,94), modell 2 (5,73) och modell 3 (11,46) är signifikanta med 99 procents säkerhet vågar man hävda att det föreligger väldigt liten risk att slumpen orsakat det resultat som man fått. Inga VIF-värden från modell 2 och modell 2 ligger över gränsen på 4,0 så verkar det inte föreligga något multikollinearitetsproblem (Sundell 2010). Med detta menas att slutsatsen som dras utifrån de resultaten man fått kan bli tillräckligt korrekt ur ett vetenskapligt hänseende.

Av modell 1 ovan framgår att mellan Ln Storlek och följsamhet finns ett signifikant positivt samband (2,83), dvs. kommunerna med större antal invånare tenderar visa en bättre följsamhet mot redovisningsreglering än kommuner med mindre antal invånare. I modell 2 visas också det positiva sambandet mellan Ln Storlek och följsamhet (2,03), dock är värdet inte statistiskt signifikant.

Skattesats från både modell 1 (0,58) och modell 2 (0,48) visar ett positivt samband med följsamhet. Även om inget samband är signifikant eftersom F -värdena från både modell 1 (2,94) och modell 2 (5,73) är signifikanta kan man utesluta slumpen i analysen. Utöver det ligger samtliga VIF-värden i modell 2 under gränsen på 4,0, vilket innebär att det inte föreligger någon multikollinearitet i variablerna. Av modell 1 och modell 2 i **Tabell 3** framgår att skattebas inte har något samband med följsamhet, av vilket kan bevisa att kommunernas skattebas inte har någon påverkan på graden av följsamhet mot lagar och normer.

Av samtliga modeller i **Tabell 3** kan avläsas att statsbidrag inte har någon påverkan på följsamhet. Emellertid visar kontrollvariabeln, statsbidrag i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning, ett negativt samband (-0,05; -0,05; -0,09) med följsamhet i samtliga modeller. De signifikanta F -värdena i samtliga modeller bekräftar att det går att hävda att det inte är slumpen som orsakat det som man observerat.

Modell 1 ovan illustrerar att kommuner som har anlitat sakkunniga revisorer av EY (-2,89), KPMG (-2,42), Eget Kontor (-1,71) eller Övriga revisionsbyrå (-4,63) visar en lägre följsamhet än de kommuner som har anlitat PwC (referenskategori). Kommuner som har anlitat Deloitte (3,36) visar däremot en högre följsamhet än PwC har visat. Värdena är dock inte signifikanta

så därför kan man inte helt utesluta att det är slumpen som åstadkommit det resultatet som man fått i den här modellen.

Den variabel som visar ett signifikant positivt samband med följsamhet i samtliga modeller (0,77; 0,83; 0,89) är genomsnittlig följsamhet i län, varför det kommer att bli intressant att genomföra en kompletterande modell där man kan se hur tillhörande län påverkar följsamhet mot redovisningsregleringen vid användning av dummyvariabler för län.

Som tidigare korrelationsanalys indikerat bekräftas multikollinearitetsproblematiken mellan kontrollvariabler i modell 1 via VIF-värdena. Tre resultatmått och materiella anläggningstillgångar har fått VIF-värdena som ligger långt över gränsen på 4,0. I synnerhet ligger VIF-värdena för genomsnittligt resultat i relation till storlek och genomsnittligt resultat i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning över 250. Av den anledningen undviks att samköra dessa variabler i modell 2 och modell 3. Till skillnad från korrelationsanalysen som indikerat ett positivt samband med följsamhet har inte materiella anläggningstillgångar fått något samband med följsamhet i modell 1.

4.3.2 Kompletterande modell

Som tidigare diskuterats ersätts, i den kompletterande modellen, den genomsnittliga följsamheten i län av tillhörande län som utgörs av dummyvariabler. I modell 4 från **Tabell 4** inkluderas sakkunniga revisorer och tillhörande län med Västra Götalands län som referenskategori, i modell 5 sätts Gävleborgs län som referenskategori i stället för Västra Götalands län för att se över i vilken ordning samtliga län ligger efter Gävleborgs län och i vilken utsträckning eftersom Gävleborgs län visat den bästa följsamheten mot redovisningsregleringen avseende årsredovisning 2017 specifikt RKR:s rekommendation om 11. 4 materiella anläggningstillgångar.

Modell 7 innehar enbart sakkunniga revisorer Eget Kontor bland variabeln, sakkunniga revisorer. Då denna variabel ställs mot tillhörande län, har Eget Kontor visat ett positivt samband med följsamhet till skillnad från huvudmodellen.

