



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

# Redovisningskvalitet i den kommunala sektorn

En studie om följsamhet mot *RKR 7.1 Upplysningar om  
pensionsmedel och pensionsförpliktelser*

**Inas Soliman**

**Jakob Eriksson**

---

**Program:** Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp

**Kurs (kurskod):** Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)

**Titel (Svensk):** Redovisningskvalitet i den kommunala sektorn

**Titel (Engelsk):** Accounting quality in the municipal sector

**Nivå:** Avancerad nivå

**Termin/år:** HT 2019

**Handledare:** Tom Karlsson

**Examinator:** Gustaf Kastberg

# Sammanfattning

**Program:** Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp

**Kurs (kurskod):** Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)

**Titel (Svensk):** Redovisningskvalitet i den kommunala sektorn

**Titel (Engelsk):** Accounting quality in the municipal sector

**Nivå:** Avancerad nivå

**Termin/år:** HT/2019

**Handledare:** Tom Karlsson

**Examinator:** Gustaf Kastberg

**Nyckelord:** Följsamhet, redovisningskvalitet, kommunal redovisning, agentteori, institutionell teori, tilläggsupplysningar, rådet för kommunal redovisning, bivariat analys, multipel regressionsanalys

---

## Syfte

Tidigare forskning inom kommunal redovisning har åskådliggjort en bristande följsamhet gentemot lagar och rekommendationer i de svenska kommunerna (se exempelvis Broström & Donatella 2008; Falkman & Tagesson 2008; Tagesson 2010; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella & Thor, 2018). Med anledning av det här avser föreliggande studie att bidra med ökad förståelse för en del faktorer som påverkar den kommunala redovisningen. Genom att studera utforskade variabler och genom att undersöka variabler som i tidigare forskning använts som kontrollvariabler, bidrar denna studie således med nya insikter om vad som kan tänkas påverka redovisningskvaliteten i den svenska kommunsektorn. Detta i samband med intentionen att förse de svenska kommunerna med underlag kring vad som kan tänkas påverka redovisningskvalitet med förhoppningen att kunna förbättra denna.

## Teori

Den teoretiska referensramen grundas i agentteorin som bygger på idén om att det förekommer en informationsasymmetri. Denna informationsasymmetri ligger i sin tur till grund för uppkomsten av intressekonflikter i ett agent-principal-förhållande (Zimmerman,

1997; Jensen & Meckling 1976). Referensramen bygger även på institutionell teori som förutsätter att omgivningsfaktorer påverkar organisationers utformning (Meyer & Rowan 1977; DiMaggio & Powell 1983). Utifrån dessa två teorier har sex hypoteser formulerats: H1: Det finns ett samband mellan valdeltagandet och följsamheten i kommunerna. H2: Det finns ett samband mellan skattekraft och följsamheten i kommunerna. H3: Det finns ett samband mellan följsamheten och den finansiella ställningen i kommunerna. H4a: Det finns ett samband mellan kommuner i storstadsområden och följsamheten. H4b: Det finns ett samband mellan kommunernas länstillhörighet och följsamhet. H5: Det finns ett samband mellan bidragstagande kommuner och följsamheten

## Metod

Studien undersöker en beroende variabel, följsamhet och dess samband med sex variabler: *valdeltagande*, *skattekraft*, *finansiell ställning*, *geografiskt läge* (orstadsområden och länstillhörighet) och *kommunala utjämningsystemet*. Studien tillämpar en kvantitativ metod där bivariat analys och multipel regressionsanalys (MRA) används för att utforma en modell kring förutsägbarheten mellan följsamhet och de oberoende variablerna. Följsamheten, mot *RKR 7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser*, används som ett mått på redovisningskvalitet. När man ska förklara samband anses kvantitativ studie vara ett naturligt tillvägagångssätt. För att undersöka korrelationen mellan två variabler har bivariat analys använts som metod, då detta är ett vanligt tillvägagångssätt (Djurfeldt et al, 2003). MRA används för att kontrollera om de samband vi har observerat avspeglar ett reellt orsakssamband (Djurfeldt et al, 2003) Utöver variablerna har kvalitativa variabler gjorts om till dummyvariabler, något som är en förutsättning vid användning av MRA (Körner & Wahlgren, 2015)

## Resultat

Resultatet av studien gav stöd för både *H3* om finansiell ställning och *H4b* om länstillhörighet. Det finns alltså ett signifikant positivt samband mellan finansiell ställning och länstillhörighet med följsamhet. Dessa samband ligger i linje med agentteorin, institutionell teori och tidigare liknande forskningsresultat, kring länstillhörighet och följsamhet (Falkman & Tagesson, 2008; Da Costa Carvalho et al, 2007). Utfallet av hypotesen om finansiell ställning och följsamhet, ligger även dem i linje med studiens valda teorier och den tidigare forskningen som gjorts (Street & Gray, 2002; da Costa et al, 2007;

Tagesson, et al, 2011; Haraldsson & Tagesson, 2014:297f). *H1* om valdeltagandet i MRA (modell 2) uppvisar ett signifikant samband på 90 % säkerhetsnivå. Då *H1* förkastas i den bivariata analysen och resterande modeller i MRA, ger inte föreliggande studie något stöd för hypotesen. Sambandet kan således behöva utforskas något ytterligare i framtida forskning. Övriga hypoteser förkastas i både den bivariata analysen men även i MRA.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>7</b>
<b>1. INLEDNING</b>	<b>8</b>
1.1. PROBLEMFÖRMULERING	9
1.1.1. TIDIGARE FORSKNING OM FÖLJSAMHET	9
1.1.2. RKR 7.1	11
1.2. SYFTE OCH FORSKNINGSFRÅGA	12
1.3. DISPOSITION	12
<b>2. REDOVISNINGSKVALITET</b>	<b>13</b>
2.1. LAGEN OM KOMMUNAL REDOVISNING	14
2.2. RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING	15
2.3. REDOVISNINGENS SYFTE	16
2.4. GOD REDOVISNINGSSSED	16
2.5. TIDIGARE FORSKNING	17
2.6. SVÅRDEFINIERAT BEGREPP	18
<b>3. TEORETISKT RAMVERK</b>	<b>19</b>
3.1. AGENTTEORIN	19
3.2. INSTITUTIONELL TEORI	22
3.3. TEORETISKT HÄRLEDDA HYPOTESER	24
3.3.1. VALDELTAGANDE	24
3.3.2. SKATTEKRAFT	25
3.3.3. FINANSIELL STÄLLNING	26
3.3.4. GEOGRAFISKT LÄGE	26
3.3.5. KOMMUNALA UTJÄMNINGSSYSTEMET	27
<b>4. METOD</b>	<b>28</b>
TABELL 1	30
4.1. OPERATIONALISERING	31
4.2. DATAINSAMLING	31
4.2.1. BEROENDE VARIABEL	32
FÖLJSAMHET (REDOVISNINGSKVALITET)	32
4.2.2. OBEROENDE VARIABLER	33
VALDELTAGANDE	33
SKATTEKRAFT	33
FINANSIELL STÄLLNING	33
GEOGRAFISKT LÄGE	34
KOMMUNALA UTJÄMNINGSSYSTEMET	34
4.2.3. STUDIENS BEGRÄNSNINGAR	35
4.2.4. VIF-FAKTOR	36
<b>5. RESULTAT</b>	<b>37</b>
5.1. DESKRIPTIV STATISTIK	38
TABELL 2	38
5.2. BIVARIATA ANALYSER	39

TABELL 3	40
TABELL 4	41
TABELL 5	42
TABELL 6	43
TABELL 7	44
<b>5.3. MULTIPEL REGRESSIONSANALYS</b>	<b>44</b>
TABELL 8	45
<b>5.4. HYPOTESERNA</b>	<b>47</b>
TABELL 9	47
<b>6. SLUTSATS</b>	<b>49</b>
<hr/>	
<b>6.1. HUR TER SIG FÖLJSAMHETEN OCH VAD KAN TÄNKAS PÅVERKA REDOVISNINGSKVALITETEN?</b>	<b>49</b>
<b>6.2. AVSLUTANDE REFLEKTIONER</b>	<b>51</b>
<b>6.3. BIDRAG OCH FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING</b>	<b>52</b>
<b>7. KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>54</b>
<hr/>	
<b>1.1. BÖCKER</b>	<b>54</b>
<b>1.2. VETENSKAPLIGA ARTIKLAR</b>	<b>55</b>
<b>1.3. DIGITALA KÄLLOR</b>	<b>61</b>
<b>1.4. LAGAR OCH FÖRORDNINGAR</b>	<b>63</b>
<b>BILAGA 1</b>	<b>64</b>
<hr/>	

# Förord

Vid uppsatsen slut skulle vi vilja passa på att rikta ett stort tack till vår engagerade handledare, Tom Karlsson, som vi har haft intressanta och roliga handledarmöten med. Tom har både kommit med värdefulla tips, korrekturläst vår uppsats (ett x-antal gånger) och har framför allt givit oss konstruktiv kritik som hjälpt oss framåt i vårt uppsatsskrivande.

Vi vill även passa på att rikta ett tack till Magnus Thor och Louise Holm, som tagit sig tiden att hjälpa oss med våra statistiska analyser. De har kommit med värdefull information och kunskap som har varit väldigt uppskattad.

Inas Soliman

Jakob Eriksson

Göteborg, 6 januari 2020

# 1. Inledning

Lagen om kommunal redovisning har tillämpats inom det kommunala redovisningsområdet sedan 1998. Lagen reglerar bland annat kommuners externredovisning och innehåller även bestämmelser om bokföring och vissa bestämmelser som avser internredovisning (SFS 1997:614). Även om lagstiftningen har ökat i omfattning och detaljeringsgrad de senaste decennierna, visar tidigare forskning på att redovisningen har implementeras med ovisshet vad gäller redovisningsstandarder och revisionskvalitet (se exempelvis Christiaens och Rommel, 2008; Falkman och Tagesson, 2008; Donatella, 2018). Till följd av detta har ett gap mellan kommunal redovisningsreglering och redovisningspraxis skapats (Christiaens & Rommel, 2008:71ff; Falkman & Tagesson, 2008:281). Den splittrade praxisen inom kommunal redovisning har alltså medfört i en bristande följsamhet bland de svenska kommunerna. Detta är problematiskt då redovisningen mister sin funktion, att ge en transparent och rättvis bild (Donatella & Thor, 2018:26). Men det är även problematiskt då mottagare och andra intressenter får ett bristfälligt underlag för ansvarsutkrävande (SOU 2016:24, 278f).

Vidare har det visat sig att förändringar förenliga med innebörden av god redovisning ofta föregår förändringar av konkret lagstiftning (Brorström et al, 2011:18; Donatella, 2012:10). Det här kan bero på att upprättandet av den externa redovisningen, inte enbart är en process som regleras av lagstiftning och rekommendationer. Det är även en process som bygger på individuella uppskattningar och bedömningar, något som kan bidra till att en otydlighet uppstår om hur regler ska tillämpas. Det diskretionära tolkningsutrymmet som kan uppstå till följd av detta innebär ett utrymme som är obundet av fasta regler. Detta tolkningsutrymme kan användas för att manipulera det finansiella resultatet i den externa redovisningen. Praxis är således överordnat de formella reglerna (Brorström et al, 2011:18; Donatella, 2012: 10).

Forskning på kommunal redovisning med avseende på redovisningskvalitet (se exempelvis Broström & Donatella 2008; Falkman & Tagesson 2008; Tagesson 2010; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella & Thor, 2018) åskådliggör bristen i att följa rekommendationer och lagstiftning bland de olika kommunerna som undersökts i deras studier. Vidare är kvaliteten bristfällig vad gäller de tilläggsupplysningar som lämnats. Detta påverkar den upprättade redovisningens transparens och öppenhet (Donatella & Thor, 2018:8). Det blir således av intresse att undersöka kommunernas följsamhet gentemot



tilläggsupplysningar. Eftersom det bidrar med en beskrivning av hur den rådande situationen ser ut, men även för att en sådan undersökning kan hjälpa både upprättare av externredovisningen och normgivare, framåt i det fortsatta utvecklingsarbetet av den kommunala redovisningen.

Sammanfattningsvis belyser tidigare studier inom det kommunala redovisningsområdet problematiken med den splittrade praxisen och en varierande följsamhet. Då årsredovisningen utgör ett viktigt beslutsunderlag för bland annat ansvarsutkrävande, blir det därav relevant att undersöka följsamheten i kommunernas årsredovisningar. Detta görs genom att använda följsamheten, mot *RKR 7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser* som ett mått på redovisningskvalitet. Som framkommer utifrån ovanstående, skiljer sig följsamheten åt mellan kommunerna. Syftet med föreliggande studie är följaktligen att undersöka hur redovisningskvaliteten ser ut i den kommunala sektorn. Detta görs med hjälp av ett antal variabler som kan tänkas påverka redovisningskvaliteten.

## **1.1. Problemformulering**

I följande avsnitt ges en utförlig beskrivning kring problematiken som råder inom det kommunala redovisningsområdet, närmare bestämt den bristfälliga regelefterlevnaden. Därefter i avsnittet "RKR 7.1" problematiseras lagändringen kring pensioner intjänade före 1998 och dess effekter. Kapitlet avslutas med en redogörelse för studiens syfte och forskningsfråga.

### **1.1.1. Tidigare forskning om följsamhet**

Studier som genomförts inom kommunal redovisning har visat att de svenska kommunerna brister i sin följsamhet gentemot redovisningsregleringen. Dessutom visar studier på att de rekommendationer som ges ut av RKR inte följs i någon större omfattning (Falkman & Tagesson, 2008). Detta tyder på att det fortfarande förekommer låg kvalitet inom det kommunala redovisningsfältet (Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson & Eriksson, 2011; Haraldsson & Tagesson, 2014; Donatella, 2016; Haraldsson 2016). Något som kan ses som problematiskt då redovisningen kan mista sin funktion: att förebygga korruption, ge en transparent och rättvis bild (Brorström et al, 2014: 159ff).

Inom det kommunala redovisningsområdet råder en kunskapsbrist och det finns ett behov av vidare forskning inom det kommunala redovisningsområdet. De här beror på: 1) bristfällig

kompetens hos beredarna, 2) bristande revisionskvalitet och 3) regelverkets utformning anses vara otydlig och oförenlig. Detta grundas i avsaknaden av tydliga ramverk att förhålla sig till och en svag förankring av de bokföringsmässiga grunderna. Vilket leder till en situation där kommuner och dess befattningshavare kan använda olika redovisningsstrategier, beroende på de rådande omständigheterna eller dess politiska intresse (Falkman & Tagesson, 2008:282). Utifrån ovanstående går det att konstatera att det fortfarande råder brist på insikt och kunskap om varför följsamheten inom kommunal sektor skiljer sig åt.

Andra forskare pekar på att det i kommuner förekommer artificiell styrning av resultat inom och utanför lag och normering (se exempelvis Haraldsson & Tagesson, 2014; Donatella, 2017). Detta i sin tur påverkar tillförlitligheten och relevansen av redovisningen, något som blir bekymmersamt med tanke på att redovisningen fungerar som ett viktigt instrument för bland annat ansvarsutkrävande (Donatella, 2017). För att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av den finansiella ställningen och det ekonomiska resultatet, är det angeläget att tilläggsupplysningar och noter överensstämmer med lagar och normering (RKR 2013:3). I en del kommuner har det visat sig att tilläggsupplysningar utelämnas. På sikt kan detta leda till att kommuninvånarna eller läsaren av den finansiella rapporteringen, får ett bristfälligt underlag för ansvarsutkrävande, bristfälligt information om kommunernas verksamhet och ekonomiska förvaltning (SOU 2016:24, 278f).

Sveriges samtliga kommuners regelefterlevnad kring RKR 7.1 kommer att granskas utifrån dess årsredovisning från 2018. Att uppfylla de upplysningsplikter som rekommendationen innehåller har traditionellt sett visat sig vara komplext (Donatella & Thor, 2018:26). Det verkar inte heller existera någon sed om hur rekommendationens upplysningar ska hanteras. Somliga kommuner har lämnat samtliga eller en del av tilläggsupplysningarna men presenterat dem på olika sätt, medan andra kommuner har valt att avvika från att lämna tilläggsupplysningar (Donatella & Thor, 2018). Det är problematiskt eftersom att kommuninvånarna får ett bristfälligt underlag för ansvarsutkrävande (SOU 2016:24, 278f).

RKR 7.1 är en rekommendation där forskningen med avseende på följsamhet har gjorts i låg utsträckning. Rekommendationen har inte analyserats vid RKR:s senaste praxisundersökning, vilket gör den relevant att studera (Eriksson:2014). Att kontinuerligt utföra studier inom det kommunala redovisningsområdet är således av stor vikt dels för kommuninvånarna, men

även för upprättare av den externa redovisningen och normgivare då de kan använda sig av det i dess utvecklingsarbete inom området (Donatella & Thor, 2018:8).

