



EKONOMI  
HÖGSKOLAN  
Lunds universitet

Magisteruppsats Juni 2007  
Företagsekonomiska Institutionen

# Efterlevnad av kommunal lagändring

–Med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Handledare:  
Mikael Hellström  
Ulf Ramberg

Författare:  
Andreas Nilsson  
Emma Ohlsson

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

## ***Förord***

*Vi vill rikta ett stort tack till våra handledare Mikael Hällström och Ulf Ramberg som har bidragit med nyttiga infallsvinklar och gett betydande tips och råd.*

*Vi vill även tacka våra respondenter som har ställt upp på våra intervjuer och avsatt tid för våra frågor.*

*Lund, Maj 2007*

*Andreas Nilsson*

*Emma Ohlsson*

## Sammanfattning

<b>Titel:</b>	Efterlevnad av kommunal lagändring –med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning
<b>Seminariedatum:</b>	9 juni, 2006
<b>Ämne/kurs:</b>	FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng
<b>Författare:</b>	Andreas Nilsson, Emma Ohlsson
<b>Handledare:</b>	Mikael Hällström, Ulf Ramberg
<b>Fem nyckelord:</b>	God ekonomisk hushållning, Kommun, Lagändring, Dokumentstudie, Mål
<b>Syfte:</b>	Vi skall beskriva hur och i vilken utsträckning kommuner lever upp till lagstiftarens krav av god ekonomisk hushållning. Vi skall även generera och pröva faktorer som kan ligga till grund för hur kommunerna efterlever lagkravet.
<b>Metod:</b>	Uppsatsen är upprättad utifrån en deduktiv ansats. Undersökningsmetoden utgörs av en dokumentstudie av kvantitativ karaktär.
<b>Teoretiska perspektiv:</b>	Uppsatsen utgår ifrån positiv redovisningsteori, Downs teori och institutionell teori.
<b>Empiri:</b>	Empirin är hämtad från 90 kommuner och avser år 2006 årsredovisningar. Tyngdpunkten ligger i förvaltningsberättelsen och revisionsberättelsen.
<b>Slutsatser:</b>	Resultatet av vår studie påvisar att efterlevnaden av god ekonomisk hushållning är bristfällig i många av landets kommuner. Vidare kan vi konstatera samband mellan uppföljning av mål och kommuners storlek. Vi påträffar även samband mellan uppföljningen av mål och om kommuner är belägna nära en större stad eller ej.

## Abstract

<b>Title:</b>	The surviving of municipal amendment – with starting point of good economic management
<b>Seminar date:</b>	June 9th, 2006
<b>Course:</b>	Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15ECTS), Major accounting
<b>Authors:</b>	Andreas Nilsson, Emma Ohlsson
<b>Advisors:</b>	Mikael Hällström, Ulf Ramberg
<b>Keywords:</b>	Good economic management, Municipality, Amendment, Document Study, Target.
<b>Purpose:</b>	The purpose of the thesis is to describe how and in what extension municipals surviving a new law, with starting point of Good economic management. We shall also test which factors that could decide how the municipality commit to the law requirement.
<b>Methodology:</b>	The thesis is based from a deductive approach. The investigation method consists of a documentary studie of quantative nature.
<b>Theoretical perspectives:</b>	The thesis is based on Positive accounting theory, Downs theory and Institutional theory
<b>Empirical foundation:</b>	The Empiri is gathered from 90 municipal and relate to the 2006 annual report. The main topic is in the administration report and the auditors report.
<b>Conclusions:</b>	The Result of our study shows that the surviving of good economic management is inadequate in many of the countries municipal. Further we can emphasise the connection between the follow-up goal and municipal size. We also finds connection between emphasise of goals and of municipal that is located close to a larger city or not.