Tabell 4. Regressionsresultat (Kompletterande modell)

Regressionsresultat (Kompletterande modell): Modell 4, modell 5, modell 6 & modell 7													
Variabler (N = 290)	Förväntat samband	Modell 4			Modell 5			Modell 6			Modell 7		
		B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF
Konstant		79,90	2,18		66,87	56,22		125,22	46,63		79,22	1,96	
Oberoende variabler													
Skattesats	+				-0,51	1,61	5,89	-1,44	1,57	5,56			
Skattebas	-				0,00	0,00	3,61	0,00	0,00	3,22			
Statsbidrag	-				0,00	0,00	1,59	0,00	0,00	1,22			
Sakkunniga revisorer_EY	+	-1,50	2,41	1,33									
Sakkunniga revisorer_Deloitte	+	3,56	5,21	1,29									
Sakkunniga revisorer_KPMG	+	-2,71	2,05	1,26									
Sakkunniga revisorer_Eget kontor	+	1,85	4,21	1,11				0,12	4,49	1,27	2,70	4,09	1,06
Sakkunniga revisorer_Övriga	+	-4,92	8,23	1,10									
Kontrollvariabler													
Ln_Storlek	+				2,74 *	1,27	2,44						
Blekinge län		1,54	6,41	1,10	-9,68	7,37	1,48	0,75	6,38	1,09	0,79	6,36	1,09
Dalarnas län		6,34	4,14	1,33	-3,90	5,49	2,38	6,26	4,12	1,31	5,40	4,00	1,25
Gotlands län		4,72	13,72	1,02	-6,61	14,13	1,11	4,91	13,73	1,03	5,41	13,66	1,02
Gävleborgs län		9,96 *	4,76	1,19				10,33 *	4,75	1,19	9,75 *	4,69	1,16
Hallands län		5,67	5,87	1,11	-6,58	7,38	1,78	2,97	6,22	1,24	5,40	5,86	1,10
Jämtlands län		-4,26	5,50	1,28	-13,06 *	6,55	1,85	-2,64	5,52	1,30	-3,25	5,17	1,14
Jönköpings län		-0,93	4,41	1,32	-10,17 ***	5,71	2,25	-0,84	4,23	1,21	-0,72	4,22	1,21
Kalmar län		3,15	4,43	1,23	-6,02	5,81	2,16	3,26	4,40	1,21	3,48	4,37	1,20
Kronobergs län		1,41	5,23	1,16	-8,80	6,52	1,83	-0,15	5,19	1,14	0,26	5,16	1,13
Norrbottnens län		1,26	4,20	1,28	-8,10	5,77	2,46	2,66	4,57	1,52	1,56	4,11	1,23
Skåne län		-3,79	3,07	1,51	-14,72 **	6,07	5,97	-7,51 ***	4,20	2,81	-4,32	3,05	1,48
Stockholms län		2,72	3,30	1,41	-9,84	5,99	4,71	-0,19	4,29	2,38	2,34	3,29	1,40
Södermanlands län		-4,61	4,94	1,16	-15,29 **	6,28	1,91	-5,81	4,98	1,18	-4,86	4,91	1,15
Uppsala län		2,51	5,23	1,16	-7,38	6,45	1,80	2,57	5,23	1,16	2,52	5,17	1,14
Värmlands län		-10,45 **	4,05	1,35	-20,29 **	5,45	2,49	-11,12 **	3,94	1,28	-11,43 **	3,91	1,26
Västerbottnens län		-3,69	4,06	1,28	-12,36 *	5,80	2,65	-2,04	4,71	1,72	-3,83	4,00	1,25
Västernorrlands län		-1,59	5,20	1,15	-12,40 ***	6,43	1,79	-1,25	5,34	1,21	-2,29	5,17	1,14
Västermanlands län		1,83	4,83	1,23	-8,51	6,12	2,01	0,31	4,74	1,19	0,78	4,70	1,17
Västra Götalands län					-9,32 *	4,73	5,05						
Örebro län		3,36	4,60	1,22	-5,60	5,90	2,05	3,56	4,54	1,19	3,30	4,52	1,19
Östergötlands län		-4,78	4,26	1,23	-13,57 *	5,97	2,46	-5,49	4,38	1,30	-4,48	4,23	1,22
	R ²	0,11			0,13			0,11			0,10		
	Justerat R ²	0,03			0,05			0,03			0,03		
	F-värde	1,35			1,60 *			1,38			1,47 ***		

*Korrelation signifikant på 5% nivå. **Korrelation signifikant på 1% nivå. ***Korrelation signifikant på 10% nivå.