### **1.1.2. RKR 7.1**

Till följd av en lagändring kan numera pensionsskulder intjänade före 1998 redovisas som en upplysning i årsredovisningen, närmare bestämt som ansvarsförbindelse. Tidigare behövde dessa redovisas som skulder i kommunernas balansräkningar. Pensionsredovisning har blivit ett omdiskuterat ämne i den offentliga debatten (se exempelvis Skandia, 2018; SKL dnr: 19/00722; SKL ekonomirapporten, maj 2019; Dagens samhälle, 2018). Aktörer från det privata näringslivet, har riktat kritik och menar på att de redovisningsprinciper som tillämpas inom offentlig sektor, ger en missvisande bild av pensionsskulderna. Detta eftersom man inte reserverar pensionspengar för framtida utbetalningar. Till följd av detta har en dold skuld uppstått där Sveriges kommuner är skyldiga deras nuvarande och tidigare anställda 216 miljarder kronor (Skandia, 2018). Detta är problematiskt eftersom att de befintliga redovisningsprinciperna inte nödvändigtvis överensstämmer med god redovisningssed, något som i sin tur kan ses som oroväckande, då det kan medföra i en orättvis bild av redovisningen (skandia, 2018).

Den dolda skulden problematiseras utifrån olika perspektiv i Skandias penionsskulsrapport (2018). Pensionerna ligger inte reserverade för framtida utbetalningar. Den separata posten resulterar i att man inte blir påmind om den först förrän vid utbetalning. Det finns indikationer på att kommunernas hantering av pensionsåtagande i framtiden riskerar hota välfärden. Dels på grund av att 4 av 10 kommuner har minskat i antalet kommuninvånare, vilket innebär att allt färre ska försörja allt fler. 75 % av de 149 intervjuade kommunerna har inte en plan för hur man ska hantera pensionsskulden. 50 % av de 149 intervjuade har en pensionsskuld som är två gånger så stort som deras långfristiga skulder. Detta anses problematiskt då de befintliga redovisningsprinciperna inte ger en transparent, rättvis och begriplig bild över kommunernas faktiska pensionsåtagande (Skandia, 2018).

Transparens samt rättvisande bild är några fundamentala kriterier för att kunna uppnå god redovisningskvalitet (Brorström & Donatella, 2008: 3). De nuvarande redovisningsprinciper som tillämpas verkar utifrån detta inte vara helt i enlighet med kraven på god redovisningssed. Detta eftersom att ett diskretionärt tolkningsutrymme uppstår som en konsekvens av lagstiftningen. Tolkningsutrymmet kan i sin tur användas till att manipulera

det finansiella resultatet (Donatella, 2012:10). Utifrån detta kan det antas att det förekommer en inkongruens mellan de nuvarande redovisningsprinciper och begreppet redovisningskvalitet.

Anledningen till att specifikt *RKR 7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser* har valts ut som rekommendation, är dels för att den aktuella posten inte ger en rättvis bild av den kommunala redovisningen, något som strider mot kravet i 1 kap 3 § om god redovisningssed (Lag 1997: 614). Detta kan således antas försämra redovisningskvaliteten. Men även för att den dolda skulden går emot redovisningens syfte med att underlätta en effektiv hantering av ekonomin. Den aktuella posten är alltså en faktor som i det långa loppet kan påverka både kommuninvånarna men även välfärden i stort om inte problemet åtgärdas.

## 1.2. Syfte och forskningsfråga

Syftet med studien är att undersöka hur redovisningskvaliteten i den kommunala sektorn ter sig, specifikt med avseende på RKR 7.1 "Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser". Syftet är även att undersöka och belysa de faktorer som kan tänkas ha samband med följsamhet. Undersökningen avser att se huruvida det finns ett samband mellan den beroende variabeln följsamheten, och de oberoende variablerna: *valdeltagande, skattekraft, finansiell ställning, geografiskt läge* och *kommunala utjämningsystemet*. De valda variablerna är av skiftande karaktär och fångar därav olika förklarande aspekter. Dessutom förekommer en varierad omfattning på forskningen kring en del av variablerna. Somliga variabler har det gjorts tidigare forskning på, medan andra inte har undersökts, dock kan dessa antas påverka följsamheten. Detta gör det relevant och intressant att både alstra och utöka förståelsen för sambandet mellan följsamhet och de valda variablerna. Studien tillämpar bivariat analys och multipel regressionsanalys som metod för att skapa en modell kring förutsägbarheten mellan följsamhet och de oberoende variablerna.

Studien avser att bidra med utökad förståelse inom det kommunala redovisningsområdet och fylla de tomrum som finns kring forskningen om redovisningskvalitet. Det här görs genom en empirisk studie där samtliga årsredovisningar från 2018 i Sveriges 290 kommuner analyseras. Detta kan bidra med ökad förståelse för en del faktorer som påverkar den kommunala redovisningen. Följande studie är således relevant då den tillför upprättare av den externa

redovisningen och normgivare information som de kan nyttja i utvecklingsarbetet av den kommunala redovisningen. Med utgångspunkt i ovannämnda anledningar, kommer föreliggande studie att utgå ifrån följande frågeställning:

1. Hur ter sig följsamheten och vad kan tänkas påverka redovisningskvaliteten i den svenska kommunsektorn?

### **1.3. Disposition**

I följande kapitel 2. *Redovisningskvalitet* redogörs för en historisk beskrivning av Lagen om kommunal redovisning, en beskrivning av RKR och dess uppgifter samt en redogörelse av redovisningens primära syften. Vidare ges en beskrivning av begreppet god redovisningssed och därefter presenteras en genomgång av tidigare forskning. Avslutningsvis problematiseras begreppet redovisningskvalitet. I nästkommande kapitel, 3. *Teoretiskt ramverk presenteras de teorier som ligger till grund för studien och dess hypoteser. Därefter redogörs för studiens tillvägagångssätt i kapitel 4. Metod. Vidare presenteras bivariata analyser, regressionsanalyser och utfallet av hypoteserna i kapitlet om 5. Resultat. I Studiens avslutande kapitel, 6. Slutsats, kopplas studiens resultat samman med forskningsfrågan och dess underfrågor, sedan förs avslutande reflektioner som kopplas med de teoretiska referensramarna. Därefter ges bidrag och förslag till fortsatt framtida forskning. Avslutningsvis presenteras en 7.källförteckning över studiens referenser samt en bilaga över RKR 7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser.*

## **2. Redovisningskvalitet**

I följande avsnitt, ges en historisk beskrivning av Lag (1997:614), om kommunal redovisning. Utöver det här ges en beskrivning av hur lagen reglerar kommunernas redovisning. Därefter presenteras den kommunala redovisningens normgivande organ, RKR och dess uppgifter, samt en mer ingående beskrivning av den kommunala redovisningens primära syften. Då lagen om kommunal redovisning inte regleras i detalj, har det medfört i att god redovisningssed fått stor betydelse. Således kommer nästkommande avsnitt redogöra mer ingående för innebörden av god redovisningssed. Därefter presenteras tidigare forskning som genomförts inom redovisningsområdet. Avslutningsvis diskuteras komplexiteten av begreppet kvalitet, samt hur studien avser att förhålla sig till begreppet redovisningskvalitet.

## 2.1. Lagen om kommunal redovisning

Lagen om kommunal redovisning (KRL) trädde i kraft 1998. Denna lag reglerar kommuners, landstings och kommunalförbunds externredovisning. Förutom att lagen reglerar externredovisningen, innehåller den även allmänna bestämmelser om bokföring och vissa bestämmelser som avser internredovisning (SFS 1997:614). Innan lagen trädde i kraft hade kommuner och landsting själva ett stort ansvar kring att utveckla den kommunala redovisningen (SFS 1997:614). Sedan införandet har lagen och dess effekter diskuterats av en rad olika forskare (se exempelvis Tagesson & Falkman, 2008; Donatella, 2009). Under början och mitten av 1900-talet genomfördes olika reformer. Bland annat etablerades det så kallade förmögenhetsskyddet. Förmögenhetsskyddet innebar att kommuner hade i uppgift att förvalta sin förmögenhet på ett sådant sätt att den inte minskar. Det här resulterade i att en reformerad budget- och redovisningsmodell utvecklades. I denna skulle förmögenheten vara enkel och tydlig att utläsa (Brorström et al, 2011:21).

Den redovisningsmodell som kommuner och landsting började tillämpa utgick från bokföringsmässiga grunder inspirerade från det privata näringslivet (Donatella, 2012:8; Brorström, 1998:320). Övergången från en kassamässig redovisning till en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder, är en av de mest påtagliga förändringar som den offentliga sektorn upplevt (Donatella et al, 2018:7; Paulsson, 2006:47f). Den kassamässiga redovisningen som tidigare tillämpades, mätte resultat baserat på när kapitalet betalades in eller ut. Enligt bokföringsmässiga grunder ska inkomster och utgifter istället periodiseras, och redovisas som intäkter och kostnader den period de uppkommit (Donatella, 2012:8; Guthrie, 1998: 2f).

Nästa stora förändring i lagstiftningen dröjde fram till år 1992. Denna innehöll mer specifika krav på en detaljerad redovisningsinformation. Lagen innehöll även ett krav på att årsredovisningar skulle upprättas enligt god redovisningssed. Det här betyder att den kommunala redovisningen ska utgå från ett antal grundläggande principer däribland *principen om pågående verksamhet*, *försiktighetsprincipen* och *principen om öppenhet* (Brorström et al, 2011:22f). En ytterligare förändring med den nya lagstiftningen var kravet om god ekonomisk hushållning, vilket ersatte förmögenhetsskyddet (Brorström et al, 2011:23). Innebörden av god ekonomisk hushållning specificerades dock inte, vilket ökade efterfrågan på ett mer distinkt ekonomiskt krav: balanskravet introducerades. Kravet på att

intäkterna skall vara minst lika stora som kostnaderna, ändrades till att intäkterna ska överstiga kostnaderna (Brorström et al, 2008; Falkman & Orrbeck, 2001; Donatella; 2012)

Arbetet med att utforma ett mer harmoniserat regelverk för den kommunala redovisningen fortsatte sedan under 1990-talet. En utredningsgrupp tillsattes och behovet av ytterligare förändringar i lagstiftningen fördes fram. Det handlade bland annat om hur man på ett mer enhetligt sätt skulle kunna avläsa balanskravet. Utredningsarbetet renderade i en proposition som presenterades 1996. Propositionen, *Den kommunala redovisningen*, bestod av två huvudsakliga delar, dels förslag om ändring i kommunallagen och dels ett förslag till kommunal redovisningslag. Propositionen antogs och den kommunala redovisningslagen trädde i kraft år 1998 (Brorström et al, 2011: 26f; SFS 2017:739). Samtidigt som lagen trädde i kraft introducerades även ett normbildande organ: *Rådet för kommunal redovisning*.

## **2.2. Rådet för kommunal redovisning**

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är den kommunala redovisningens normgivande organ. Till följd av samarbetet mellan stat och *Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet* bildades RKR år 1997. Rådets huvuduppgift är att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting. Utöver detta har även rådet i uppgift att sprida information om sina tolkningar och rekommendationer till kommuner och landsting (RKR). I dessa dokument förmedlar RKR sina ståndpunkter i redovisningsfrågor. Detta möjliggör för kommuner att ta del av de redovisningslösningar som RKR framarbetat för att främja den kommunala redovisningen. Rådet gör även egna praxisundersökningar, vilket innebär att de genomför uppföljningar och utvärderar kommuner och landsting. Det här görs för att se hur väl de följer rekommendationerna i praktiken. Huvudsakligen grundar sig behovet av ett normgivande organ för kommunal redovisning, i att den kommunala redovisningslagen inte specifikt definierar vad som avses med god redovisningssed. Lagstiftningen ställer krav på att kommunernas redovisning skall överensstämma med god redovisningssed. Därigenom skapas ett behov av vägledningar för hur den goda seden mellan kommunerna bör se ut. RKR möjliggör och underlättar denna tolkning genom de rekommendationer som ges ut (Brorström et al, 2011, 90ff).

## **2.3. Redovisningens syfte**

Den kommunala redovisningen antas ha tre grundläggande syften: 1) förebygga korruption för att säkra offentliga medel, 2) främja en effektiv ekonomisk hushållning och 3) utgöra underlag för ansvarsutkrävande (Chan, 2003:14). Den finansiella redovisningen har som huvudsakligt syfte att förmedla en rättvisande bild av en kommuns resultat och tillstånd, och utgör en beskrivning av hur finanserna skötts under det gångna året. Redovisning inom den offentliga sektorn syftar således primärt till att ligga till grund för ansvarsutkrävandet. Det här beror på att redovisningsmottagaren, tar ställning till den redovisningsskyldiges, ansvarsfrihet under den gångna perioden baserat på information från redovisningen (Brorström et al, 2011:15f).

Den kommunala årsredovisningen har som uppgift att förmedla information om kommunernas ekonomiska ställning och utveckling. Den sammanställda ekonomiska informationen är viktig för både interna beslutsfattare och kommuninvånare. Från beslutsfattarnas perspektiv, kan årsredovisningen assistera som ett verktyg vid jämförelser av kommunens ekonomiska ställning över tid. Årsredovisningen kan på så sätt utgöra ett viktigt underlag för beslutsfattarna (Brorström et al, 2007: 9f). Från ett medborgarperspektiv bör redovisningen bidra kommuninvånarna möjligheten att ta del av ekonomisk information, liksom att få insyn i de ekonomiska händelsernas uppkomst (Brorström et al, 2011: 19f).

## **2.4. God redovisningssed**

Lagstiftningen för den kommunala redovisningen är principbaserad. Detta innebär att redovisningen inte regleras i detalj. Eftersom ingående föreskrifter saknas för hur redovisning skall upprättas, har en riktlinje formulerats som innebär att all bokföring och redovisning skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed (KLR, kap 1, 3 §). God redovisning och god redovisningssed är nödvändigtvis inte samma sak. God sed utvecklas först när det har blivit vanligt förekommande att en redovisningsfråga behandlas på ett specifikt sätt. Således kan god redovisningssed förklaras som en praxis där redovisningsskyldiga använder sig av härledda redovisningsprinciper, och följer fastställda normer och regler inom redovisningsområdet (SOU 2016:24:270f). Att avgöra vad som är god redovisningssed kan i enskilda fall bli komplext. Något som försvårar situationen är den kontinuerliga utvecklingen av god redovisningssed. Detta leder till att det är svårt att avgöra



när en viss redovisningsprincip inte längre stämmer överens med god redovisningssed (Brorström et al, 2011: 17f).

## 2.5. Tidigare forskning

Redovisningskvalitet är ett svårdefinierat begrepp och definitionen av det kan variera. Brorström (2008) belyser mottagare och andra intressenter som en av de viktigaste faktorerna för redovisningskvalitet. Mottagare och andra intressenter ska kunna fatta välgrundade beslut utifrån den information som återges. Även i lagen tas det upp som ett krav att redovisningen är begriplig för användarna (SOU 2016: 24:80). På så sätt kan redovisning ses som ett ledningsverktyg som främjar effektivitet och skapar förutsättningar för en framgångsrik utveckling (Brorström et al, 2008: 3). I studien undersöks kvaliteten på kommunala årsredovisningar utifrån fastställda kriterier: 1) *offentliggörande*, 2) *tillgänglighet* och 3) *giltighet* (tidsenlig). En årsredovisning som uppfyller dessa krav anses reducera osäkerheten (Brorström et al, 2008:9f).

Även i lagstiftningen betonas det att redovisning utgör ett viktigt underlag för ekonomiska och politiska beslut (SOU 2016: 24:80). Redovisningen ska också möjliggöra jämförelser över tid mellan en och samma redovisningsenhet, men även mellan olika redovisningsenheter. På så sätt blir jämförelser ett verktyg att utvärdera effektiviteten. Den information som redovisningen förmedlar ska kunna användas på ett relevant sätt för uppföljning och utvärdering av beslut, i det här ligger ett krav på aktualitet. Det här innebär att informationen inte får presenteras för lång tid efter redovisningsperiodens slut. Vidare ska redovisningen på ett tillförlitligt sätt förmedla en objektiv bild av enhetens resultat och ställning. Dessutom ska redovisningen präglas av transparens och öppenhet (SOU 2016: 24:81)

En stor del av den forskning som gjorts tidigare inom redovisningsområdet har studerat regelefterlevnad inom den kommunala redovisningen (se exempelvis Falkman & Tagesson, 2008; Brorström & Donatella, 2008; Eriksson, 2014; Donatella & Thor, 2018). Även om lagstiftningen ökat i omfattning och detaljeringsgrad de senaste decennierna, visar kartläggningar från RKR och annan forskning inom området, att avvikelser från lag och normering är relativt vanligt (Falkman & Tagesson, 2008; Eriksson, 2014, Donatella, 2018). Vidare belyser även studier att kvaliteten på de tilläggsupplysningar som lämnats är bristfälliga. Detta påverkar den upprättade redovisningens transparens och öppenhet

(Donatella & Thor, 2018:8). Med andra ord råder en splittrad praxis inom det kommunala redovisningsområdet, där ett gap skapats mellan redovisningsreglering och redovisningspraxis (Christiaens & Rommel, 2008:71ff; Falkman & Tagesson, 2008; 281). Närbesläktade resonemang (se exempelvis Zimmerman, 1977; Oliver, 1991; Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson, 2014; Caperchione, 2015; Donatella & Thor, 2018; Donatella, 2012), förs även av andra forskare på fältet som lyfter fram att:

“..en harmonisering av redovisningsregleringen (s.k. de jure-harmonisering) inte nödvändigtvis leder till en harmonisering av redovisningspraxis (s.k. de facto-harmonisering)” (Donatella & Thor, 2018: 8)

En förklaring till detta handlar om lagstiftningens utformning, ett fenomen som tidigare studier har belyst (Falkman & Tagesson, 2008; Donatella, 2012). Det argumenteras för att redovisningsmodellen baserad på bokföringsmässiga grunder, har bidragit till incitament för kreativ redovisning, samt minskad transparens (Donatella, 2012:9; 2018). Det här kan ses som ett paradoxalt samband då syftet med att reglera den kommunala redovisningen är att få den mer enhetlig.