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>8</b>
1.1 Introduktion	8
1.2 Problemdiskussion	9
1.3 Syfte	11
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Disposition	12
<b>2. Metod</b>	<b>13</b>
2.1 Val av ämne	13
2.2 Forskningsansats	13
2.3 Undersökningsmetod	14
2.4 Datainsamling	15
2.5 Urval	15
2.6 Undersökningsunderlag	16
2.7 Operationalisering	17
2.7.1 God ekonomisk hushållning	17
2.7.2 Revisionsberättelsen	18
2.7.3 Faktorer	19
2.8 Bortfall	21
2.9 Validitet	22
2.10 Reliabilitet	22
2.11 Kapitelsammanfattning	23
<b>3. Institutionalialia</b>	<b>24</b>
3.1 God ekonomisk hushållning	24
3.2 Propositionen 2003/04:105	25
3.2.1 Finansiella perspektivet	26
3.2.2 Verksamhetsperspektivet	27
3.3 Utvärdering i förvaltningsberättelsen	27
3.4 Revisorns roll	28
3.5 Kapitelsammanfattning	30
<b>4. Teoretisk ram</b>	<b>32</b>
4.1 Hypoteser	32
4.2 Institutionell teori	33
4.2.1 Legitimitet	33
4.2.2 Tvingande påtryckning	35
4.2.3 Revisionsbyråernas betydelse	37
4.2.4 Imitering	38

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

4.3 Downs teori/positiv redovisnings teori	39
4.4 Geografiskt	41
4.5 Studie av Rådet för kommunal redovisning	42
4.5.1 Slutsatser av undersökningen av Rådet för kommunal redovisning	43
4.6 Kapitelsammanfattning	44
<b>5. Analys</b>	<b>45</b>
<hr/>	
5.1 Inledning	45
5.2 Analysens disposition	47
5.3 Redovisning av uppföljning av mål	47
5.4 Sammanställning av hypotesprövning	49
5.5 Faktor 1: Storlek	50
5.5.1 Hypotesprövning faktor 1: Storlek	53
5.6 Faktor 2: Balansomslutning	53
5.6.1 Hypotesprövning faktor 2: Balansomslutning	56
5.7 Faktor 3: Revisionsbyrå	56
5.7.1 Hypotesprövning faktor 3: Revisionsbyrå	58
5.8 Faktor 4: Närliggande stad	59
5.8.1 Hypotesprövning faktor 4: Närliggande stad	61
5.9 Faktor 5: Politisk majoritet	61
5.9.1 Hypotesprövning faktor 5: Politisk majoritet	63
5.10 Faktor 6: Geografiskt	64
5.10.1 Hypotesprövning faktor 6: Geografiskt	66
5.11 Redogörelse av intervjuer	67
5.11.1 Kommuner med uppföljning	67
5.11.2 Kommuner med bristfällig uppföljning	68
5.11.3 Kommuner som saknar uppföljning	68
5.12 Kapitelsammanfattning	69
<b>6. Resultat &amp; Slutdiskussion</b>	<b>71</b>
<hr/>	
6.1 Efterlevnad av god ekonomisk hushållning	71
6.2 Faktor 1: Storlek	72
6.3 Faktor 2: Balansomslutning	73
6.4 Faktor 3: Revisionsbyrå	74
6.5 Faktor 4: Närliggande stad	75
6.6 Faktor 5: Politisk majoritet	76
6.7 Faktor 6: Geografiskt	76
6.8 Slutdiskussion	77
6.9 Förslag till fortsatt forskning	79
<b>Källförteckning</b>	<b>80</b>
<hr/>	

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

**Bilagor** **83**

---

Intervjumall	83
--------------	----

## 1. INLEDNING

---

*I nledningsvis presenteras en introduktion av god ekonomisk hushållning. Vidare kommer problembakgrunden att belysas och tidigare studier kommer att tas upp. Vidare redogörs för uppsatsens syfte och kapitlet avslutats därefter med avgränsningar samt en beskrivning av uppsatsens fortsatta disposition.*

---

### 1.1 Introduktion

Kommuner brister i efterlevnaden av lagar och rekommendationer. Kan detta vara en bakomliggande orsak till att kommuner och landsting har svårt att anpassa sig till förändringar, eller är en beroende faktor att kommunerna inte erhåller någon sanktion då de frångår lagen? (Falkman, 2004)

Den offentliga sektorns ekonomi och redovisning har genomgått betydande förändringar de senaste åren då kommunallagen (1991:900) har utvecklats. De reformer som vederfarits har medfört att modeller och system allt mer liknar de som brukas inom privat verksamhet. Resultatet har inte inneburit total samstämmighet mellan offentlig och privat sektor, däremot har skillnaderna blivit mindre påtagliga. Redovisningen i de två sektorerna är relativt lika men absolut harmonisering kommer aldrig att kunna uppnås då den offentliga verksamheten bekostas av skattemedel. (Falkman, 2003)