Av modell 5 ovan framgår att mellan Ln Storlek och följsamhet finns ett signifikant positivt samband (2,74) med en signifikansnivå på 5 procent. Samma resultat som huvudmodellen fann har den kompletterande modellen fått, vilket ger stöd för uttalandet att hypotesen om storlek (**H1**) stämmer. *F*-värdet för modell 5 är 1,60 med 95 procents säkerhet och förklaringsgraden är 5,00 %.

Den variabel som skall uppmärksammas är skattesats som visat ett negativt samband med följsamhet i modell 5 (-0,51) och modell 6 (-1,44) i den här den kompletterande modellen. Även om inget samband är signifikant och några av VIF-värdena i modell 5 överstiger gränsen på 4,0 eftersom *F*-värdet från modell 5 (1,60) är signifikant vid en signifikansnivå på 5 procent kan man utesluta slumpen i analysen. Av de olika resultat som skattesats visat i både huvudmodellen och den kompletterande modellen framgår att hypotesen om skattesats (**H2a**) stämmer delvis. Däremot visar skattebas i den kompletterande modellen samma resultat som i huvudmodellen,

dvs. inget samband med följsamhet, av vilket hypotesen om skattebas (**H2b**) får stöd utifrån de analysmodellerna.

Av modell 5 och modell 6 från **Tabell 4** framgår att det inte föreligger något samband mellan statsbidrag och följsamhet. Precis som framgått av huvudmodellen påverkas följsamhet inte av kommunernas statsbidrag. Uppsatsens tredje hypotes om statsbidrag (**H3**) får således inte tillräckligt stöd.

Av modell 4 i **Tabell 4** som visat samma resultat som huvudmodellen kan man påstå att uppsatsens sista hypotes om sakkunniga revisorer (**H4**), dvs. anlitate sakkunniga revisorer har påverkan på kommunernas följsamhet. Ingen multikollinearitet föreligger och samtliga VIF-värden i modellen ligger under gränsen på 4,0 (Sundell 2010). Eftersom F -värdet på modell 4 inte är signifikant kan sluppen inte helt uteslutas.

Oavsett vilken sakkunnig revisor en kommun anlitat visar Gävleborgs län det signifikant positiva sambandet med följsamhet i modell 4 (9,96), modell 6 (10,33) och modell 7 (9,75) i **Tabell 4** och en väldigt högre följsamhet än Västra Götalands län (referenskategori). Värmlands län däremot visar ett signifikant negativt samband med följsamhet vid en signifikansnivå på 1 procent på samtliga modeller (-10,45; -20,29; -11,12; -11,43) och en betydligt lägre följsamhet än referenskategori.

Av modell 5 ovan framgår att Dalarnas län (-3,90) ligger strax under Gävleborgs län (1,00) och därefter följer Örebro län (-5,60). Emellertid är inga värden av de länen signifikanta. Värmlands län (-20,29) visar sämst följsamhet med 99 procents säkerhet och sedan följs av Södermanlands län (-15,29), Skåne län (-14,72), Östergötlands län (-13,57), Jämtlands län (-13,06) och Västernorrlands län (-12,40). De alla resultaten är signifikanta och enligt det signifikanta F -värdet (1,60) från modell 5 kan sluppen också uteslutas.

Man kan se, av samtliga modeller i **Tabell 4**, att redovisningskvaliteten skiljer sig åt mycket bland samtliga län. Värmlands län (-10,45; -20,29; -11,12; -11,43), Södermanlands län (-4,61; -15,29; -5,81; -4,86) och Skåne län (-3,79; -14,72; -7,51; -4,32) samt Östergötlands län (-4,78; -13,57; -5,49; -4,48) är de län som har låg redovisningskvalitet. Medan Gävleborgs län (9,96; 10,33; 9,75) är det län som har högst redovisningskvalitet.

4.3.3 Sammanfattning av utfall hypoteser

I **Tabell 5** nedan presenteras de variabler som är kopplade till formulerade hypoteser utifrån ett agentteoretiskt perspektiv, förväntat samband från både huvudmodellen och den kompletterande modellen samt utfall av hypoteser. Av tabellen framgår att H1 stöds medan H2a och H4 stöds delvis. Däremot förkastas resterande H2b och H3.