## **2.6. Svårdefinierat begrepp**

Denna studie definierar redovisningskvalitet som ett mått på hur väl kommuner efterlever regelverk och rekommendationer. Redovisningskvalitet är som tidigare nämnt ett svårdefinierat begrepp. Detta grundar sig i att kvalitetsbegreppet är mångfacetterat. Beroende på vilken aktör det är som använder begreppet kan definitionen av kvalitet således att skifta. Då principalen (kommuninvånare) och agenten (kommunen) inte nödvändigtvis bedömer kvalitet på liknande sätt, kan definition och mätningen av kvalitet således variera (SKL, 2010:10; Zimmerman, 1977). Med utgångspunkt i detta går det att tänka sig att definitionen av kvalitet inom den kommunala sektorn, blir ännu mer komplex med tanke på de omfattande behoven kommunerna ska tillfredsställa. Det framkommer dock klart och tydligt utifrån lagtexten inom kommunal redovisning, att all redovisning skall utgå från god redovisningssed (SFS nr: 1997:614: 3 §). Rekommendationer och information från RKR avgör vad som är god redovisningssed. Att följa uttryckliga lagregler och rekommendationer anses därför alltid förenligt med god redovisningssed (RKR). Då definitionen är omfattande kommer följaktligen denna studie att enbart fokusera på kommunernas följsamhet gentemot RKR 7.1.

## 3. Teoretiskt ramverk

Agentteorin (se exempelvis Zimmerman, 1997; Ingram, 1984; Jegers & Houtman, 1993; Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson, 2016; Donatella et al, 2018) och institutionell teori (se exempelvis Neu and Simmons, 1996; Carpenter and Feroz, 2001; Tagesson et al, 2011; Da Costa Carvalho et al, 2007; Falkman and Tagesson, 2008; Pina et al, 2009; Collin et al, 2009) är de två huvudteorierna som oftast har använts för att förstå och förklara redovisningsval och följsamhet gentemot redovisning i den offentliga sektorn (Collin et al, 2009).

Nutida studier inom det kommunala redovisningsområdet har alltmer börjat använda sig av två eller flera kompletterande teorier i dess studier (se exempelvis Falkman & Tagesson, 2008; Collin et al, 2009). Tagesson et al, (2011) belyser i sin studie problematiken med att teorier ses som konkurrenter istället för komplement vid studerandet av ett empiriskt fenomen (Tagesson et al, 2011:220). Det är således av stort intresse att i studien utgå från två teoretiska perspektiv, då de kan tänkas ge olika förklaringar, komplettera varandra och därav ge en djupare förståelse. Studien utgår både från agentteorin men även institutionell teori som ett komplement till varandra vid analysen av de faktorer som kan tänkas förklara följsamhet. Värt att påpeka är att dessa två teoretiska skolorna är olika i sitt synsätt. Men detta ses som en fördel då institutionell teori i den här studien används för att besvara sådant som agentteorin inte kan tänkas förklara, till exempel hur kontextuella faktorer kan tänkas påverka aktörernas val. I följande kapitel ges initialt en presentation av agentteorin, och tidigare forskning inom området. Därefter presenteras den institutionella teorin på liknande sätt.

### 3.1. Agentteorin

Agentteorin grundades under 1970-talet och teorin har främst applicerats på studier som syftar till att förklara redovisning och redovisningsval (se exempelvis Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Jegers & Houtman, 1993; Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson, 2016; Donatella et al, 2018). Teorin utvecklades i tidiga 1970-talet av främst Ross (1973), Jensen & Meckling (1976) och Eisenhardt (1989) där samtliga forskare åskådliggör agentproblematiken som uppstår vid ett principal-agent-förhållande. På grund av principalen och agentens presumtiva rationalitet, kan en nyttomaximering potentiellt riskera att stå i konflikt med principalens intresse. Studierna pekar på att detta kan bero på att agentens egenintresse

inte nödvändigtvis sammanfaller med det som anses vara det mest fördelaktiga för principalen (Ross, 1973: 134; Jensen & Meckling, 1976:308; Eisenhardt, 1989; 58).

Agentteorin bygger på ett agent-principal-förhållande som förutsätter att det finns en relation mellan en principal och en agent. Kontraktsförhållandet mellan dessa två parter utgår ifrån att principalen överlämnar beslutsfattandet över sina resurser åt en agent, vilket innebär att agenten agerar på uppdrag av principalen (Ross, 1973:134; Jensen & Meckling, 1976:308; Eisenhardt, 1989: 58; Zimmerman, 1977:117f). Principalen som besitter resurserna är således intresserad av att kontrollera agenten för att se till så att denne agerar i enlighet med principalens intresse. Ett grundantagande inom teorin är att människan är nyttomaximerande som drivs av ett egenintresse. Samtliga parter lär alltså agera för att maximera deras förväntade nytta. Agenten kan på grund av egenintresse vara till en nackdel för principalen som vill maximera sin nytta. Den föreliggande informationsasymmetrin mellan de två aktörerna leder till en inkongruens mellan principalens intresse och agentens agerande. Därav förekommer ett intresse hos principalen att på olika sätt övervaka så att agenten förhåller sig till kontraktet, då det annars finns en risk att agenten verkar opportunistisk och därmed bryter mot kontraktet (Zimmerman 1977:117f; Frostenson 2015:63f).

Inom den kommunala sektorn används redovisningsinformation som beslutsunderlag för ekonomiska frågor som bland annat resursallokering och ansvarsutkrävande. Redovisningsinformation är viktig i situationer där agent-principal-förhållande förekommer. Detta eftersom att informationen främst ska förmedla en rättvisande bild av kommunernas redovisning. Men även för att redovisningsmottagaren, det vill säga principalen (kommuninvånarna/staten) ska ta ställning till den redovisningsskyldige, det vill säga agentens (kommunen) ansvarsfrihet under den gångna perioden baserat på information från redovisningen. Agentteorin har därav kommit att bli alltmer relevant inom den offentliga sektorn (Bolívar et al, 2013: 559).

Informationsasymmetrin ligger till grund för uppkomsten av intressekonflikten i agent-principal-förhållandet (Bolívar et al, 2013: 559). Intressekonflikten i agentteorin kan förekomma mellan agent (kommun) och principal (staten). Agent-principal-förhållandet

mellan dessa två parter handlar om kontraktet kring statsbidrag. Kommunerna får statsbidrag av staten och ska i gengäld tillgodose kommuninvånarnas behov. Intressekonflikt kan även förekomma mellan principal (kommuninvånare) och agent (kommun). Kontraktsförhållandet grundas i att invånarna delegerar beslutsfattande till folkvalda politiker i kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige i sin tur ska stå till svars inför kommuninvånarna om hur de tillhandahållit de resurser som de haft till sitt förfogande (Donatella 2016:28f).

Agent-principal förhållandet har visat sig vara komplext inom den offentliga sektorn (Mack & Ryan 2006:594). Inom ett privat företag antas principalen vara ägarna till kapitalet och agenten antas vara företagsledningen (Jensen & Meckling 1976:309). Anser ägarna att deras chans att öka dess kapital är större i ett annat företag, är de fria att lyfta sitt kapital från företaget och investera i ett annat. Inom det offentliga däremot, har principalen (kommuninvånare) ett tvingande medborgarskap. Visserligen kan kommuninvånarna påverka politiken i form av folkomröstning. Dock kan invånarna inte besluta sig för att sluta betala skatt om de inte är nöjda med kommunens service och tjänster, visserligen finns möjligheten att flytta till en annan kommun (Tagesson 2014:4). Agentteorin bygger på att kontraktsförhållandet mellan beslutsfattarna (agenten) och kommuninvånarna (principalen) kan ge upphov till en informationsasymmetrisk situation. Detta i sin tur kan leda till att principalen missgynnas då den inte nödvändigtvis har tillgång till den information som agenten besitter. Detta innebär att kommunen kommer hållas ansvariga för sina handlingar för att påvisa att de har agerat i enlighet med deras skyldigheter (Bolívar et al, 2013: 559).

Agentteorin kan ses som en lämplig teori att använda sig av i den här studien, då den belyser de olika kontraktsförhållandena som råder inom den kommunala sektorn och därav de intressekonflikter som agent-principal-förhållandena för med sig. Teorin kan användas som ett verktyg för att förstå varför redovisningskvaliteten inom den kommunala sektorn ser ut som den gör. Detta genom att den förklarar förhållandet mellan principal (kommuninvånarna) och agent (kommun) samt principal (staten) och agent (kommun) och därigenom fångar upp de intressekonflikter som kan tänkas förklara den varierade följsamheten i kommunerna.

## 3.2. Institutionell teori

Organisationer kännetecknas vanligen i hög utsträckning av formella strukturer. De formella strukturerna reglerar hur arbetsuppgifter fördelas och utförs, samt även vilka ramar som avgränsar verksamhetens uppgifter och befogenheter (Meyer & Rowan, 1977:340). För att erhålla legitimitet för den finansiella rapporteringen är därför formella strukturer och regelefterlevnad viktiga egenskaper. Inom det institutionella perspektivet utgår man från det institutionella sammanhanget som förklaring till vilka åtgärder man vidtar. Det här innebär att organisationer antar strukturer och praxis som är allmänt accepterade och legitima. Detta som ett svar på olika tryck från deras institutionella miljö (Meyer & Rowan, 1977:341; Carpenter & Feroz, 2001:569). Med anledning av att teorin förklarar hur organisationer anpassar sig till omgivningens förväntningar, blir den av betydelse i föreliggande studie. Institutionaliserings definieras av Covalski och Dirsmith (1988, s. 562) som:

”De processer genom vilka samhällsförväntningar om lämplig organisationsform och beteende får en regellik status i tanke och handling”.

Normer och regler har alltså inom teorin en avgörande betydelse vid utformningen av institutioner, som i sin tur formar organisationers strukturer. Det är omgivningen som avgör vilka normer och strukturer som bör prägla organisationerna, således anses organisationernas struktur vara socialt konstruerade (Oliver, 1997). Lagstiftning och annan normgivning kan ses som försök från omgivningen att påverka organisationer att inta en mer formaliserad struktur. Om organisationer hörsammar detta kan stabilitet skapas, men det ger även legitimitet för organisationens handlingar (Meyer & Rowan, 1977:340f).

Inom teorin är ett grundantagande att organisationer med tiden börjar likna varandra, ett fenomen som benämns isomorfism. Detta antagande grundar sig i att omgivningsfaktorer och det institutionella sammanhanget påverkar och avgör vilka redovisningsval man väljer (DiMaggio & Powell, 1983; Carpenter & Feroz, 2001; Meyer & Rowan 1977). Begreppet isomorfism kan delas upp i tre olika typer: *Tvingande*, *mimetisk* och *normativ*.

Tvingande isomorfism förklaras främst utifrån perspektivet om resursberoende. Denna typ av isomorfism innebär en symmetri som uppkommit via tvång, genom exempelvis regelverk. Det här innebär ett institutionellt tryck för organisationen att anpassa och strukturera sig på ett visst sätt. Om organisationen misslyckas med en sådan anpassning riskerar den att gå miste om nödvändiga resurser eller lida av sanktioner (Collin et al, 2009:151). I den

kommunala redovisningen kommer denna typ av isomorfism till uttryck genom lagstiftningen och de rekommendationer som RKR ger ut. Det tvångsmässiga trycket i kommunal sektor antas i första hand utövas av regeringen, detta eftersom regeringen har möjlighet att verkställa lagstiftning i syfte att kontrollera och påverka kommunerna. Det ska dock tilläggas att sanktioner saknas inom den kommunala sektorn om man avviker från lagstiftning, något som kan innebära att tvingande isomorfism inom den kommunala kontexten inte får samma genomslag (Collin et al, 2009:151).

Mimetisk isomorfism uppkommer som en följd av organisationers osäkerhet och tendens att efterlikna legitima exempel inom samma organisationsområde (DiMaggio & Powell 1983:151). Genom att agera i enlighet med andra organisationer inom samma område, kommer organisationen på så sätt betraktas legitim (Granlund et al, 1998:435; Carpenter & Feroz 2001:570). Inom kommunal redovisning skulle denna typ av isomorfism kunna ta sig uttryck, exempelvis genom att kommuner utformar sin årsredovisning på ett liknande sätt som kommuner som fått beröm för det. Det skulle också kunna handla om att imitera kommuner i samma län. Den normativa isomorfismen utgår från tanken att starka professioner påverkar organisationer, genom sina åsikter och den auktoritet man åtnjuter kan professioner påverka redovisningsval. Inom den kommunala kontexten är revisorer, ekonomer och redovisare exempel på sådana auktoriteter (DiMaggio & Powell 1983:151f).

Organisationer accepterar dock inte alltid det institutionella trycket som de utsätts för (Oliver, 1991). Med anledning av det här kan därför organisationer möta och anpassa sig till det institutionella trycket på olika sätt. Oliver (1991) belyser olika strategier som organisationer använder sig av som svar på det institutionella tryck som de utsätts för. Strategierna inkluderar allt från totalt samtycke till att aktivt motarbeta trycket.

Institutionell teori anses vara lämplig att använda i studien för att förklara hur kontextuella faktorer påverkar redovisningen. Enligt forskare påverkas redovisningen av dess kontext (Bergevärm, et al 1995). Teorin kan därför bidra med ytterligare förklaringar till vilka faktorer som kan tänkas ha ett samband med följsamheten. Detta genom att den kan fånga upp olika omgivningsfaktorer som kan tänkas förklara en varierande följsamhet.

### **3.3. Teoretiskt härledda hypoteser**

I följande avsnitt presenteras studiens hypoteser, som är utformade utifrån de teoretiska resonemang, som tidigare har förts i studien vad gäller agentteorin och institutionell teori.

#### **3.3.1. Valdeltagande**

Traditionellt sett har valdeltagandet ansetts vara av stor vikt i demokratiska politiska system för att upprätthålla den lokala demokratin. Ett högt valdeltagande bidrar med att de valda får ett starkare mandat som folkets företrädare (SKL, 2019). Tidigare forskning har främst fokuserat på att studera valdeltagande utifrån socioekonomiska faktorer (se exempelvis Manza et al, 1995; Strömblad, 2003; Norris, 2002; Franklin, 2004). Huruvida variationen i valdeltagande har ett samband med kommunernas följsamhet är dock mindre utforskat om inte helt utforskat. Ett antagande är att ju högre valdeltagandet är i en kommun, desto större informationsbehov finner man hos invånarna, vilket kan antas påverka kommuners följsamhet. Detta antagande bygger på följande: 1) invånarna behöver bli övertygade om att politikerna hushåller med resurser på ett ansvarsfullt sätt för att bli omvalda (Tagesson, et al, 2011:222f; Haraldsson & Tagesson, 2014:298; Collin et al, 2017:394; Ward et al, 1994). 2) Politiskt intresserade och engagerade, det vill säga individer med mer kunskap om politik och partiernas ståndpunkter, samt människor med högre utbildningsnivå, tenderar i högre utsträckning att rösta (Martinsson, 2007:40f; Norris, 2002; Franklin, 2004; SCB, 2012). Detta i sin tur kan leda till ett större intresse och högre krav på korrekt redovisningsinformation och beslutsfattandet.

Sammanfattningsvis antas högt valdeltagande leda till en bättre följsamhet på grund av det informationsbehov som uppstår. Utifrån ett institutionellt perspektiv går det anta att ett högt valdeltagande leder till att ett institutionellt tryck uppstår. Detta grundas i att politiskt intresserade medborgare i högre utsträckning tenderar att rösta, därav behöver dem övertygas om att resurserna förvaltas på ett ansvarsfullt sätt. I förlängningen kan detta tänkas leda till att kommuner i högre utsträckning följer lagstiftning. Utifrån agentteorin kan det antas att agent-principal-förhållandet blir allt viktigare vid ett högt valdeltagande då principalen (kommuninvånarna) kan tänkas vara mer intresserade av att agenten (kommunen) uppfyller sin del av kontraktet, nämligen att agera företrädare för invånarna. Ett rimligt antagande kan således vara att principalen noggrant övervakar agenten för att se till så att denne agerar i enlighet med principalens krav. I det långa loppet leder det här till att kraven på



redovisningen höjs (Zimmerman 1977: 117f). Med stöd av institutionell teori och agentteorin och tidigare forskning utformas följande hypotes:

*H<sub>1</sub>: Det finns ett samband mellan valdeltagandet och följsamheten i kommunerna*

### **3.3.2. Skattekraft**

Tidigare studier visar på skattekraftens påverkan på följsamhet (se exempelvis Haraldsson & Tagesson, 2014;). Ju högre skattekraften är i en kommun desto större informationsbehov finner man hos invånarna vilket kan antas påverka kommunernas följsamhet. Det finns tre skäl till detta: 1) invånarna behöver bli övertygade om att politikerna hushåller med resurser på ett ansvarsfullt sätt för att bli omvalda, 2) ju högre skattekraft en kommun har, desto mer resurser tillhandahåller kommunen vilket i sin tur kan leda till att invånarna kan tänkas vara intresserade av vad deras skattepengar går till (Tagesson, et al, 2011:222; Haraldsson & Tagesson 2014:298; Collin et al, 2017:394; Ward et al, 1994) och 3) höginkomsttagare, välutbildade och resursstarka invånare antas vara mer aktiva och ställa högre krav på kommunen, detta eftersom hög inkomst leder till en större beskattning vilket i sin tur kan leda till ett större intresse och högre krav på redovisningsinformation och beslutsfattande (Haraldsson & Tagesson, 2014: 298; Bolivar et al, 2013:562).