En påtaglig förändring i den offentliga verksamheten inträffade då regeringen år 2003 lämnade förslag till riksdagen om ändring av kommunallagen (1991:900) och lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Riksdagen fattade då beslut om att en ändring skulle träda i kraft den 1 december 2004 och börja tillämpas räkenskapsåret 2005. Ändringarna innebar att kommuner och landsting i samband med upprättandet av sin budget skulle ta fram mål och riktlinjer av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Analys av målen skulle framläggas i förvaltningsberättelsen för att urskilja att en god ekonomisk hushållning hade uppnåtts. Förändringar har även gjorts angående revisorns bedömning vilket inneburit att resultatet i



delårsrapporten och årsbokslutet granskas utförligare för att se om det är överrensstämmande med de mål som fullmäktige satt upp i budgeten. (Prop.2003/04:105)

Utvecklingen av lagen har även resulterat i att balanskravet har ändrats. Jämfört med tidigare behöver kommuner och landsting inte upprätta en budget som är i balans om det kan anses föreligga synnerliga skäl. Redovisas ett negativt resultat skall återställande av eget kapital ske inom tre år. Det uppskov som fanns tidigare innebar två år, detta har alltså förlängts med ytterligare ett år. (Prop.2003/04:105) Vad lagen avser med synnerliga skäl är dock svårtolkat och risken för att lagen tolkas olika är stor, vilket i sin tur ger upphov till jämförelseproblem (Arvidsson & Falkman, 2003).

## **1.2 Problemdiskussion**

Rådet för kommunal redovisning genomförde 2003 en undersökning, där resultatet påvisade skillnad i hur kommuner skall agera utifrån normer och hur de uppträder i verkligheten. Falkman (2005) menar att en anledning till problemet är att kommuner och landsting tar längre tid på sig, än privata företag, att implementera och följa nya redovisningsregler. Vidare tar Falkman (2005) även upp problemet med redovisningsregler som ger upphov till tolkningsmöjligheter vilket resulterar i att rekommendationen blir svår att följa. Detta kan vara orsaken till att det finns ett glapp mellan norm och tillämpning. God ekonomisk hushållning ger upphov till tolkning eftersom kommunerna själv får bestämma vilka mål och riktlinjer deras nämnder och förvaltningar skall sätta upp och följa. Framstår dessutom rekommendationen som svårtolkad tar det längre tid för kommunerna att implementera denna. (Falkman, 2005) Tolkningsproblemen medför även enligt Arvidsson och Falkman (2003), svårigheter i jämförelsen kommuner emellan.

Även om kommuner brister i sin efterlevnad av lagen leder detta inte till någon sanktion. (Falkman, 2005) Innebär detta att kommuner eventuellt inte sätter sig in i god ekonomisk hushållning och dess innebörd eftersom kommunerna vet att inga påföljder finns?

En sista orsak till kommuners olika tillämpning av rekommendationer är att årsredovisning inte ses som en prioriterad fråga. Detta beror antingen på resursproblem inom kommunen eller att inställningen till externredovisning varierar kommunerna i mellan. Upprättande av en budget

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

intar en central roll inom kommunen men den skall inte utesluta årsredovisning, istället skall relationen mellan dokumenten förstärkas. (Falkman, 2005)

Att problem finns i hur kommuner väljer att efterleva nya lagar/lagändringar visas i tidigare studier. Ett exempel på en sådan studie är statens offentliga utredningar (SOU) 2001:76. I samband med införandet av balanskravet år 2000 gjordes en studie omfattande samtliga kommuner och resultatet visade att 110 av 290 kommuner redovisade ett underskott samma år. Även studien av Segerberg och Tegneklint (2005) visade att införandet av balanskravet inte hade fått någon genomslagskraft i kommunerna. Segerberg och Tegneklint (2005) valde slumpmässigt ut 86 kommuner och undersökte dessas årsredovisningar från 1999-2002. Resultatet belyste att lagändringen inte hade medfört att kommunernas redovisningsteknik förändrats för att uppnå kravet. Även en tredje studie om balanskravet påvisade att kommunerna har svårt att efterleva lagändringen. Olson (2003) beskrev att 100 kommuner och 15 landsting redovisade ett negativt resultat på totalt cirka 7 miljarder kronor år 2002, detta två år efter att införandet av balanskravet genomförts. Vilka är de bakomliggande faktorerna som ligger till grund för att kommuner inte efterlever lagändringen omgående efter införandet?