H1 utgår från att det finns ett positivt samband mellan storlek och redovisningskvalitet. Hypotesen har fått stöd från den statistiska analysen som visat ett signifikant positivt samband mellan Ln Storlek och följsamhet. Detta ligger även i linje med tidigare forskningsresultat (Haraldsson & Tagesson 2014:298).

Tabell 5. Utfall hypoteser

		Utfall hypoteser		
Hypotes	Variabel	Förväntat samband		Utfall
		Huvudmodell	Kompletterande modell	
H1	Storlek	-		Stöds
H1	Ln_Storlek	+	+	Stöds
H2a	Skattesats	+	+	Stöds delvis
H2b	Skattebas	-	-	Förkastas
H3	Statsbidrag	-	-	Förkastas
H3	Statsbidrag/(Skatteintäkter,Statsbidrag,Utjämnning)	+		Förkastas
H4	Sakkunniga revisorer	+	+	Stöds delvis

H2a utgår från att det finns ett positivt samband mellan skattesats och redovisningskvalitet. Det positiva sambandet mellan skattesats och följsamhet som visats i huvudmodellen har inte fått tillräckligt stöd för acceptans på grund av ett helt motsatt resultat som funnits i den kompletterande modellen. Därmed stöds H2a delvis och den ligger inte i linje med varken agentteorin eller tidigare studier (Tagesson *et al.* 2013:221; Haraldsson & Tagesson 2014:298; Collin *et al.* 2017:393f).

H2b utgår från att det finns ett positivt samband mellan skattebas och redovisningskvalitet. Emellertid har man inte funnit något statistiskt samband med följsamhet i varken huvudmodell eller kompletterande modell, dvs. H2b förkastas då resultaten inte ger stöd för hypotesen. H3 utgår från att det finns ett positivt samband mellan statsbidrag och redovisningskvalitet. Till skillnad från tidigare studie av da Costa Carvalho med flera (2007) har H3 inte funnit tillräckligt bevis på att hypotesen stöds av resultaten. Dessutom har statsbidrag i relation till skatteintäkter,

statsbidrag samt utjämning fått ett negativt samband med följsamhet i huvudmodellen. Därför förkastas H3.

H4 utgår från att anlidade sakkunniga revisorer påverkar kommunernas redovisningskvalitet och av analysen framgick att de kommuner som anlitat EY, KPMG, Eget Kontor och Övriga har något sämre följsamhet än de kommuner som anlitat PwC (referenskategori) medan Deloitte visade en bättre följsamhet än PwC. Emellertid framgick av både huvudmodellen och den kompletterande modellen att skillnader mellan de olika revisionsbyråerna och följsamhet inte var signifikanta, vilket innebär att man inte kan utesluta att slumpen kunde ha orsakat det resultatet som observerats. Därmed stöds H4 delvis.

5. Slutsatser

5.1 Diskussion av resultaten

Resultatet av hypotesen om storlek (**H1**) har visat att ju större antal invånare har en kommun, desto bättre följsamhet mot lagar och normering visar kommunen. Detta kan ses som ett bevis på att antal principaler har påverkan på hur noga kommunerna är villiga att upprätta sina årsredovisningar för att tillgodose agentens informationsbehov. Principalens vilja och/eller behov av att övervaka agentens handlingar är en viktig förklaringskomponent. Eftersom ett större antal principaler kan sätta mer press på agenterna, så att årsredovisningars kvalitet blir tillfredsställande än ett mindre antal principaler kan göra. I verkligheten är det dock högst sannolikt att större kommuner har tillgång till högre kompetens då större kommuner kan attrahera medarbetare lättare än små kommuner. Som Donatella (2019) påpekat skall därför sådana faktorer, som kompetenta och specialiserade redovisningsexperter samt den administrativa kapaciteten som större kommuner har, tas med i beräkningen. Med andra ord spelar kommunstorlek en betydande roll utifrån ett resursrelaterat perspektiv (Donatella 2019:13).