Sammanfattningsvis antas hög skattekraft leda till en bättre följsamhet på grund av det informationsbehov som uppstår. Utifrån ett institutionellt perspektiv går det anta att en hög skattekraft leder till att ett institutionellt tryck uppstår. Detta grundas i att den höga skattekraften bidrar till att en starkare signal krävs för att övertyga väljarna om att resurserna förvaltas på ett ansvarsfullt sätt. I förlängningen kan detta tänkas leda till att kommuner i högre utsträckning efterlever lagstiftning. Utifrån agentteorin kan det antas att agent-principal-förhållandet blir allt viktigare vid en högre skattekraft, då principalen (kommuninvånarna) kan tänkas vara mer intresserade av att agenten (kommunen) uppfyller sin del av kontraktet. Tillförs fler resurser till agenten, kan ett rimligt antagande vara att principalen noggrant övervakar agenten för att se till så att denne agerar i enlighet med principalens krav. I det långa loppet leder det här till att kraven på redovisningen höjs (Zimmerman 1977: 117f). Med stöd av institutionell teori och agentteorin och tidigare forskning utformas följande hypotes:

*H<sub>2</sub>: Det finns ett samband mellan skattekraft och följsamheten i kommunerna*

### 3.3.3. Finansiell ställning

Den finansiella ställningen är en vanligt förekommande variabel att undersöka inom redovisningsforskningen, vanligtvis har soliditeten inklusive pensionsåtagandet använts som ett mått på den finansiella ställningen (se da Costa Carvalho et al, 2007; Haraldsson & Tagesson, 2014:297; Collin et al, 2017; Bolivar et al, 2013). Detta är ett mått på kommunens långsiktiga finansiella handlingsutrymme som visar hur stor del av kommunens tillgångar som har finansierats med skatteintäkter (Finansiell profil, 2009:6). Det har uppmärksammats ett positivt samband mellan den finansiella ställningen och graden av följsamhet, där det argumenteras för att en god finansiell ställning gör det enklare att följa redovisningsreglering (Street & Gray, 2002; da Costa et al, 2007). Detta eftersom en finansiell styrka innebär att organisationen har de ekonomiska förutsättningarna att följa redovisningsreglering (da Costa et al, 2007:12). Även andra studier har försökt förklara hur den finansiella ställningen påverkar regelefterlevnaden. Där konstateras det faktum att om en organisation har skulder, kan det få negativa konsekvenser för regelefterlevnaden (Christiaens, 1999).

Andra studier argumenterar dock för det motsatta. Nämligen att en svag finansiell ställning kan leda till en högre grad av följsamhet och mer detaljerad redovisning (Tagesson, et al, 2011; Haraldsson & Tagesson, 2014:297f). Förklaringen till det här förhållandet är att en svag finansiell ställning skapar incitament att följa lagstiftning, detta för att inte förvärpa situationen man befinner sig i. Dessutom kan ekonomiska problem väcka allmänhetens intresse, och bidra till att organisationen granskas hårdare. Utifrån tidigare studier går det att konstatera att det föreligger ett samband mellan finansiell ställning och följsamhet. Utifrån ett institutionellt perspektiv skulle det här kunna uppfattas som ett institutionellt tryck gentemot organisationen (DiMaggio & Powell, 1983; Haraldsson & Tagesson, 2014:298 ). Detta skapar i sin tur ett behov från organisationens sida att visa att den har kontroll och att de redovisningsprinciper som används är legitima (Haraldsson & Tagesson, 2014:298). Med stöd av institutionell teori och tidigare forskning utformas följande hypotes:

*H<sub>3</sub>: Det finns ett samband mellan följsamheten och den finansiella ställningen i kommunerna*

### 3.3.4. Geografiskt läge

Tidigare studier (Falkman & Tagesson, 2008; Da Costa Carvalho et al, 2007) har funnit att det finns ett svagt samband mellan följsamhet och det geografiska läget. Kommuner i

storstadsområden tenderar att efterleva lagstiftning i högre utsträckning än kommuner som inte befinner sig i storstadsområden (Da Costa Carvalho, et al, 2007: 12). Förekommer det hög grad av följsamhet i de tre storstadskommunerna (Stockholm, Göteborg och Malmö) kan man anta att alla kommuner inom dessa storstadsområden kommer ha hög följsamhet (da Costa Carvalho et al, 2007:9). Antagandet om geografiskt läge grundar sig i institutionell teori, och kan härledas till mimetisk isomorfism som uppkommer på grund av organisationers osäkerhet. Kommuner i storstadsområden kommer imitera storstadskommunerna i området (DiMaggio & Powell, 1983: 151f). Kommunernas olika länstillhörighet kan även tänkas påverka följsamheten. Enligt institutionell teori kan en förklaring vara att organisationer tenderar att efterlikna legitima exempel inom samma organisationsområde för att erhålla sin legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983:151; Granlund et al, 1998:435; Carpenter & Feroz, 2001:570) Inom institutionell teori anses även den institutionella omgivningen förklara utformningen av organisationer. Det går således att anta att kommuner som är inkluderade i storstadsområdena eller har samma länstillhörighet, har ungefär liknande redovisningskvalitet (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983). Utifrån institutionell teori kan det antas att kommuner tillhörande storstadsområden eller län med hög följsamhet också kommer ha en hög följsamhet då kommunerna kan komma att imitera sin närmaste omgivning. Med stöd av institutionell teori och tidigare forskning utformas följande hypoteser:

*H4a: Det finns ett samband mellan kommuner i storstadsområden och följsamheten*

*H4b: Det finns ett samband mellan kommunernas länstillhörighet och följsamheten*

### **3.3.5. Kommunala utjämningsystemet**

Skatteutjämningsystem innebär att kommuner med hög skattebas (bidragsgivare) överför en del av sitt kapital till staten, som i sin tur omfördelar resurserna till kommuner med låg skattebas (bidragstagare) (Tagesson et al, 2011: 221; Falkman & Tagesson, 2008:275). Tidigare forskning (se exempelvis Collin et al, 2007; da Costa et al, 2007) menar på att kommuner med en låg skattebas behöver visa att de är berättigade att få dessa medel och kan därav uppleva ett statligt tryck då det ställs krav på dem (Collin et al, 2007: 394; da Costa et al, 2007: 12). Utifrån institutionell teori kan det antas att det institutionella trycket blir alltmer väsentligt vid det kommunala utjämningsystemet, då kommuner med hög skattebas och staten kan tänkas vara intresserade av att kommuner med låg skattebas, verkligen är i behov

av de resurser som de blir tilldelade. Detta resulterar i att kommunen som tilldelas resurser upplever en tvingande isomorfism från de olika aktörerna som förser dem med resurser (Mizruchi and Fein, 1999; Falkman & Tagesson, 2008) Något som leder till större krav på redovisningen då man förväntar sig att kommuner med låg skattebas redovisar på ett korrekt sätt (Tagesson et al, 2011: 221). Utifrån agentteorin kan det antas att agent-principal-förhållandet blir viktigt då principalen (bidragsgivare och staten) antas vara mer intresserade av att kontrollera att agenten (bidragstagaren) uppfyller sin del av kontraktet, nämligen att de mottagna resurserna förbrukas och används till de ändamål som de avser. Principalens övervakning av agenten kan antas påverka agentens följsamhet (Zimmerman, 1977:117f). Utifrån agentteorin och det institutionella trycket som uppkommer vid utdelandet av resurser, kan ett antagande om att kommuner med låg skattebas bör ha en högre grad av följsamhet. Med stöd av institutionell teori, agentteorin och tidigare forskning utformas följande hypotes:

*H5: Det finns ett samband mellan bidragstagande kommuner och följsamheten*

## 4. Metod

Syftet med studien är undersöka hur redovisningskvaliteten ser ut i den kommunala sektorn. Detta görs genom att undersöka hur väl kommuner efterlever RKR 7.1. Men även att studera huruvida följsamhet påverkas av ett antal olika faktorer: 1) valdeltagande, 2) skattekraft, 3) finansiell ställning, 4) geografiskt läge (storstadsområde och länstillhörighet) och 5) kommunala utjämningsystemet. Studien syftar alltså till att undersöka om det finns ett samband mellan en oberoende variabel och flera beroende variabler. När man ska förklara samband anses kvantitativ studie vara ett naturligt tillvägagångssätt. För att undersöka korrelationen mellan två variabler är bivariat analys en vanlig metod (Djurfeldt et al, 2003:143f). Då studiens y-variabel (följsamhet) är av kvantitativ karaktär och x-variablerna är av skiftande karaktär, det vill säga både kvalitativa och kvantitativa, kommer alltså sambandsmått för variablerna att variera.

De kvalitativa oberoende variablerna i förhållande till den kvantitativa beroende variabeln kommer att testas genom t-test och variansanalys (Djurfeldt et al, 2003:158f). Vid undersökning av variablerna av kvantitativ karaktär i förhållande till den beroende variabeln, kommer en korrelationsmatris att användas där korrelationskoefficienten används som ett mått på styrkan i sambandet (Ibid:161). Korrelationsanalys är en metod som syftar till att

mäta huruvida det föreligger ett samband mellan två variabler. Det är även ett mått som mäter styrkan i sambandet (Ibid:162f) Ett t-test har genomförts för att testa om det föreligger signifikanta skillnader i följsamheten mellan grupperna i de kvalitativa variablerna storstadsområde och kommunala utjämningsystemet (Ibid: 242). Variansanalys är en samling metoder som testar hypotesen att alla medelvärden är lika med 95 % säkerhet mellan två eller flera län. Då det finns 21 län är detta test de lämpligaste att använda sig av när man testar skillnaden mellan medelvärden för fler än två grupper (Ibid: 260).

För att kontrollera att de samband vi observerat avspeglar ett reellt orsakssamband används multipel regressionsanalys, MRA (Ibid:143ff). Det här anses vara ett lämpligt tillvägagångssätt för att undersöka om ett samband förekommer mellan flera variabler. Vid undersökning av potentiella statistiska samband mellan en beroende och flera förklarande variabler är multipelregressionsanalys, MRA således en vanlig metod att använda (Körner & Wahlgren, 2015:176). Vid användning av kvalitativa variabler bör en referenskategori tillämpas (Djurfeldt & Barmark, 2003:110). Detta innebär att man har en referensgrupp som man jämför de andra grupperna mot.

Fyra olika modeller av MRA kommer att presenteras. Modell 1 innehåller samtliga variabler och dummyvariabler. Storstadsområden, länstillhörighet och det kommunala utjämningsystem har satts som referenskategori för att se i vilken ordning nära storstadsområden, länen samt bidragsgivare ligger i förhållande till referenskategorierna. SPSS valde även ut Västra Götalands län som referenskategori då länet innehåller flest kommuner. Modell 2 innehåller enbart de oberoende variablerna. I modell 3 är skattekraften exkluderad ur analysen då den i korrelationsmatrisen har visat sig ha korrelerat med valdeltagande och finansiell ställning. Slutligen utgår modell 4 från samtliga variabler och dummyvariabler, men här har Kalmars län istället använts som referenskategori då länet har uppvisat bäst följsamhet mot redovisningsregleringen (RKR 7.1) för år 2018. I denna studie kommer följaktligen en bivariat analys genomföras och därefter en multipel regressionsanalys. Detta för att få en helhetsbild på samtliga variabler men även för att kontrollera de resultat som framkommer av den bivariata analysen.

Variablerna kategoriseras utefter de två variabeltyper som finns: kvantitativ och kvalitativ. Den beroende variabeln följsamhet samt de oberoende variablerna *valdeltagande*, *skattekraft* och *finansiell ställning*, fastslogs vara av kvantitativ karaktär, då man kan koppla ett

numeriskt värde till variabelns mätvärde. Resterande oberoende variabler, *geografiskt läge (storstadsområde och länstillhörighet) och kommunal utjämningsystemet*, kategoriseras som kvalitativa då mätningarna av dessa variabler inte ger någon numerisk data. Därefter klassificeras variablerna utefter den mätskala som anses vara mest tillämpbar (Djurfeldt et al, 2003: 39f).

Variablerna *geografiskt läge (storstadsområde och finansiell ställning) och kommunala utjämningsystemet* kategoriseras utifrån nominalskala. Nominalskalan är minsta datanivån vilket innebär att det endast går att klassificera observationerna. Vid multipelregressionsanalys kan inte kvalitativa variabler användas i sin ursprungliga form. Det här beror på att denna typ av variabel visar på inneboende egenskaper och inte något faktiskt värde (Körner & Wahlgren, 2015:18). För att använda kvalitativa variabler vid en multipel regressionsanalys behöver därför denna typ av variabel göras om till en så kallad *dummyvariabel*. Genom att omvandla varje enskild kategori i den kvalitativa variabeln till en binär variabel med värdena 0 och 1, omvandlas en kvalitativ variabel till en dummyvariabel (Djurfeldt & Barmark, 2009:110). Resterande variablerna klassificeras som kvotskala, det vill säga högsta datanivån. Detta eftersom samtliga variabler går att klassificera, rangordna, har lika intervall och det finns en absolut nollpunkt (Djurfeldt et al, 2003: 40ff; Körner & Wahlgren, 2015: 21).

Tabell 1

Kategorisering av variabler		
	Variabeltyp	Mätskala
<b>Beroende variabel:</b>		
Följsamhet	Kvantitativ	Kvotskala
<b>Oberoende variabel:</b>		
Valdeltagande	Kvantitativ	Kvotskala
Skattekraft	Kvantitativ	Kvotskala
Soliditet inkl pensionsåtagande	Kvantitativ	Kvotskala
Storstadsområde	Kvalitativ	Nominalskala
Länstillhörighet	Kvalitativ	Nominalskala
Kommunala utjämningsystemet	Kvalitativ	Nominalskala

Som tidigare nämnt är studiens beroende variabel, *följsamhet*, av kvantitativ karaktär och dessutom på högsta datanivån (kvotskala). Detta är till en stor fördel vid användandet av

MRA då det möjliggör att testa samband med oberoende variabler som är av både kvalitativ och kvantitativ karaktär (Djurfeldt et al, 2003:329).

## **4.1. Operationalisering**

Att operationalisera innebär att man gör ett begrepp som är omätbart till något konkret som går att mäta (Körner & Wahlgren, 2015:15). Studien avser att analysera samtliga svenska kommuners följsamhet gentemot en specifik rekommendation. En nödvändighet blir därmed att operationalisera begreppet följsamhet till konkreta mätbara variabler. Det är i princip ogenomförbart att kontrollera följsamheten gentemot all lagstiftning. För att möjliggöra en undersökning av följsamheten har således följsamheten gentemot RKR 7.1 valts ut. Tidigare studier inom kommunal redovisning har använt följsamhet mot redovisningsreglering som ett mått på redovisningskvalitet. Utifrån dessa studier har ett index utarbetats för hur väl kommunerna följer redovisningsreglering (se exempelvis Broström & Donatella, 2008; Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson 2010; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016; Donatella & Thor, 2018). Följsamhetsindexet räknas ut genom man dividerar antalet lämnade tilläggsupplysningar med antalet förpliktade upplysningar. Detta följsamhetsmått kommer att användas inom ramen för denna studie. En beräkning av måttet görs under “4.2.1 Beroende variabel”.

## **4.2. Datainsamling**

Orsakssamband innebär att en viss förändring (orsak) har en viss effekt (verkan). En beroende variabel antas påverkas av en oberoende variabel eller en förklarande variabel (Körner & Wahlgren 2015:67; Djurfeldt et al, 2003:146). Teorin ligger till grund för åskådliggörandet av orsakssambandet och därav kan osynliga orsaksmekanismer upptäckas och förklaras. Det är således av stor vikt att det finns förståelse för de teoretiska resonemangen som förs vid studiens sambandsanalys (Djurfeldt et al, 2003:147). Nedanstående datasamlingsprocess består av de oberoende variablerna och förklarande variablerna som antas ha en effekt på studiens beroende variabel, följsamhet.

### 4.2.1. Beroende variabel

#### Följsamhet (redovisningskvalitet)

RKR 7.1 anger de upplysningar som ska lämnas i årsredovisningen: 1) avsättningar, 2) ansvarsförbindelser, 3) finansiella placeringar, 4) återlånade medel, 5) tillgångsslag och avkastning och 6) beskrivning av föregående års utveckling. Dessa upplysningar ska lämnas med avsikt att ge en samlad bild av kommunens pensionsförpliktelser och förvaltade pensionsmedel. I RKR 7.1 är dessa upplysningar fetmarkerade vilket innebär att de är av bindande och normerande karaktär (RKR 7.1). Trots detta har tidigare forskning med avseende på redovisningskvalitet, visat på en bristande följsamhet bland kommuner i att följa rekommendationer och lagstiftning (se exempelvis Broström & Donatella, 2008; Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson, 2010; Haraldsson & Tagesson, 2014; Haraldsson, 2016; Donatella & Thor, 2018). Detta är problematiskt eftersom att årsredovisningarna inte speglar en rättvis bild av kommunerna. I sin tur kan detta försvåra jämförelser av finansiell ställning och resultat inom den kommunala redovisningen (RKR, 2013:3). Denna studie kommer således att mäta Sveriges 290 kommuners följsamhet mot RKR 7.1 *Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser*. Likt ovannämnda studier kommer även den rådande studien att utgå från följsamhet som ett mått på redovisningskvalitet.

Följsamheten mäts genom uträkning mellan de totala tilläggsupplysningar som RKR angivit och antalet lämnade tilläggsupplysningar i kommunal årsredovisning. Detta följsamhetsmått har även använts i tidigare studier och kommer även att användas inom ramen för denna studie (se exempelvis Broström & Donatella, 2008; Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson, 2010; Haraldsson & Tagesson, 2014; Haraldsson, 2016; Donatella & Thor, 2018). Enligt RKR:s rekommendation 7.1, ska totalt 6 stycken upplysningar lämnas. Att samla in uppgifter om hur väl kommunerna följer denna rekommendation, sker genom en ordentlig läsning av både tabeller samt text i flytande form, i samtliga kommuners årsredovisningar från år 2018. Datainsamlingen kommer att ske i MicroSoft Excel där samtliga 290 kommuner kommer att presenteras vertikalt. Varje upplysning av de 6 upplysningar är uppräddade horisontellt. Bredvid upplysningarna kommer en kolumn, vid namn "totalt i %" att sammanfatta hur många upplysningar varje kommun har lämnat i årsredovisningen. Det här betyder att en beräkning av följsamheten ser ut enligt följande: I en situation där en kommun endast har lämnat 3 av 6 tilläggsupplysningar, blir följsamhetsmättet 50 %, alltså  $(3/6)*100$ . Värt att



notera är att följsamhetsmåttet kan inkludera fler aspekter än tilläggsupplysningar, inom ramen för denna studie avses dock med följsamhet enbart 7.1.

Slutligen kommer resultatet av följsamheten från MicroSoft Excel att kodas i SPSS tillsammans med de oberoende och dummyvariablerna. Anledningen till att specifikt denna rekommendation valts ut, är dels för att det ansetts vara svårt att uppfylla de upplysningsplikter som rekommendationen innehåller (se Donatella & Thor, 2018). Men även för att pensionsskulder i framtiden utgör en betydande risk för kommunernas ekonomi.

#### **4.2.2. Oberoende variabler**

##### **Valdeltagande**

I studien mäts valdeltagande utifrån datastatistik från SCB år 2018. Information om valdeltagandet har hämtats i statistikdatabasen på SCB:s hemsida. En tabell med samtliga kommuners genomsnittliga valdeltagande i antal % i kommunfullmäktige kommer att framställas. Därefter framställs två dummyvariabler utifrån genomsnittsnivån på 84,3 % där kommunerna kodas i lågt och högt valdeltagande utifrån snittet. Genomsnittsnivån beräknas genom att samtliga kommuners valdeltagande i procent divideras med antalet kommuner. Genomsnittet kommer även i en del tester att styra huruvida kommuner kommer kodas som 0= lågt valdeltagande respektive 1= högt valdeltagande. Detta görs för att se om följsamheten i de två grupperna skiljer sig åt. Till exempel anses kommuner under snittet vara sådana med lågt valdeltagande och kommer därav att kodas som 0. Högt valdeltagande har använts som referenskategori i multipel regressionsanalysen då den har gjorts om till en dummy variabel. Variabeln högt valdeltagande valdes specifikt ut då gruppen innehåller flest antal kommuner.

##### **Skattekraft**

Statistiska kodningar kommer att ske i SPSS där skattekraft, kronor per invånare, kommer att kodas utifrån statistik hämtat från SCB datastatistik från 2018. Detta görs för att se huruvida det finns ett eventuellt samband mellan den förklarande variabeln skattekraft och följsamheten.

##### **Finansiell ställning**

I studien mäts den finansiella ställningen genom kommunens soliditet inklusive alla pensionsåtaganden, alltså det egna kapitalets andel av de totala tillgångarna. Ett mått som

även tidigare studier tillämpat (se Collin et al, 2017:398). Uppgifterna om soliditeten inhämtas från Koladas “jämförare” från år 2018. En fri sökning på kommunernas finansiella nyckeltal, närmare bestämt soliditet inkl. pensionsåtagande, gjordes på samtliga kommuner. Därefter kodas samtliga kommuners soliditet i procent i SPSS. Ett medelvärde för samtliga kommunernas soliditet beräknas (17.9%), vilket används för att kategorisera kommunerna om de har en låg eller hög ekonomisk ställning. I regressionsanalysen har hög finansiell ställning valts ut som referenskategori.

### **Geografiskt läge**

I den här studien kodas variabeln geografiskt läge både utifrån länsstillhörighet men även SCB:s indelning av storstadsområden, något som kan tänkas generera annorlunda perspektiv på följsamhet. För **H4a** kommer kommungruppering av storstadsområden från år 2018 att studeras utifrån SCB:s statistik. Storstadsområden består av kommungrupperingar runt Stockholm, Göteborg och Malmö (se bilaga 2). Kommuner anses vara i närheten av ett storstadsområde om de står listade under något av de tre storstadsområdena. Storstadsområdet Stockholm inkluderar 26 kommuner, Göteborg har 13 kommuner och Malmö har 12 kommuner. Därefter kommer statistiska kodningar att ske i SPSS, där de geografiska läget för samtliga kommuner kommer att kodas i 0=inte nära, 1=nära utifrån kommungrupperingarna. Operationalisering av kommuner närliggande till ett storstadsområde sker genom att observera de kommuner som är listade under något av storstadsområdena. För **H4b** kommunernas länsstillhörighet att utgå från SCB:s statistik med avseende på regionala indelningar i Sverige. Länsindelningen utgår ifrån Sveriges 21 län där kommunerna har grupperats i de olika länen beroende på vilket de tillhör.

I regressionsanalysen har “inte nära” valts ut som referenskategori då den innehåller flest kommuner. I modell 1 av regressionsanalysen har Västra Götalands län även valts ut som referenskategori då den innehåller flest antal kommuner. I modell 4 har Kalmar län valts som referenskategori, detta eftersom länet uppvisade högst följsamhet och därav blir det intressant att se hur de andra länen förhåller sig gentemot Kalmar län.

### **Kommunala utjämningsystemet**

I studien mäts det kommunala utjämningsystemet utifrån datastatistik från SCB år 2018. På hemsidan finns en excel-fil med namn “Kommunalekonomisk utjämning för 2018, utfall” som kommer att laddas ner. Denna tabell innehåller uppgifter om bland annat bidragsgivare och bidragstagare för det kommunalekonomiska utjämningsystemet. Utifrån statistiken i

excel-filen kommer kommunerna därefter att kodas i SPSS som 0=bidragstagare och 1=bidragsgivare. Variabeln har även gjorts om till dummvariabler för de två grupperna. I regressionsanalysen har "bidragstagare" valts ut som referenskategori då det är flest bidragstagare.

### **4.2.3. Studiens begränsningar**

I studien genomförs en tvärsnittsstudie vilket innebär att forskningen kring de 290 kommunerna har avgränsats till specifikt ett år, nämligen 2018. En begränsning med datan som framarbetats genom denna metod är att den inte kan användas till att förklara fenomenet före eller efter tidpunkten för mätningen. Då studiens syfte är att undersöka redovisningskvaliteten inom den kommunala sektorn anses det vara mer relevant att undersöka samtliga 290 kommunerna, än att genomföra en tidseriedata där ett stickprov på ett begränsat antal kommuner görs över tid (Djurfelt et al, 2003: 75).

Forskningsmetoden som används i föreliggande studie är teoritestning. Utifrån agentteorin samt institutionell teori görs hypotesprövningar kring huruvida de oberoende variablerna valdeltagande, skattekraft, finansiell ställning, geografiskt läge och kommunala utjämningsystemet sammanfaller med kommuners följsamhet gentemot redovisningsreglering. Följsamhetsmättet som används inom ramen för denna studie baseras på grova uppskattningar då antalet tilläggsupplysningar är förhållandevis få. En avvikelse, som motsvarar 16,6% kommer därav ge stort utslag på resultatet. Detta är värt att ha i åtanke vid genomgång av studiens resultat.

En annan begränsning med föreliggande studie är att den enbart studerar en specifik rekommendation, samt ett antal variabler som kan antas påverka följsamheten. Då definitionen av kvalitet är omfattande kommer följaktligen denna studie att enbart fokusera på kommunernas följsamhet gentemot RKR 7.1. Det ska dock poängteras att det finns fler påverkande variabler än de valda som kan tänkas ha ett samband med följsamheten. Därav förklaras inte alla de tänkbara kombinationsmöjligheter av samtliga förekommande variabler som kan tänkas påverka följsamheten.

En ytterligare begränsning är det som benämns som multikollinearitet. Multikollinearitet innebär en form av flerfaldiga samlinjäriteter som kan förekomma i MRA. Det innebär att en oberoende variabel är nära linjärt beroende av antingen en eller flera andra

förklaringsvariabler. De oberoende variablerna kan alltså både i gruppvis men även var för sig vara starkt korrelerade i en regressionsmodell. I praktiken innebär detta att de i stora drag förklarar samma sak, vilket blir ett problem då man inte kan hålla isär effekterna av de oberoende variablerna på den beroende variabeln (Djurfeldt et al, 2003:387ff; Körner & Wahlgren, 2015: 69). Problemet med detta är att de inte ger en rättvis bild. För att synliggöra multikollineariteten produceras en korrelationsmatris i SPSS som korrelerar alla de oberoende variablerna med varandra. För att råda bot på detta kan man plocka bort en av de problematiska variablerna (Djurfeldt et al, 2003:388f), vilket även har gjorts i de olika modellerna i MRA. En annan begränsning med studien som är värd att påpeka är variabeln finansiell ställning som endast utgår från soliditet inklusive pensionsåtagande. För att få en rättvis bild av en kommuns finansiella ställning, bör man beakta ett antal olika nyckeltal, exempelvis skattefinansieringsgrad och kassalikviditet. Det valda måttet visar dock på kommunens betalningsförmåga på lång sikt och därmed stabilitet.

#### **4.2.4. VIF-faktor**

Problemet med multikollineariteten är att det inte alltid går att upptäckas i en korrelationsmatris. Det går dock att minimera problematiken genom att spåra multikollineariteten i SPSS. Vid en regressionsanalys begär man en "collinearity diagnostics" i statistikmenyn. För varje x-variabel beräknas statistiska storheter och en av dessa är VIF-värdet som står för "Variance inflation factor". VIF-faktorn visar på hur variansen i b-värdet ökar om en x-variabel är multikollineär med antingen en eller flera andra variabler. Det kritiska värdet för VIF-faktorn varierar. Om VIF-värdet överstiger det kritiska värdet är det en signal om att det förekommer problem med kollinearitet (Djurfeldt, et al, 2003:389). Doane och Seward (2016) belyser VIF-värdet 1 som idealiskt men att även ett ungefärligt värde på 2 kan accepteras (Doane & Seward, 2016:340ff). Tidigare studier (se O'brien, 2007; Jou, et al, 2014; Vu, et al, 2015:388; Salmerón, et al, 2018:2367) menar på att ju högre VIF-värdet är desto högre är kollineariteten mellan de relaterade variablerna. Författarna menar på att det inte finns någon tumregel för vilka gränsvärden VIF ska anta. Vissa forskare (se Midi & Bagheri, 2009; Graham, 2003; O'brien, 2007) menar på att ett VIF-värde över 10 signalerar att det förekommer en multikollinearitet. I den här studien kommer ett VIF-värde på 4 att antas. Detta eftersom tidigare liknande studier har tillämpat detta värde (se Youn, 2018; Thor, 2018).

## 5. Resultat

I följande kapitel presenteras studiens resultat. Kapitlet inleds med en genomgång av studiens deskriptiva statistik, därefter presenteras de bivariata analyserna i studien. Därefter görs en redogörelse för resultaten av de multipla regressionsanalyserna. Kapitlet avslutas sedan med att presentera utfallet av följande hypoteser: **H1:** Det finns ett samband mellan valdeltagandet och följsamheten i kommunerna, **H2:** Det finns ett samband mellan skattekraft och följsamheten i kommunerna, **H3:** Det finns ett samband mellan följsamheten och den finansiella ställningen i kommunerna, **H4a:** Det finns ett samband mellan kommuner i storstadsområden och följsamheten, **H4b:** Det finns ett samband mellan kommunernas länstillhörighet och följsamheten, **H5:** Det finns ett samband mellan bidragstagande kommuner och följsamheten.

## 5.1. Deskriptiv statistik

Tabell 2

Deskriptiv statistik						
	N	%	Min	Max	Medel	Std.av
<b>Beroende variabel:</b>						
Följsamhet (%)	290		0,00	100,00	72,59	19,22
<b>Oberoende variabel:</b>						
Valdeltagande (%)	290		63,30	92,90	84,33	3,45
Skattekraft (kr/inv)	290		152641,00	368682,00	193984,33	25003,71
Soliditet inkl pensionsåtagande (%)	290		-44,20	73,30	17,88	18,44
Storstadsområde	290					
Inte nära	239	82%				
Nära	51	18%				
<b>Länstillhörighet</b>						
Stockholms län	26	9%			69,23	22,94
Uppsala län	8	3%			70,83	19,42
Södermanlands län	9	3%			83,33	14,43
Östergötlands län	13	4%			71,79	17,19
Jönköpings län	13	4%			58,97	14,62
Kronobergs län	9	3%			79,63	18,21
Kalmar län	11	4%			92,42	11,46
Gotlands län	1	0%			83,33	0,00
Blekinge län	5	2%			63,33	21,73
Skåne län	33	11%			80,81	16,20
Hallands län	6	2%			72,22	31,03
Västra Götalands län	49	17%			70,68	16,31
Värmlands län	16	6%			68,75	19,12
Örebro län	12	4%			70,83	16,09
Västmanlands län	10	3%			68,33	29,87
Dalarnas län	15	5%			68,89	19,79
Gävleborgs län	10	3%			80,00	20,49
Västernorrlands län	7	2%			66,67	21,52
Jämtlands län	8	3%			68,75	18,77
Västerbottens län	15	5%			71,11	17,21
Norrbottnens län	14	5%			72,62	15,48
<b>Kommunala utjämningsystemet</b>						
Bidragstagare	278	96%				
Bidragsgivare	12	4%				

I tabellen ovan redogörs för en deskriptiv beskrivning av studiens variabler. Utifrån tabellen framkommer att det ingår 290 observationer i studien. Studiens beroende variabel, följsamhet varierar mellan 0 och 100%, med ett medelvärde på 72,59%. Standardavvikelsen på 19,22 visar att följsamheten för samtliga kommuner är något spridd från medelvärdet.

Valdeltagandet i observationen varierar mellan 63,30% till 92,90%, och ett medelvärde på 84,33%. Det framgår av standardavvikelsen på 3,45% att spridningen kring medelvärdet är relativt låg. Skattekraften varierar mellan 152 641 kr och 368 682 kr, och ett medelvärde på

193 984,33 kr. Det stora avståndet mellan det högsta och minsta värdet för skattekraften förklarar varför standardavvikelsen för skattekraften är relativt stor med ett värde på 25 003,71 kr. Den finansiella ställningen som i studien definieras som soliditeten inklusive pensionsåtagande, har ett medelvärde på 17,88 %. Det minsta värdet är -44,20% och det högsta är 73,30%, en relativt stor spridning finns alltså bland observationsvärden, vilket standardavvikelsen på 18,44% indikerar.

Variablerna storstadsområde och kommunala utjämningsystemet är dikotoma variabler, det blir därav inte meningsfullt att redovisa minimum, maximum, medelvärde eller standardavvikelse för dessa. Det framgår dock att antalet kommuner som inte befinner sig nära ett storstadsområde uppgår till 239st, vilket motsvarar 82% av landets samtliga kommuner. Antalet kommuner som befinner sig nära ett storstadsområde uppgår till 51st (18%). I tabellen redovisas även beskrivande statistik för samtliga 21 län i landet, där framgår antalet kommuner som ingår i varje län, även medelvärdet och standardavvikelsen för varje enskilt län redovisas. Kalmars län har en genomsnittlig följsamhet på 92,42% med en standardavvikelse på 11,46. De har den högsta genomsnittliga följsamheten och lägsta standardavvikelsen bland länen som består av fler än en kommun. Jönköpings län har däremot den lägsta genomsnittliga följsamheten på 58,97% och en standardavvikelse på 14,62, vilket är förhållandevis lågt jämfört med län med liknande antal kommuner (se till exempel Södermanlands län). Den sista variabeln kommunala utjämningsystemet visar att det är totalt 278 (96%) kommuner i landet som är bidragstagare, och 12 (4%) kommuner som är bidragsgivare. Den stora variationen i antalet bidragstagare och bidragsgivare kan ge upphov till att effekten av en ändring i gruppen bidragsgivare kan leda till ett större utslag.

## **5.2. Bivariata analyser**

I följande kapitel kommer ett antal tabeller presenteras.