Angelägenheten av kompetens och kunskap har även hittats i en annan hypotesprövning (**H4**). Som framgick av resultatet fann uppsatsen ett delvis stöd för att de anlitate sakkunniga revisorerna har påverkat följsamhet mot redovisningsregelverk. Anlitate sakkunniga revisorer, som är ett slags budskapsbärare av vision och kvalitet som de olika revisionsbyråerna vill förmedla via sin revisionsverksamhet, utgör den *direkta* möjligheten att kunna påverka i vilken kvalitetsnivå en kommuns årsredovisning kan uppnå. Som tidigare nämnts pågår en laglighetsprövning för en kommuns årsredovisning som tillhör Skåne län och granskaren var KPMG. Trots att KPMG visat något lägre följsamhet än referenskategorierna kan detta egentligen ses som en *positiv* påverkan eftersom det råder ett oberoende mellan den redovisningsskyldige och revisorer, vilket i sin tur kan leda till en högre redovisningskvalitet på sikt.

Utifrån det resonemanget relaterat till både storlek och anlitate sakkunniga revisorer kan följande delslutsats dras: Agentteorin ger i viss utsträckning stöd för att förklara varför redovisningskvalitet skiljer sig åt. Gällande storlek hittas ett signifikant samband med följsamhet och anlitate sakkunniga revisorer kan också ses som ett påverkande inslag i

redovisningskvalitet. Båda två undersökta kategorierna har en gemensam nämnare, *kompetens och kunskap*, som aldrig får glömmas bort när man pratar om redovisningskvalitet.

När det gäller påverkan av skattesats (**H2a**) fick uppsatsens huvudmodell samma resultat som tidigare forskningsresultat (Tagesson *et al.* 2013:221; Haraldsson & Tagesson 2014:298; Collin *et al.* 2017:393f), vilket innebär att det funna resultatet ligger i linje med agentteorin. Enligt Zimmerman (1977) är principalen villig att övervaka agenten mer och det ställs större krav på agenten då kommuninvånarna tillför större resurser till kommunen i form av högre skatt (Zimmerman 1977:117). Uppsatsen har dock iakttagit en motsatt observation i den kompletterande modellen då dummyvariabler för tillhörande län använts för alla kommuner i respektive län i stället. Till skillnad från en studie (2007) av da Costa Carvalho med flera som funnit ett positivt samband mellan statsbidrag och följsamhet i den kommunala sektorn visade uppsatsens resultat ett negativt samband med följsamhet (**H3**). Det negativa sambandet mellan statsbidrag och följsamhet som uppsatsen observerat ligger dock i linje med resultatet som Falkman och Tagesson (2008) kommit fram till (Falkman & Tagesson 2008:280). Statsbidrags negativa påverkan på följsamhet som både Falkman och Tagesson (2008) och uppsatsens huvudmodell iakttagit kan också förklaras utifrån ett resursrelaterat perspektiv. Det negativa sambandet mellan statsbidrag och följsamhet kan tolkas som att de kommuner som är i behov av statsbidrag kanske saknar kompetens, kunskap och den administrativa kapaciteten att kunna producera årsredovisningar av högre kvalitet. Med andra ord blir följsamhet inte bättre automatiskt när en kommun får mer statsbidrag, även om staten (principal) kan tänkas pressa på kommunerna (agent) att följa regelverk då kommunerna blir resursberoende av staten. Återigen hittas ett till bevis på att kompetens och kunskap spelar en väsentlig roll i redovisningskvalitet även i hypotesen om statsbidrag (**H3**). Hypotesprövningen om skattebas (**H2b**) har visat att skattebas inte har någon påverkan på följsamhet med en tillräcklig hög signifikansnivå på alla modeller.

Den positiva korrelationen som indikerats mellan materiella anläggningstillgångar och följsamhet i korrelationsmatrisen hittats dock inte i multipel regressionsanalys. Bland de testade kontrollvariablerna hittas inte något samband med följsamhet med undantag av den genomsnittliga följsamheten i län som visat ett signifikant positivt samband i huvudmodellen. Som framgick av regressionsresultat gör dock den föreliggande multikollinearitetsproblematiken i kontrollvariablerna svårt att dra gränser för vilka variabler som påverkar den beroende variabeln.

5.2 Återkoppling till syfte och problemdiskussion

Mer än 20 år har passerat sedan Lagen om kommunal redovisning (LKR) har trätt i kraft. Som tidigare forskning funnit bevis för, verkar dock finansiell rapportering inom kommunal sektor inte ha upprättats förenligt med lagar och normering, och fortfarande anses låg kvalitet inom det kommunala redovisningsområdet föreligga (Falkman & Tagesson 2008; Tagesson & Eriksson 2011; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella 2016a).