Tabell 3

Korrelationsmatris					
		Följsamhet (%)	Valdeltagande (%)	Skattekraft (kr/inv)	Soliditet inkl pensionsåtagande (%)
Följsamhet (%)	Pearson Correlation	1	0,071	0,028	,185**
	Sig. (2-sidig)		0,226	0,635	0,002
	N	290	290	290	290
Valdeltagande (%)	Pearson Correlation	0,071	1	,447**	-0,008
	Sig. (2-sidig)	0,226		0	0,892
	N	290	290	290	290
Skattekraft (kr/inv)	Pearson Correlation	0,028	,447**	1	,236**
	Sig. (2-sidig)	0,635	0		0
	N	290	290	290	290
Soliditet inkl pensionsåtagande (%)	Pearson Correlation	,185**	-0,008	,236**	1
	Sig. (2-sidig)	0,002	0,892	0	
	N	290	290	290	290

\*\* Korrelationen signifikant på 1% nivå

Som det går att utläsa från korrelationsmatrisen ingick 290 enheter (kommuner) i analysen. Korrelationsmatrisen tyder på att korrelationen för variablerna valdeltagande (0,071) och skattekraft (0,028) inte har några signifikanta samband med följsamhet. Ett svagt samband finns dock mellan dessa variabler och följsamheten. Sambandet är emellertid för svagt för att fastslås statistiskt. Därav förkastas **H1** och **H2** då det inte finns något signifikant samband. På sista raden om soliditet kan man utläsa att det finns en korrelation mellan följsamhet och soliditet genom pearson correlation. 0,185\*\* indikerar på att korrelationen är signifikant på 99 % säkerhetsnivå. Detta går också att utläsa på raden nedanför (sig.2-sidig) att signifikansvärdet är 0,002. Då värdet är under 0.01 innebär det att korrelationen är signifikant på 99 % -nivån. **H3** accepteras då man med 99 % säkerhet kan fastslå att det finns en positiv stark korrelation mellan följsamhet och soliditet. Det finns ett signifikant samband mellan valdeltagande och skattekraft samt mellan soliditet och skattekraft. Men då denna studie studerar samband mellan följsamhet och de oberoende variablerna, blir dessa samband irrelevanta att studera närmare.



Tabell 4

<b>Beskrivande statistik av T-TEST</b>				
<b>Följsamhet (%)</b>		<b>N</b>	<b>Medelvärde</b>	<b>Std.av</b>
<b>Storstadsområde</b>				
	Inte nära	239,00	72,45	18,65
	Nära	51,00	73,20	21,88
<b>Kommunal utjämningsystem</b>				
	Bidragstagare	278,00	72,42	19,18
	Bidragsgivare	12,00	76,39	20,67

Tabellen ovan redogör för beskrivande statistik av t-testet. Där går det att utläsa antal, medelvärde och standardavvikelse med avseende för kommuner som ligger nära eller inte nära storstadsområden. Som framgår av tabellen är medelvärdet för grupperna förhållandevis lika. Kommuner som inte ligger nära ett storstadsområde är 239 i antal. De har ett något lägre medelvärde (72,45%) än kommuner nära storstadsområden (73,20%). Standardavvikelsen för de båda grupperna skiljer sig något åt, med en aning större spridning kring medelvärdet i kommuner nära storstadsområden.

För variabeln kommunala utjämningsystemet framgår det av tabellen ovan att antalet bidragstagande kommuner uppgår till 278st, medan det endast är 12 kommuner som är bidragsgivare. De kommuner som är bidragsgivare har ett något högre medelvärde (76,39%) än kommunerna som är bidragstagare (72,42%). Standardavvikelsen är 19,18 för kommuner som är bidragstagare och 20,67 för kommunerna som är bidragsgivare. Att standardavvikelsen är något högre i grupperna med färre antal kommuner beror på just den anledningen att det är färre observationer, således ger en effekt av en förändring större utslag i dessa grupper.

Tabell 5

		T-TEST							95 % konfidensintervall av skillnaden	
Följsamhet (%)		F	Sig.	t	df	Sig (2-sidig)	Medel- värdesskillnad	Std. fel skillnad	Lägsta	Högsta
med avseende på storstadsområde	lika avvikelser antas	4,36	0,04	-0,25	288,00	0,80	-0,75	2,97	-6,59	5,10
	lika avvikelser antas ej			-0,23	66,38	0,82	-0,75	3,29	-7,32	5,82
med avseende på kommunal utjämningsystem	lika avvikelser antas	0,24	0,62	-0,70	288,00	0,49	-3,97	5,67	-15,13	7,20
	lika avvikelser antas ej			-0,65	11,83	0,53	-3,97	6,08	-17,23	9,29

Ur T-testet ovan går det att utläsa att sig-värdet för storstadsområde ligger på 0,04. Ett värde under 0,05 innebär att spridningen inte är densamma mellan grupperna. Det ligger alltså under värdet för “sig” och därav utläses resultatet från den nedre raden (“lika avvikelser antas ej”). Sig-värdet för kommunalt utjämningsystem ligger på 0,62 och därav läses resultatet från (“lika avvikelser antas”). Sig (2-sidig) för storstadsområdet (0,82) och kommunal utjämningsystem (0,49) överstiger värdet 0,05 vilket innebär att skillnaden i medelvärdet mellan grupperna inte är signifikant på 95% nivån. Utifrån resultaten kan man dra en slutsats om att det inte råder någon skillnad mellan “inte nära” och “nära” samt “bidragstagare” och “bidragsgivare”. Både **H4a** och **H5** förkastas, då kommunerna i de olika grupperna inte uppvisar någon signifikant skillnad i hur väl de följer regelverk.

Tabell 6

	Variansanalys							
	N	Medelvärde	Std. Av	std.fel	95% konfidensintervall för medelvärde		Minimum	Maximum
Nedre gränsen					Övre gränsen			
<b>Följsamhet (%)</b>								
Stockholms län	26	69,23	22,94	4,50	59,96	78,50	16,67	100,00
Uppsala län	8	70,83	19,42	6,86	54,60	87,06	50,00	100,00
Södermanlands län	9	83,33	14,43	4,81	72,24	94,43	50,00	100,00
Östergötlands län	13	71,79	17,19	4,77	61,41	82,18	50,00	100,00
Jönköpings län	13	58,97	14,62	4,05	50,14	67,81	50,00	83,33
Kronobergs län	9	79,63	18,21	6,07	65,63	93,63	50,00	100,00
Kalmars län	11	92,42	11,46	3,46	84,73	100,12	66,67	100,00
Gotlands län	1	83,33					83,33	83,33
Blekinge län	5	63,33	21,73	9,72	36,35	90,31	33,33	83,33
Skåne län	33	80,81	16,20	2,82	75,06	86,55	50,00	100,00
Hallands län	6	72,22	31,03	12,67	39,66	104,79	33,33	100,00
Västra götalands län	49	70,07	16,31	2,33	65,38	74,75	33,33	100,00
Värmlands län	16	68,75	19,12	4,78	58,56	78,94	33,33	100,00
Örebro län	12	70,83	16,09	4,64	60,61	81,05	50,00	83,33
Västmanlands län	10	68,33	29,87	9,44	46,97	89,70	0,00	100,00
Dalarnas län	15	68,89	19,79	5,11	57,93	79,85	50,00	100,00
Gävleborgs län	10	80,00	20,49	6,48	65,34	94,66	50,00	100,00
Västernorrlands län	7	66,67	21,52	8,13	46,77	86,57	33,33	100,00
Jämtlands län	8	68,75	18,77	6,63	53,06	84,44	50,00	100,00
Västerbottens län	15	71,11	17,21	4,44	61,58	80,64	50,00	100,00
Norrbottnens län	14	72,62	15,48	4,14	63,68	81,56	50,00	100,00
<b>Total</b>	<b>290</b>	<b>72,59</b>	<b>19,22</b>	<b>1,13</b>	<b>70,36</b>	<b>74,81</b>	<b>0,00</b>	<b>100,00</b>

I variansanalysen ingick 290 kommuner i 21 län. Ur tabellen ovan framgår det att 14 av 21 län ligger under det genomsnittliga medelvärdet (72,59) i landet. I Västmanlands län ligger medelvärdet på 68,33 %, den lägsta följsamheten är 0% och kommunen med högst följsamhet har 100%. Detta är en förklaring till varför standardavvikelsen är den näst högsta bland länen (29,87). Länet med högst standardavvikelse är Hallands län (31,03) som har ett medelvärde på 72,22% vilket är under det genomsnittliga medelvärdet för länen (72,59%). Länets högsta följsamhet är 100% medan kommunen med lägst följsamhet ligger på 33,33%. En anledning till att standardavvikelsen är hög kan bero på det låga antalet kommuner i länet (6st). Kalmar län är det länet som uppvisar den bästa följsamheten med ett medelvärde på 92,42%, vilket är ca 20% högre än snittet i landet. Kommunerna i Kalmar län visar genomgående en god följsamhet då standardavvikelsen är den lägsta bland länen (11,76). Detta styrks även av minimum värdet (66,67%) som är det högsta bland länen som innehåller fler än en kommun. Gotlands län består enbart av en kommun och därav saknas en del värden såsom standardavvikelsen. Enligt **H4b** ska det finnas ett samband mellan kommunernas länstillhörighet och följsamhet. Medelvärdena för de 7 länen som avviker från det

genomsnittliga medelvärdet går alltså inte i linje med hypotesen. Medelvärdena mellan länen varierar, men är skillnaderna signifikanta?

Tabell 7

Anova					
	Kvadratsumman	df	Kvadratisk medelvärde	F	Sig.
<b>Följsamhet (%)</b>					
<b>Mellan grupper</b>	13238,59	20,00	661,93	1,90	0,01
<b>Inom grupper</b>	93535,55	269,00	347,72		
<b>Total</b>	106774,14	289,00			

F-värdet (1,9) är större än det kritiska värdet (0,01) vilket innebär att det finns signifikanta skillnader mellan minst två av länens medelvärde. Signifikansvärdet på 0,01 understiger värdet på 0,05 vilket innebär att resultatet är signifikant med 95% säkerhet. Då F-värdet är större än det kritiska värdet accepteras **H4b**. Det finns alltså ett samband mellan kommunernas länstillhörighet och följsamheten inom kommunerna.

### 5.3. Multipel regressionsanalys

I tabellen nedanför presenteras studiens regressionsanalys. Den består av fyra olika modeller där olika variabler har testats i de olika modellerna. En anledning är att variablerna har visat korrelation med varandra i tidigare tester, men även för att påvisa hur resultaten påverkas när man lägger till eller tar bort olika variabler i undersökningen. Modell 1 är en regressionsanalys som innehåller samtliga variabler i studien där även dummyvariablerna är inkluderade. I modell 2 har studiens oberoende variabler testats. Modell 3 innehåller samtliga variablerna utom skattekraft, då variabeln har visat en stark korrelation med valdeltagande och finansiell ställning. Modell 4 är en regressionsanalys där Kalmar län har använts som referenskategori. I modell 2 och 3 har dummyvariablerna och skattekraft exkluderats, dessa modeller visar på en lägre VIF-värde och högre F-värden än i de andra modellerna. F-värdet för modell 1 (1,95\*), modell 2 (2,27\*\*), modell 3 (2,38\*\*) och modell 4 (1,95\*) är signifikant på 95 samt 99% nivån. Man kan därmed utesluta att det är slumpen som orsakat resultatet i analyserna.

**Tabell 8**

	Modell 1				Modell 2				Modell 3				Modell 4			
	B	Std.fel	Sig.	VIF	B	Std.fel	Sig.	VIF	B	Std.fel	Sig.	VIF	B	Std.fel	Sig.	VIF
N = 290																
(Konstant)	31,35	37,67	0,41		34,29	28,26	0,23		36,25	28,25	0,20		56,12	38,13	0,14	
<b>Oberoende variabler</b>																
Valdeltagande (%)	0,26	0,55	0,64	3,04	0,66***	0,39	0,09	1,42	0,40	0,33	0,23	1,05	0,26	0,55	0,64	3,04
Skattekraft (kr/inv)	-3,63E-05	0,00	0,69	4,49	0,00	0,00	0,20	3,39					-3,63E-05	0,00	0,69	4,49
Soliditet inkl pensionsåtagande (%)	0,06	0,10	0,56	3,00	0,21*	0,06	0,00	1,08	0,195*	0,06	0,00	1,04	0,06	0,10	0,56	3,00
Storstadsområde					0,96	4,00	0,81	1,87	-1,64	3,46	0,64	1,40				
Lärstillhörighet					-0,05	0,21	0,80	1,22	-0,05	0,21	0,82	1,22				
Kommunala utjämningsystem					6,86	7,81	0,38	1,95	1,10	6,44	0,86	1,32				
<b>Dummyvariabler</b>																
Högt valdeltagande	2,41	3,38	0,48	2,39									2,41	3,38	0,48	2,39
Hög finansiell ställning	5,83***	3,57	0,10	2,73									5,83***	3,57	0,10	2,73
Stockholm län	-3,13	6,59	0,64	3,03									-27,90*	8,89	0,00	5,51
Uppsala län	0,97	3,62	0,79	1,20									-11,42*	4,40	0,01	1,78
Södermanlands län	5,31**	2,27	0,02	1,19									-2,95	2,79	0,29	1,80
Östergötlands län	0,91	1,49	0,54	1,30									-5,28*	1,90	0,01	2,11
Jönköpings län	-2,08***	1,17	0,08	1,26									-7,03*	1,53	0,00	2,14
Kronobergs län	1,54	1,14	0,18	1,20									-2,59***	1,40	0,07	1,81
Kalmars län	3,54*	0,90	0,00	1,25												
Gotlands län	2,13	2,34	0,37	1,03									+0,97	2,41	0,69	1,10
Blekinge län	-0,74	0,97	0,45	1,10									-3,49*	1,11	0,00	1,45
Skåne län	0,82***	0,44	0,07	1,69									-1,65*	0,69	0,02	4,07
Hallands län	-0,00	0,73	1,00	1,11									-2,26*	0,87	0,01	1,57
Västra Götalands län													-2,06*	0,53	0,00	4,80
Värmlands län	0,10	0,42	0,82	1,34									-1,81*	0,56	0,00	2,37
Örebro län	0,19	0,44	0,66	1,26									-1,58*	0,56	0,01	2,06
Västmanlands län	0,01	0,44	0,98	1,25									-1,64*	0,55	0,00	1,93
Dalarnas län	0,08	0,35	0,81	1,32									1,46*	0,46	0,00	2,28
Gävleborgs län	0,76**	0,39	0,05	1,22									-0,70	0,48	0,15	1,89
Västernorrlands län	0,13	0,43	0,76	1,21									-1,24*	0,51	0,02	1,67
Jämtlands län	0,10	0,38	0,80	1,19									-1,20*	0,46	0,01	1,72
Västerbottens län	0,21	0,28	0,46	1,34									-1,02*	0,37	0,01	2,30
Norrbottnens län	0,25	0,30	0,40	1,51									-0,93*	0,38	0,01	2,48
Nära storstadsområden	2,71	4,84	0,58	2,91									2,71	4,84	0,58	2,91
Bidragsgivare	6,04	8,03	0,45	2,19									6,04	8,03	0,45	2,19
R2	0,17				0,05				0,04				0,17			
Justerad R2	0,08				0,03				0,02				0,08			
F-värde	1,95*				2,27**				2,38**				1,95*			

\*Korrelationen signifikant på 1% nivå \*\* Korrelationen signifikant på 5% nivå \*\*\* Korrelationen signifikant på 10% nivå

I modell 1 går det att utläsa hur väl variationen i de oberoende variablerna förklarar variationen i följsamheten. Tabellen redovisar alltså de oberoende variablernas förklaringskraft. Vid R2 återfinns värdet 0,17. R2 värdet (0,17) innebär att 17% av variationen i följsamheten förklaras av de oberoende variablerna och är ett förhållandevis högt värde. Exempelvis har liknande studier inom redovisningsområdet genomförts där man fått fram förklaringsvärden som ligger under förklaringsvärdena i denna studie (se exempelvis Falkman & Tagesson, 2008; Thor, 2018).

I rutan “Adjusted R Square” går det att utläsa att R2 (0,17) är justerat ner till 0,08 det vill säga 8%. Då R2 kan överskatta den förklarade variansen, blir justerade R2 mer relevant att analysera då den tar hänsyn till att det finns fler än en oberoende variabel i undersökningen och därav justeras värdet ner. 8% i det här fallet tyder på att följsamheten påverkas i viss utsträckning av de oberoende variablerna.

B-koefficienten visar vilken effekt ett steg upp på de oberoende variablerna påverkar den beroende variabeln, följsamhet. Av tabellen ovan framkommer att B-värdet för variablerna valdeltagande (0,26), soliditet (0,06) och storstadsområde (2,71). Dessa variabler har ett

positivt samband med följsamhet, dock är sambanden inte signifikanta då signifikansnivån på samtliga variabler överstiger 10% nivån (se till exempel sig-värdet på valdeltagande: 0,64). Variabeln skattekraft antar B-värdet  $-3,653E-5$ , denna variabel har alltså ett negativt samband med följsamheten. En minskning av skattekraften leder alltså till en ökning av följsamheten, det ska dock noteras att detta samband inte heller är signifikant. VIF-värdet för skattekraften, (4,39) är över gränsvärdet 4, något som tyder på att multikollinearitetsproblem kan förekomma. Detta förstärks när man studerar VIF-värden i övriga modeller, då ser man hur värdena ändras när olika variabler exkluderas eller inkluderas.