Syftet med denna uppsats har därför varit att undersöka varför kommunernas redovisningskvalitet skiljer sig åt och för detta genomfördes en empirisk undersökning av samtliga 290 kommuner i landet utifrån ett agentteoretiskt perspektiv. Samma undersökningsmetod som de tidigare forskarna använt sig av (Tagesson 2010; Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella *et al.* 2018), dvs. att mäta redovisningskvalitet med olika mått blev ett naturligt val av tillvägagångssätt. Det mått som valdes för att mäta redovisningskvalitet i uppsatsen var följsamhet mot en specifik rekommendation, 11.4 om materiella anläggningstillgångar, som RKR angett.

Som Donatella (2016a) konstaterar utgår den nya bokföringsmässiga redovisningsmodellen från bedömnings- och uppskattningsmoment. Med andra ord finns det alltså en potentiell risk att periodisering kan utnyttjas som ett instrument för att manipulera redovisningsinformation (Donatella 2016a:33f; Donatella 2016b:7; Donatella *et al.* 2018:2). Därför skall man inte slarva med att lämna tilläggsupplysningar, i enlighet med lagar och normering, vid upprättande av årsredovisningar så att en rättvisande bild av finansiell ställning och ekonomiskt resultat kan ges (RKR 2012; RKR 2013:3).

5.3 Förslag till fortsatt forskning

Uppsatsens hypoteser om storlek som formulerats utifrån ett agent-principal-förhållande har hittat förklaringar till fenomen som redovisningskvalitet och därmed har den hypotesen fått stöd från agentteorin. Emellertid stödjer agentteorin hypotesen om skattesats delvis då huvudmodellen och den kompletterande modellen funnit oeniga resultat. Hypotesen om sakkunniga revisorer fick också stödet delvis av agentteorin då inga signifikanta skillnader

fanns mellan de olika revisionsbyråerna och följsamhet. Däremot har hypotesen om skattebas inte hittat någon påverkan på följsamhet, medan hypotesen om statsbidrag visat ett helt motsatt resultat från grundantagandet inom agentteorin.

Även om den kommunala kontexten som ger upphov till att kommuninvånarna väljer att inte granska redovisningsinformation av ekonomiskt rationella skäl (Zimmerman 1977:110f; Donatella 2016a:27) gör att agentteorin enligt ovan inte ger tillräcklig förklaring. Därför är det värt att forska kring vad som leder till god redovisningskvalitet i kommunal redovisning utifrån andra aspekter. Denna uppsats har funnit att redovisningskvaliteten inte förefaller bero på skattesats, skattebas och statsbidrag. Då är det rimligt att flytta fokus från agentteorins grundläggande människosyn - individen drivs av sin egennyttan och beter sig opportunistiskt - till en annan människosyn, vilket möjligtvis kan bredda forskningsalternativen och kan förklara rådande fenomen inom redovisning.

Som Donaldson och Davis (1991) argumenterar kan en individ betraktas som både en agent och en Steward eftersom individen kan agera på ett olika karaktäristiskt sätt beroende av olika situationer (Donaldson & Davis 1991). Enligt Stewardship-teorin sätter en individ (Steward) organisationens intresse före sitt eget, trots deras intresse inte tillfredsställs till fullo (Davis *et al.* 1997:24; Pastoriza & Ariño 2008:5f). I det resonemanget skulle det vara intressant att undersöka rådande fenomen som bristande följsamhet mot redovisningsregleringar även utifrån Stewardship-teorin.

Eftersom den informationsasymmetriska situationen och intressekonflikter som uppkommer vid kontraktsförhållandet gör att vissa beter sig som agent medan andra som Steward borde det komma mer studier som undersöker varför redovisningskvalitet skiljs åt utifrån både teorier för att sedan kan förbättra finansiella rapporters kvalitet inom offentlig sektor.

Dessutom bör olika faktorer, exempelvis, organisatoriskt inflytande inom/utanför sin yrkesdimension eller incitamentsystem som kan leda till både fördelaktigt- och nackdelaktigt resultat samt alla aktörernas inställning till redovisningsregleringen, tas hänsyn till för att angripa följsamhetsproblematiken.

Ett annat tema som kan tänkas för fortsatt forskning är att, som poängterats i tidigare avsnitt, ta med sådana variabler som *kompetens* och *kunskap* som kan ha påverkan på följsamhet.

6. Källförteckning

Artsberg, K. (2005). "Redovisningsteori: -policy och -praxis". Malmö: Liber ekonomi.

Bhimani, A. (2008). "Making corporate governance count: the fusion of ethics and economic rationality". 12:135–147.