I Modell 2 som innehåller en analys av studiens oberoende variabler är  $R^2$  (0,05) och Justerat  $R^2$  (0,03). Förklaringsgraden i modellen är alltså betydligt lägre än i modell 1 där samtliga variabler inkluderas. Variabeln valdeltagande uppvisar ett signifikant positivt samband med följsamhet i modell 2, B-värdet 0,66\*\*\* visar på ett signifikant samband på 10% säkerhetsnivå. Av B-värdet för soliditeten går det att se att även finansiell ställning visar ett signifikant samband med följsamheten. B-värdet (0,21\*) betyder att det finns ett signifikant samband på 99% säkerhetsnivå. Övriga variabler uppvisar inga signifikanta samband med följsamheten.

Skattekraften har i modell 3 exkluderats, i modellen framkommer att  $R^2$  (0,04) och justerat  $R^2$  (0,02) något som betyder att modell 3 har den lägsta förklaringsgraden. Soliditetens B-värde (0,195\*) i modell 3 betyder att det finns ett signifikant samband på 99% säkerhetsnivå mellan finansiell ställning och följsamhet. Variabeln storstadsområde ( $B = -1,64$ ) uppvisar ett negativt samband gentemot följsamheten, vilket är en skillnad mot i modell 2, där B-värdet för samma variabel är 0,96. Sambandet är dock inte signifikant, men det påvisar hur resultatet förändras när man lägger till eller tar bort olika variabler i analysen.

Då Kalmar är det län som har genomgående högst följsamhet, studeras i modell 4 hur övriga län förhåller sig gentemot Kalmar.  $R^2$  (0,17) och Justerat  $R^2$  (0,08) är samma värden som i modell 1. I Modell 1 och 4 framgår det att förklaringsvärdena är betydligt högre än i resterande modeller, detta kan bero på att kommunernas länstillhörighet har inkluderats i analyserna. Kategorin hög finansiell ställning visar på ett signifikant samband på 10% säkerhetsnivå i samtliga modeller. Utifrån B-värdet i modell 4 går det att konstatera att samtliga län, utom Södermanlands län, Gotlands län och Gävleborgs län har visat på signifikanta samband med följsamhet. Kronobergs län uppvisar ett signifikant samband på

90% nivån medan resterande län visar på 99 % nivån. Värt att notera är att samtliga samband i modell 4 blir negativa då Kalmar används som referenskategori. VIF-värdet för skattekraften (4,49) samt fyra av länen ligger över gränsvärdet, vilket gör det svårt att med säkerhet uttala sig om resultatet för dessa variabler. I modell 1 är det dock enbart fem län som visar på ett signifikant samband på 90-, 95- och 99% nivån. I modell 1 där Västra Götalands län används som referenskategori, är det endast VIF-värdet för skattekraft som låg över gränsvärdet. Bytet av referenskategori kan vara en orsak till de olika resultaten.

## 5.4. Hypoteserna

Nedan presenteras de variabler som är kopplade till de hypoteser som formulerats utifrån ett agentteoretiskt och institutionellt perspektiv. De teoretiskt härledda hypoteserna redogörs utifrån både de förväntade sambandet, men även utifrån resultatet av bivariata analyserna och regressionsanalys som genomförts.

**Tabell 9**

Resultat av hypoteser			
Enligt:	Hypotesformulering	Bivariat analys	Multipel regressionsanalys
<b>Hypotes:</b>			
H1 Valdeltagande	samband finns	förkastas	förkastas
H2 Skattekraft	samband finns	förkastas	förkastas
H3 finansiell ställning	samband finns	accepteras	accepteras
H4a Storstadsområden	samband finns	förkastas	förkastas
H4b Länstillhörighet	samband finns	accepteras	accepteras
H5 Kommunala utjämningsystemet	samband finns	förkastas	förkastas

Enligt **H1** ska det föreligga samband mellan valdeltagande och följsamhet. Korrelationsanalysen visar dock att det inte förekommer något samband, däremot korrelerar variabeln med skattekraft. I MRA (modell 2) uppvisar valdeltagandet ett signifikant samband på 90% säkerhetsnivå. I modell 3 har skattekraften exkluderats ur analysen och då uppvisar inte valdeltagande något signifikant samband. Då korrelationsanalysen visar på att skattekraften och valdeltagande samvarierar, finns det därmed en risk att multikollineritet föreligger. Då de inte går att hålla isär effekterna av de två variablerna på följsamheten, förkastas därav H1.

**H2** förutsätter ett samband mellan skattekraft och följsamhet. I både den bivariata analysen och MRA förkastas hypotesen. Variabeln uppvisar korrelation med andra variabler. Dessutom är VIF-värdet för variabeln över gränsvärdet i två av MRA modellerna, vilket gör det svårt att uttala sig om vilka variabler som förklarar den oberoende.

**H3** utgår från att det finns ett samband mellan den finansiella ställningen och följsamheten. I korrelationsanalysen stöds detta påstående då soliditeten inkl. pensionsåtagande korrelerar med följsamheten på 99% nivån. Hypotesen stöds även i MRA då den visade på ett signifikant samband i samtliga modeller. 99% nivån (modell 1 och 2) samt 90% nivån (modell 1 och 4).

**H4a** formulering utgår från att det finns ett samband mellan kommuner i storstadsområden och följsamheten. Resultatet av undersökningarna visar dock att denna hypotes förkastas både i t-testet och regressionsanalysen. Det finns inget statistiskt samband för att kommuner i storstadsområden har bättre följsamhet.

**H4b** utgår från att det finns ett samband mellan kommuners länstillhörighet och följsamhet. Variansanalysen visar ett signifikant samband på 95% nivån och MRA uppvisar signifikanta samband i både modell 1 och 4. Förklaringsgraden ( $R^2$ ) är också betydligt högre i modellerna där länen inkluderas än i de modellerna där de exkluderas. Det här tyder på att länstillhörighet har ett samband med följsamheten och därför accepteras hypotesen.

**H5** formulering utgår från att det finns ett samband mellan det kommunala utjämningsystemet och följsamheten. Resultatet av t-testet visar på att skillnaderna mellan bidragsgivande och bidragstagande kommuner inte är signifikant på 95% nivån. Regressionsanalys påvisar inte heller på några signifikanta samband i någon av de fyra modellerna, vilket gör att hypotesen förkastas.



## 6. Slutsats

### 6.1. Hur ter sig följsamheten och vad kan tänkas påverka redovisningskvaliteten i den svenska kommunsektorn?

Redovisningskvalitet är som tidigare nämnt ett svårdefinierat begrepp då innebörden är mångfacetterad. Definitionen av begreppet kan även variera beroende på vilken aktör som använder begreppet. I studien utgår definitionen av redovisningskvalitet utifrån hur väl kommuner efterlever regelverk och rekommendationer. Något som utmärker god redovisningskvalitet är att den är begriplig för användarna av redovisningen (Brorström, 2008; SOU 2016). Vid analys av kommunernas årsredovisningar har det visat sig att upplysningar i en del fall inte har lämnats korrekt och i vissa fall utelämnats helt. En del kommuner har detaljerade upplysningar i förvaltningsberättelsen i både form av tabeller och flytande text. Medan andra enbart kort nämner upplysningar i textform. När upplysningar utelämnas eller presenteras på ett sätt som gör det svårt för läsaren att tillgodogöra sig informationen, försämras redovisningskvaliteten.

Den genomsnittliga följsamheten gentemot RKR 7.1 ligger på 72,59%. Kalmar län har högst följsamhet (92,42) och lägst har Jönköpings län (58,97%). Kommunen med högst följsamhet har 100% medan den lägsta har 0% i följsamhet. Det genomsnittliga följsamhetsmättet är förhållandevis högt, men den stora spridningen bland kommuner och län, visar på att det förekommer en varierande redovisningskvalitet i den svenska kommunsektorn.

Den första hypotesen som har visat på signifikanta samband är finansiell ställning (**H3**). Resultatet, att finansiell ställning påverkar följsamheten, är i linje med tidigare liknande forskningsresultat (Street & Gray, 2002; da Costa et al, 2007; Tagesson, et al, 2011; Haraldsson & Tagesson, 2014). Den rådande studien stärker tidigare studiers resultat angående att det finns en positiv stark korrelation mellan följsamhet och finansiell ställning. En kommun med god finansiell ställning har enklare att efterleva regelverk på grund av dess ekonomiska förutsättningar och uppvisar därmed en bättre redovisningskvalitet. Detta ligger i linje med grundantagandet inom institutionell teorin. Organisationer följer lagstiftning och

annan normering i förhoppning om att inta en mer formaliserad struktur, för att därmed skapa stabilitet och erhålla legitimitet för dess handlingar.

Hypotesen om länstillhörighet (**H4b**), visade i både den bivariata analysen och MRA på signifikanta samband med följsamheten. I modell 1 och 4 i regressionen har länstillhörighet testats, men med olika referensvariabler, dock visar båda modellerna på signifikanta skillnader i förhållande till referensgrupperna. När referenskategorin Kalmars län tillämpades, visade flera län på signifikanta skillnader. Det framkommer dock att det förekommer ett multikollinearitetsproblem i modell 4. Det blir således svårt att dra slutsatser om vilka variabler det är som påverkar följsamheten i föreliggande modell. I modell 1 däremot kan man dra en slutsats om att en kommuns närmaste omgivning påverkar kommunen, något som även stämmer överens med grundantagandena inom institutionell teori. Forskningsresultatet tyder på att det förekommer en form av mimetisk isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983), där kommuner tycks härma andra kommuner med hög följsamhet. Vid implementering av redovisningsreglering är den mimetiska isomorfismen således av stor betydelse, eftersom att den kan tänkas bidra till en bättre redovisningskvalitet. Detta ligger i linje med tidigare forskningsresultat (Granlund et al, 1998; Carpenter & Feroz, 2001; da Costa Carvalho et al, 2007)

Resultatet av hypotesen om valdeltagande (**H1**) förkastas. Detta eftersom hypotesen har förkastats i den bivariata analysen, och endast visat på signifikanta samband på 90% säkerhetsnivå i modell 2 i MRA. **H1** pekar visserligen på att följsamheten i viss utsträckning tenderar att påverkas av hur högt valdeltagandet är i en kommun. Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv kan en förklaring bero på det informationsbehov som uppstår. Principalerna i kommuner med högt valdeltagande har till en viss del visat sig ha större behov av att kontrollera agenten. En förklaring till det här kan bero på att informationsbehovet kan tänkas vara större i sådana kommuner. Ju högre valdeltagandet är, desto fler principaler kan tänkas påverka och sätta press på agenterna, något som i sin tur kan påverka kvaliteten på redovisningen. En ytterligare förklaring kan härledas till det institutionella perspektivet, där grundantagandet är att ett högt valdeltagande kan bidra till att ett institutionellt tryck uppstår. Trycket har visat sig till en viss del påverka regelefterlevnaden. Då valdeltagande och skattekraft samvarierar i korrelationsanalysen, samt att skattekraften visar på multikollinearitetsproblem i MRA, blir det således svårt att hålla isär effekterna av variablerna

på följsamheten. Av denna anledning ger föreliggande studie inte stöd för hypotesen. För att kunna dra säkra slutsatser behöver sambandet utforskas något ytterligare.

Hypotesprövningen om att skattekraft (**H2**) har ett samband med följsamhet förkastas. När skattekraften ökar tycks det inte leda till någon bättre redovisningskvalitet. Hypotesen om storstadsområden (**H4a**) förkastas då kommuner i storstadsområden inte verkar efterleva lagstiftningen i högre utsträckning än kommuner utanför området. Kommunala utjämningsystemet (**H5**) förkastas då bidragstagarnas följsamhet inte tycks påverkas av ett statligt tryck eller övervakning av bidragsgivarna. De tre ovanstående variabler har både i den bivariata analysen samt i MRA, visat på att de inte förekommer något signifikant samband med följsamhet på någon av de tre signifikansnivåerna. **H2**, **H4a** och **H5** ligger inte i linje med tidigare liknande studiers resultat.

## 6.2. Avslutande reflektioner

Det huvudsakliga syftet med den finansiella redovisningen är att förmedla en rättvisande bild av en kommuns resultat och tillstånd samt att ge en översiktssbild om hur finanserna har skötts under det gångna året. Lagen om kommunal redovisning har nu tillämpats i över 20 år men trots det visar tidigare forskning och föreliggande studie på att kommuner inte redovisar fullt ut enligt god redovisningssed. Den här studien har visat på kommunernas brist på att lämna de obligatoriska tilläggsupplysningarna (RKR 7.1) som det normgivande organet RKR utlämnat. Utlämnandet av tilläggsupplysningar påverkar redovisningens transparens och öppenhet, vilket leder till att läsaren får en bristfällig information om kommunernas verksamhet och ekonomiska förvaltning. Detta ligger i linje med tidigare forskningsresultat (se exempelvis Donatella & Thor, 2018). Det är således angeläget att föra vidare studier inom det kommunala redovisningsområdet. Dels för att kontrollera hur väl kommunerna följer redovisningsregleringen men även för att se till att de uppfyller redovisningens primära syften.

Forskningsfrågan som studien utgick från, berör både utformningen av de svenska kommunernas redovisningskvalitet, men även sambandet mellan de valda variablerna gällande kommunernas följsamhet mot redovisningsreglering. Antagandet bakom frågeställningen kom från tidigare studiers resonemang om att det förekommer en bristande följsamhet bland de svenska kommunerna (se exempelvis Christiaens och Rommel, 2008;

Falkman och Tagesson, 2008; Donatella, 2018) och grundades i både agentteorin och institutionell teori. Denna typ av undersökning där följsamhet har använts som ett mått på redovisningskvalitet är vanligt förekommande i tidigare studier inom det kommunala redovisningsområdet (Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson & Eriksson, 2011; Haraldsson & Tagesson, 2014; Donatella, 2016; Haraldsson 2016; Donatella & Thor, 2018).

Av studiens resultat framgår det att det föreligger ett positivt samband mellan följsamheten och finansiell ställning. Resultatet visar även på ett positivt samband mellan en kommuns länstillhörighet och följsamhet. Det framgår av resultaten att valdeltagandet i en kommun har ett visst samband med följsamhet, men vetenskapliga stöd för hypotesen saknas. Resultaten stärker även tidigare studiers resultat om att det förekommer en varierande redovisningskvalitet inom den kommunala sektorn. Det som särskiljer den här studien från andra liknande studier, är att variablerna valdeltagande, storstadsområden och kommunala utjämningsystem tidigare varit mindre utforskade.

Det framgår av studiens teoretiska referensram att redovisningsvalen av lämnandet av tilläggsupplysningar i den kommunala sektorn påverkas av dess närmsta omgivning. Som tidigare nämnts visar länstillhörigheten på signifikanta skillnader i förhållande till referenskategorierna. Utifrån resultatet dras en slutsats om att någon slags mimetisk isomorfism förekommer, något som stärker grundantagandet i institutionell teori om att omgivningen är en viktig grundpelare vid implementering av redovisningsreglering. Resultaten av länstillhörigheten och finansiell ställning visar också att institutionell teori har ett högt förklaringsvärde när det gäller redovisningsval. Hypotesen om valdeltagande som formulerats utifrån både agentteori och institutionell teori uppvisar ett svagt samband med följsamheten. Då de hypoteser som formulerats utifrån båda teorierna har förkastats blir det därav svårt att avgöra vilken av teorierna som kan tänkas förklara resultatet.

### **6.3. Bidrag och förslag till fortsatt forskning**

Föreliggande studie har genom sitt tillvägagångssätt gett ytterligare stöd för de resultat som tidigare liknande studier har fått, vad gäller variablerna finansiell ställning och länstillhörighet. Det finns dock flera aspekter och utvecklingsområden som är värda att undersöka. Studiens variabel finansiell ställning har enbart utgått från soliditet inkl. pensionsåtagande. Ett utvecklingsområde som kan tänkas vara intressant att studera, är de

samtliga finansiella nyckeltal såsom till exempel årets resultat, verksamhetens nettokostnader, finansnetto och verksamhetens självfinansieringsgrad. Valdeltagande och storstadsområde i förhållande till följsamhet har innan denna studie i princip varit utforskade, det kan därav vara av intresse att närmare studera dessa variabler i kommande studier. En variabel som visade sig vara svår att undersöka är medias inflytande på redovisningen. I framtida studier kan det därför vara intressant att studera i vilken utsträckning media påverkar den kommunala redovisningen via den mediala bevakningen. Vidare har studien genomfört en tvärsnittsstudie för perioden 2018. För att stärka studiens resultat kan man i framtida undersökningar studera sambandet under en längre period (exempelvis femårsperiod) för att få en övergripande bild av följsamhetens utveckling över tid.

Studien har utgått från ett följsamhetsmått som endast baseras på hur väl kommuner efterlever en specifik rekommendation (RKR 7.1). Ett förslag som kan utöka kunskapen om redovisningskvalitet är att använda liknande tillvägagångssätt, men där man istället studerar flera rekommendationer för att se hur kommuners följsamhet varierar inom olika områden. Detta kan även ge en bättre helhetsbild över hur följsamheten ser ut i de olika kommunerna. Exempel på en rekommendation som kan vara intressant att utforska är exempelvis RKR 10.2, då upplysningarna i denna rekommendation ofta utelämnas (se Donatella & Thor, 2018). Då följsamhet påverkas av andra faktorer än lagstiftning och regelverk kan man i framtida undersökningar utvidga följsamhetsmättet så att det även fångar in andra aspekter som till exempel mänskliga faktorer. Detta kan göras genom en blandad metod där integrering av kvantitativ och kvalitativ data används. Den kvalitativa delen kan då bestå av intervjuer med nyckelpersoner inom kommunen som kan tänkas påverka redovisningskvaliteten.