Bolívar, M. P. R., L. A. Muñoz & A. M. López Hernández (2013). "Determinants of Financial Transparency in Government". *International Public Management Journal*, 16 (4): 557-602.

Chan, J. (2003). "Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards". *Public Money and Management*, 23(1):13–20.

Collin, S-O., T. Tagesson, A. Andersson, J. Cato & K. Hansson (2009). "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories". *Critical Perspectives on Accounting*, 20: 141–174.

Collin, S-O., M. Haraldsson, T. Tagesson & V. Blank (2017). "Explaining municipal audit costs in Sweden: Reconsidering the political environment, the municipal organisation and the audit market". *Financial Accountability and Management*, 33(4):391-405.

da Costa Carvalho, J. B., P. J. Camões, S. M. Jorge & M. J. Fernandes (2007). "Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government". *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24(1):2-14.

Davis, J., D. Schoorman & L. Donaldson (1997). "Toward a Stewardship Theory of Management". *The Academy of Management Review*, 22:20-47.

Dechow, P., W. Ge & C. Schrand (2010). "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences", *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3):344-401.

Djurfeldt, G. & M. Barmark (2009). ”Statistisk verktygslåda: – multivariat analys”. Lund: Studentlitteratur.

Djurfeldt, G., R. Larsson & O. Stjärnhagen (2018). ”Statistisk verktygslåda: – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder”. Lund: Studentlitteratur.

Donaldson, L. & J. D. Davis (1991). ” Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns”. *Australian Journal of Management*, 16:49-64.

Donatella, P. (2016a). ”Artificiell styrning av resultat: – Om ekonomi, politik och tjänstemän”. Göteborg: Bokförlaget BAS.

Donatella, P. (2016b). ”Resultatjustering i kommunsektorn: – En studie av perioden 2012–2016”. KFi-rapport nr 147.

Donatella, P., M. Haraldsson & T. Tagesson (2018). ” Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities?”. *International Review of Administrative Sciences*, 0(0):1-19.

Donatella, P. (2019). ”Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities”. EAA.

Falkman, P. & T. Tagesson (2008). ” Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting”. *Scandinavian Journal of Management*, 24(3): 271–283.

Frostenson, M. (2015). ”Redovisningsteori”. Lund: Studentlitteratur.

Förordning med länsstyrelseinstruktion (SFS 2007:825).

Haraldsson, M. & T. Tagesson (2014). ”Compromise and avoidance: the response to new legislation”. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3):288-313.

Haraldsson, M. (2016). "Accounting and auditing in municipal organisations: Four papers on accounting compliance and audit costs". *Lund studies in economics and management*, Lund University, School of Economics and Management, Department of Business Administration.

Healy, P. M. & J. M. Wahlen (1999). "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting". *Accounting Horizons*, 13(4):365–383.

Kommunallagen (SFS 1991:900).

Kommunallagen (SFS 2017:725).

Kommunal Ekonomi (2016). "Detaljreglering och fokus på det kamerala". *Medlemstidning för kommunalekonomernas förening*, KEF nr 4:8.

Kommunal Ekonomi (2016). "Saknas: särredovisning och skärpt efterlevnad". *Medlemstidning för kommunalekonomernas förening*, KEF nr 5:8-9.

Kommunal Ekonomi (2016). "Fler lagar inte vägen till ökad legitimitet". *Medlemstidning för kommunalekonomernas förening*, KEF nr 6:8.

Körner, S. & L. Wahlgren (2005). "Statistiska metoder". Lund: Studentlitteratur.

Lag om kommunal redovisning (SFS 1997:614).

Lantz, B. (2014). "Den statistiska undersökningen: – grundläggande metodik och typiska problem". Lund: Studentlitteratur.

Länsstyrelsen Västra Götaland (2019). "Om Länsstyrelsen i Västra Götalands län"
<https://www.lansstyrelsen.se/vastra-gotaland/om-lansstyrelsen-i-vastra-gotaland/om-oss.html#0>

Mack, J. & C. Ryan (2006). "Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(4):592–612.

Pastoriza, D. & M. A. Ariño (2008). "When agents become stewards: Introducing learning in the stewardship theory". *Humanizing the Firm & Management Profession*, Barcelona: IESE Business School.

Pina, V., L. Torres & A. Yetano (2009). "Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches". *European Accounting Review*, 18(4):765–807.

RKR (2000). "En idéskrift om innebörden och konsekvensen av kommunal särart".

RKR (2007). "Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting".

RKR (2009). "Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års redovisningar".

RKR (2011). "Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting".

RKR (2012). "Tolkning och tillämpning av avstegsregeln". Information.

RKR (11.4). "Materiella anläggningstillgångar". Rekommendation.

RKR (2013). "Utformning av tilläggsupplysningar". Vägledning och exempel.

RKR (2015). "Styrelsens kommentarer till 2013 års praxisundersökning".

RKR (2015). "Beräkning och redovisning av balanskravsresultat". Information

SKL (2018). "Statsbidrag".

<https://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/budgetochplanering/statsbidrag.1403.html>

SKL (2019). "kommuner och regioner".

<https://skl.se/tjanster/kommunerregioner/faktakommunerochregioner.432.html>

SOU (2016:24). "En ändamålsenlig kommunal redovisning".

Stalebrink, O. J. (2007). "An investigation of discretionary accruals- and surplus- deficit management: evidence from Swedish municipalities". *Financial Accountability and Management*, 23:441-457.

Statistiska centralbyrån (2019). "Befolkningsstatistik"

<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/befolkning/befolkningens-sammansattning/befolkningsstatistik/pong/tabell-och-diagram/kvartals--och-halvarsstatistik--kommun-land-och-riket/andra-halvaret-2017>

Statistiska centralbyrån (2019). "Skattesatser"

<https://www.scb.se/contentassets/21f78d2ab7cc4c878c580bb377e3acca/2.-skattesatser-2017-forandring-kommunvis--version-2-for-publ.xlsx>

Statistiska centralbyrån (2019). "Län och kommuner i kodnummerordning"

<https://www.scb.se/hitta-statistik/regional-statistik-och-kartor/regionala-indelningar/land-och-kommuner/land-och-kommuner-i-kodnummerordning/>

Sundell, A. (2010). "Guide: Regressionsdiagnostik-multikollinearitet" spssakuten.se, hämtat 2019-04-16. <https://spssakuten.com/2010/10/16/guide-regressionsdiagnostik-%e2%80%93-multikollinearitet/>

Tagesson, T., L. Sjö Dahl, S. Collin, H. Olsson & J. Svensson (2006). "Does auditor rotation influence audit quality: the contested hypotheses tested on Swedish data". *Working paper series / Department of Business Studies*, Kristianstad: Department of Business Studies, Kristianstad University College.

Tagesson, T. (2010). "Vad påpekar de sakkunniga? - 2008 års bokslut". Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.

Tagesson, T. & O. Eriksson (2011). "What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting". *Financial Accountability & Management*. 27(3):272–285.

Tagesson, T., M. Klugman & M. L. Ekström (2013). "What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports". *Journal of Management & Governance*, 17(2):217-235.

Tagesson, T., N.A. Glinatsi & M. Prah (2015). "Procurement of audit services in the municipal sector: The impact of competition". *Public Money & Management*, 35(4): 273-280.

Vredin, A., M. Flodén, A. Larsson & M. O. Ravn (2012). "Se över det kommunala balanskravet". *Dagens samhälle*, Publicerad: 9 mars 2012 kl 07:30.

<https://www.dagensamhalle.se/debatt/se-oever-det-kommunala-balanskravet-2133/>

Zimmerman, J. (1977). "The municipal accounting maze. An analysis of political incentive". *Journal of accounting research*, 15:107-144.

Bilaga 1

Enligt RKR:s rekommendation 11.4 om materiella anläggningstillgångar skall nedan upplysning lämnas för varige slag av materiell anläggningstillgång (se exempelvis RKR 11.4²⁴):

- *tillämpad avskrivningsmetod*
- *nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning*
- *anskaffningsvärde*
- *ackumulerade avskrivningar*
- *redovisat värde vid årets början*
- *investeringar*
- *redovisat värde av avyttringar och utrangerade anläggningstillgångar*
- *nedskrivningar*
- *återförda nedskrivningar*
- *avskrivningar*
- *överföringar från eller till annat slag av tillgång*
- *övriga förändringar*
- *redovisat värde vid årets slut*

²⁴ " (...) Upplysningar ska lämnas om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och därför inte aktiveras. (Vägledning för denna bedömning finns i Rådet för kommunal redovisningsinformation om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde.) Vidare ska upplysningar lämnas om den redovisningsprincip som tillämpats vid beräkning av kostnader för återställande av den plats där en materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd" (RKR 11.4).