Avslutningsvis har en ny kommunal redovisningslag börjat tillämpas från 2019 (SFS nr: 2018: 597) och en ny rekommendation för pensioner (RKR. R10). Ett förslag till vidare forskning är att studera den nya lagstiftningen och rekommendationen, med liknande tillvägagångssätt, för att se huruvida kommuners följsamhet påverkas av reformerna.

# 7. Källförteckning

## 1.1. Böcker

Brorström, B., Eriksson, O., Haglund, A., (2011) "Kommunal redovisningslag - beskrivning och tolkning", Studentlitteratur AB, Lund

Brorström, B., Donatella, P & Petersson, H, (2007), "Allt om kommuners årsredovisningar", upplaga 1. Studentlitteratur AB, Malmö 2007

Brorström, B., Haglund, A & Solli, R, (2014) "Förvaltningsekonomi, upplaga 3", Studentlitteratur AB, Lund, 2005.

Caperchione, E. (2015) Standard setting in the public sector: state of the art. In Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Rossi, F. M. (red.), Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (s. 1-11). London: Palgrave Macmillan.

Djurfeldt, G & Barmark, M, (2009), "Statistisk verktyglåda 2 : multivariat analys"  
Studentlitteratur AB,

Djurfeldt, G., R. Larsson & O. Stjärnhagen (2003). "Statistisk verktyglåda: – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder". Lund: Studentlitteratur.

Esser, F., & Strömbäck, J. (Eds.). (2014). Mediatization of politics : Understanding the transformation of western democracies. (Hämtad 2019-11-12) <https://ebookcentral-proquest-com.ezproxy.ub.gu.se>

Falkman, P. & Orrbeck, K. (2001). *Den offentliga sektorns redovisning*. Lund: Studentlitteratur

Franklin, M. (2004). Voter turnout and the dynamics of electoral competition in established democracies since 1945. Cambridge: Cambridge University Press.

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

Körner, S. & L. Wahlgren (2015). "Statistiska metoder". Upplaga 3:1, Lund: Studentlitteratur.

Norris, P. (2002). *Democratic Phoenix. Reinventing political activism*. Cambridge: Cambridge University Press.

Strömblad, P. (2003). *Politik på stadens skuggsida*. Uppsala: Statsvetenskapliga föreningen i Uppsala

## 1.2. Vetenskapliga artiklar

Bagheri A, Midi H (2009) Robust estimations as a remedy for multicollinearity caused by multiple high leverage points. *J Math Stat* 5:311–321

Bolivar, M. P. R., L. A. Munoz & A. M. López Hernandez (2013). “Determinants of Financial Transparency in Government”. *International Public Management Journal*, 16 (4): 557-602.

Brorström, B (1997) “Finansiell redovisning i förändring - bedömning och ansvar, politik och periodisering”, *Kommunal ekonomi och politik*

Brorström, B (1998), “Accrual Accounting, Politics and Politicians” *Financial Accountability & Management*, 14 (4)

Brorström, B & Donatella P (2008) “The Development and Quality of Financial Accounting:- Unnecessary Disruptions and Established Routines”. *Högskolan i Borås*

Carpenter, V.L. and Feroz, E.H. (2001), “Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments’ decisions to adopt generally accepted accounting principles”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26 Nos 7/8, pp. 565-596.

Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS.

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

Christiaens, J. (1999). Financial accounting reforms in Flemish municipalities: an empirical investigation. *Financial Accountability and Management*, 15(1), 21–40.

Christiaens, J. and Rommel, J. (2008), "Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 59–75.

Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. and Hansson, K. (2009), "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations", *Critical Perspectives on Accounting* Vol. 20 No. 2, pp. 141-174.

Collin, S-O. Haraldsson, M. Tagesson, T. & Blank, V. (2017). *Explaining municipal audit costs in Sweden: Reconsidering the political environment, the municipal organisation and the audit market*. *Financial Accountability and Management*, vol. 33, nr. 4, s. 391-405. DOI: 10.1111/faam.12130.

Covaleski, M.A. and Dirsmith, M.W. (1988), "An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 33 No. 4, pp. 562-587.

Da Costa Carvalho, J.B., Camoes, P.J., Jorge, S.M. and Fernandes, M.J. (2007), "Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government", *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 24 No. 1, pp. 2-14.

DiMaggio, P. and Powell, W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2 (Apr., 1983), pp. 147-160

Doane, D.P. & Seward, L.W. (2016). *Applied statistics in business and economics*, Fifth International Student edn, New York: McGraw-Hill.

Donatella, P (2012) "När resultatet blev för bra - Earnings management som lösning" KFi-rapport nr 10.

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

Donatella, P. (2018). "Resultatjustering i kommunsektorn: – En studie av perioden 2012–2016". KFi-rapport nr 147.



Donatella, P (2017). "Går det att lita på kommunernas redovisning? En sammanfattning av studier om styrning och manipulation" KFI-rapport 37.

Donatella, P, Magnus, T (2018) "Tilläggsupplysningar av varierande kvalitet - en praxisundersökning" 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.

Eisenhardt, K (1989). "Agency Theory: An Assessment and Review". *The Academy of Management Review*. Vol 14, No 1, pp 57-74.

Eriksson, O. (2014). Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar. Rådet för kommunal redovisning.

Falkman, P. and Tagesson, T. (2008), "Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 24, No. 3, pp. 271–283.

Fama, E. F. 1980. "Agency Problems and the Theory of the Firm." *Journal of Political Economy* 88(2): 288–307.

Fama, E. F. and M. C. Jensen. 1983a. "Agency Problems and Residual Claims." *Journal of Law and Economics* 26(2): 327–347.

Fama, E. F. and M. C. Jensen. 1983b. "Separation of Ownership and Control." *Journal of Law and Economics* 26(2): 301–325.

Granlund, M, Lukka, K & Mouritsen, J. (1998) "Institutionalised justification of corporate action: Internationalisation and the EU in corporate reports". *Scandinavian Journal of Management* 14.4 (1998): 433-58. Web.

Graham, M. H. (2003). Confronting multicollinearity in ecological multiple regression. *Ecology*, 84(11), 2809–2815. doi:10.1890/02-3114

Guthrie, J. (1998), Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality. *Financial Accountability & Management*, 14: 1-19. doi:10.1111/1468-0408.00047

Hanssen GS (2007) ICT in Norwegian local government: Empowering the politicians? *Local Government Studies* 33(3): 355–382.

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.

Ingram, R.W. (1984), “Economic incentives and the choice of state government accounting practices”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No. 1, pp. 126-144.

Jegers, M. and Houtman, C. (1993), “Accounting theory and compliance to accounting regulations: the case of hospitals”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 9 No. 4, pp. 267-278.

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure." *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jou, YJ., Huang, CC.L. & Cho, HJ. *Comput Stat* (2014) 29: 1515. <https://doi.org/10.1007/s00180-014-0504-3>

Karlsen R (2009) “Nasjonalt fokus i lokalvalgkamp? Om velgernes lokalpolitiske mediemiks”. In: Saglie J (ed.) *Det nære demokratiet – lokalvalg og lokal deltakelse*. Oslo: Abstrakt Forlag, 117–135.

Mack, J. and C. Ryan. (2006). “Reflections on the Theoretical Underpinning of the General-Purpose Financial Reports of Australian Government Departments.” *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 19(4): 592–612.

Manza, J, Hout, M & Brooks, C. (1995). "Class voting in capitalist democracies since world war II: Dealignment, realignment, or trendless fluctuation", *Annual Review of Sociology*. Vol. 21, s. 137-162

Meyer. J & Rowan. B, (1977) Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony , *The American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2. (Sep., 1977), pp. 340-363

Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The social construction of organization knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 35, 653–683.

O'Brien, R. (2007). A Caution Regarding Rules of Thumb for Variance Inflation Factors. *Quality & Quantity*. 41. 673-690. 10.1007/s11135-006-9018-6.

Oliver, C. (1991), "Strategic response to institutional processes", *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 145–179.

Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: Combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, 18(9), 697-713.

Olson, O., Humphrey C. and Guthrie, J. (2001), "Caught in an evaluator trap: a dilemma for public services under NPFM", *European Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, pp. 505–522.

Paulsson, G (2006) "Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden", *Financial Accountability & Management*, 22 (1)

Ross, S (1973), "The economic theory of agency: The principal's problem", *The American Economic Review*, Vol. 63 (2), pp. 134-139.

R. Salmerón, C. B. García & J. García (2018) Variance Inflation Factor and Condition Number in multiple linear regression, *Journal of Statistical Computation and Simulation*, 88:12, 2365-2384, DOI: [10.1080/00949655.2018.1463376](https://doi.org/10.1080/00949655.2018.1463376)

Skogerbø E (2000) *Samiske medier: Innhold, bruk og rammevilkår*. Oslo: Universitetet i Oslo, Institutt for medier og kommunikasjon.

Skogerbø Eli, Winsvold Marte (2011), *Audiences on the move*, *European Journal of Communication*

Strömbäck, J. (2008). Four Phases of Mediatization: An Analysis of the Mediatization of Politics. *The International Journal of Press/Politics*, 13(3), 228–246.

<https://doi.org/10.1177/1940161208319097>

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

Tagesson, T, Klugman, M, & Lindvall Ekström, M (2011). “What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities’ annual reports” *Journal of Management & Governance*, 17(2), 217-235.

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. (2014). Accounting reforms, standard setting and compliance. I Budding, T., Grossi, G. and Tagesson, T. (red.), *Public sector accounting* (s. 8-22). London: Routledge.

Thor, Magnus (2018), REVISIONSKVALITET OCH FÖLJSAMHET MOT REDOVISNINGSGREGLERING, En ansats till en förfinad studie av revisionskvalitet i svensk kommunal sektor, Förvatningshögskolans rapporter, nr 148

Vu, D., Muttaqi, K., & Agalgaonkar, A. (2015). A variance inflation factor and backward elimination based robust regression model for forecasting monthly electricity demand using climatic variables. *Applied energy*, 140, 385-394. doi: 10.1016/j.apenergy.2014.12.011

Ward, D. D., Elder, R. J., & Kattelus, S. C. (1994). Further evidence on the determinants of municipal audit fees. *Accounting Review*, 69(2), 399–411.

Youn, Hanna (2018) “Det är hög tid att bejaka.. -En studie om redovisningskvalitet”

Zimmerman, J. L. (1977), "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives", Journal of Accounting Research, Vol. 15, Supplement, pp. 107–144.

### 1.3. Digitala källor

Dagens Samhälle, (2018) Skandia: Pensionsskulden är en verklig utmaning

<https://www.dagensamhalle.se/debatt/skandia-pensionsskulden-ar-en-verklig-utmaning-25490> (Hämtad 2019-10-13)

Kommunforskning i Västsverige, (2011) "Finansiell profil, Tyresö kommun 2009–2011"

<https://insynsverige.se/documentHandler.ashx?did=20766>

Göteborgs posten, (2013), "Lista: Göteborgs muthärva i sammanfattning"

<https://www.gp.se/nyheter/goteborg/lista-goteborgs-mutharva-i-sammanfattning-1.590790> (Hämtad 2019-11-11)

Kolada, (2018), "Jämföraren, fri sökning"

[https://www.kolada.se/?\\_p=workspace/nt](https://www.kolada.se/?_p=workspace/nt) (hämtad 2019-11-12)

Lokaltidningen Kävlinge Nya (2019), "Kommunen anmäld: Snedvrider konkurrensen"

<https://kavlinge.lokaltidningen.se/nyheter/2019-10-01/-Kommunen-anmeld-Snedvrider-konkurrensen-5907949.html> (Hämtad 2019-11-11)

Laholms Tidning (2019), "Nya upphandlingsskandaler skakar Laholms kommun"

<https://laholm.lokaltidningen.se/nyheter/2019-10-18/-Nya-upphandlingsskandaler-skakar-Laholms-kommun-6168154.html> (Hämtad 2019-11-11)

Martinsson, J (2007), "Värdet av valdeltagande", Statens offentliga utredningar (hämtad 2019-11-05)

<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2007/11/sou-200784/>

Pensionskuldsrapport (2018), "Betala nu - bädda för morgondagens välfärd"

[https://skandia.shop.strd.se/ftp/pdf\\_folder/91558.pdf](https://skandia.shop.strd.se/ftp/pdf_folder/91558.pdf) (Hämtad 2019-09-24).

RKR () “ Om RKR”

<https://www.rkr.se/om-rkr/> (Hämtad 2019-10-18)

SFS nr: 1997:614

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1997614-om-kommunal-redovisning\\_sfs-1997-614](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1997614-om-kommunal-redovisning_sfs-1997-614)

Sveriges Kommuner och Landsting (2010), “Kvalitet i kommunal revision”

<https://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-514-2.pdf?issuusl=ignore>

(Hämtad 2019-09-24)

Sveriges Kommuner och Landsting (2019), “Valdeltagande och politisk delaktighet”

<https://skl.se/demokratiledningstyrning/valmaktfordelning/valdeltagande.368.html>

(Hämtad 2019-11-05)

Sveriges Kommuner och Landsting (2019), “Ekonomirapporten, maj 2019”

<https://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7585-547-9.pdf?issuusl=ignore> (hämtad 2019-10-13)

Sveriges Kommuner och Landsting (2019), “ De kommunala pensionerna och utvecklingen på längre sikt”

<https://skl.se/download/18.549b675116aa3c020869930f/1557910990064/Kommunala-pensioner-och-utveckling-på-lång-sikt.pdf> (hämtad 2019-10-13)

Skövde Nyheter (2018), “Skövde kommun skärper rutinerna efter köp från bluffföretag – köpte vägsalt för 700 000 kronor”

<https://www.skovdenyheter.se/article/kommunen-skarper-rutinerna-efter-kop-fran-bluffforetag/> (Hämtad 2019-11-11)

Statistiska centralbyrån (2018) “Kommunalekonomisk utjämning för 2018, utfall”

<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalekonomisk-utjamning-och-utjamning-av-lss-kostnader/>

(hämtad 2019-11-21)

Statistiska centralbyrån (2012).”Svenskt valdeltagande under 100 år.”

[https://www.scb.se/contentassets/5eb2bb7bbcc549998e8b5ebd2501a6e7/me0105\\_2010a01\\_br\\_me09br1203.pdf](https://www.scb.se/contentassets/5eb2bb7bbcc549998e8b5ebd2501a6e7/me0105_2010a01_br_me09br1203.pdf) (Hämtad 2019-11-05)

Statistiska centralbyrån (2005). ”Funktionella regioner och kommungrupper”  
<https://www.scb.se/hitta-statistik/regional-statistik-och-kartor/regionala-indelningar/funktionella-regioner-och-kommungrupper/> (Hämtad 2019-11-21)

Statistiska centralbyrån (2018). “Valdeltagande i kommunfullmäktigval, procent efter region och valår”

[http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START\\_ME\\_ME0104\\_ME0104D/ME0104T4/table/tableViewLayout1/](http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_ME_ME0104_ME0104D/ME0104T4/table/tableViewLayout1/) (Hämtad 2019-11-18)

Statistiska centralbyrån (2018) “Skattekraft, kronor per invånare efter region och år”

[http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START\\_OE\\_OE0101/SkatteKraft/table/tableViewLayout1/](http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_OE_OE0101/SkatteKraft/table/tableViewLayout1/) (Hämtad 2019-12-01)

Sveriges medier “Sveriges aktörer”

<http://www.sverigesmedier.se/> (hämtad 2019-10-20)

## **1.4. Lagar och förordningar**

RKR (2013). ”*Utformning av tilläggsupplysningar*”. Vägledning och exempel.

SOU (2016:24). ”*En ändamålsenlig kommunal redovisning*”.

SFS 1997:614. *Lag om kommunal redovisning*.

# Bilaga 1

## RKR 7.1 Upplysningar om Pensionsmedel och pensionsförpliktelser

Den uppföljning av fullmäktiges föreskrifter om förvaltningen av pensionsmedel som skall göras i förvaltningsberättelsen skall inkludera samtliga medel avsatta för finansiering av framtida utbetalningar av pensioner, oavsett om de kan hänföras till pensionsförpliktelser som redovisas i balansräkningen eller under ansvarsförbindelser.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om pensionsförpliktelserna och pensionsmedelsförvaltningen. Följande uppgifter skall framgå:

1. Avsättningar (inklusive särskild löneskatt) för pensioner och liknande förpliktelser
2. Ansvarsförbindelser (inklusive särskild löneskatt), dvs. pensionsförpliktelser som inte tagits upp bland avsättningar
3. Finansiella placeringar avseende pensionsmedel. Såväl bokfört värde som marknadsvärde skall redovisas. Om pensionsmedel inte finns skall detta anges.
4. Återlånade medel
5. De tillgångsslag som förvaltade pensionsmedel placerats i och vilken avkastning som uppnåtts. Uppgifter skall lämnas om förvaltningens utveckling och resultat i förhållande till i placeringsreglementet fastlagda mål, exempelvis beträffande tillåten risk och avkastning.
6. En beskrivning av utvecklingen från föregående år.