Studier har även gjorts i anknytning till införandet av lagändringen om god ekonomisk hushållning. Ett exempel på detta är föreningen Sveriges Kommunalekonomer (KEF):s studie. Undersökningen omfattade 65 kommuner och fem landstings budgetar för år 2006. Syftet var att kartlägga hur budgetdokumenten redovisar kommunernas och landstingens mål och riktlinjer för en god ekonomisk hushållning. Resultatet påvisade att det fanns klara brister i de offentliga verksamheternas applicering av god ekonomisk hushållning. Av de studerade kommunerna och landstingen var det endast 20 procent som definierade vad de ansåg vara god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. Däremot redovisade 97 procent finansiella mål i sina budgetdokument, dock var det endast 40 procent som var relaterade till en diskussion om vad som utgjorde god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. (Brorström & Petterson 2006)

Även en studie gjord av Henriksson och Ljunggren (2006) belyste lagändringen. De studerade upprättandet och uppföljningen av god ekonomisk hushållning i Skånes kommuner. Studien visar att god ekonomisk hushållning avseende finansiella och verksamhetsmässiga mål inte är en självklarhet i Skånes kommuner. Det framkom att endast 21 procent av kommunerna har

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

upprättat och följt upp verksamhetsmässiga mål. 85 procent har enligt revisorerna upprättat och följt upp finansiella mål för god ekonomisk hushållning på ett tillförlitligt sätt.

Vad som kan utläsas av studierna ovan är att kommunerna och landstingen inte uppfyller lagens krav på god ekonomisk hushållning avseende finansiella och verksamhetsmässiga mål. Kan divergensen i utfallet av god ekonomisk hushållning i de olika kommunerna förklaras? Vilka faktorer kan vara avgörande för hur utfallet blir?

Vad vi känner till finns det ingen större undersökning om hur kommuner redovisar god ekonomisk hushållning i årsredovisningen efter införandet av lagändringen. Därför anser vi det vara av väsentlig betydelse att studera om det finns variationer i efterlevnaden av lagändringen samt att pröva faktorer som kan förklara kommuners val att redovisa god ekonomisk hushållning. På så sätt kan man erhålla en överskådlig bild av vad som påverkar redovisningen av en lagändring.

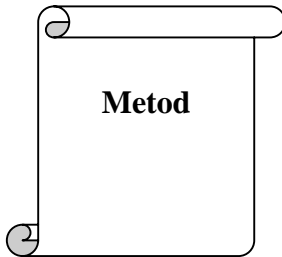
### **1.3 Syfte**

Vi skall beskriva hur och i vilken utsträckning kommuner lever upp till lagstiftarens krav av god ekonomisk hushållning. Vi skall även generera och pröva faktorer som kan ligga till grund för hur kommunerna efterlever lagkravet.

### **1.4 Avgränsningar**

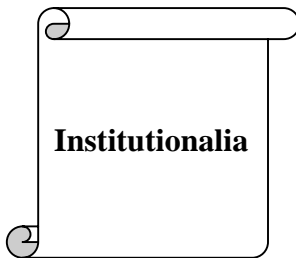
God ekonomisk hushållning enligt kommunallagen (1991:900) berör både kommuner och landsting. Vi har valt att endast inrikta vår undersökning på kommuner och har därmed uteslutit landsting. Mål och riktlinjer skall upprättas och följas upp i nämnder och förvaltningar men även i den kommunala årsredovisningen. Vi har valt att studera kommunernas enskilda årsredovisning och tyngdpunkten har framförallt lagts på förvaltningsberättelsen och revisionsberättelsen.

## 1.5 Disposition



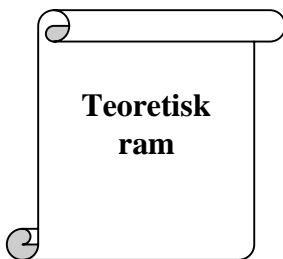
### Kapitel 2, Metod:

I detta kapitel redogörs och argumenteras för uppsatsens ansats, val av studie och tillvägagångssätt. Här presenteras även urval och underlag för uppsatsen där vår mall och faktorer inkluderas. Slutligen redogörs för bortfall, validitet och reliabilitet.



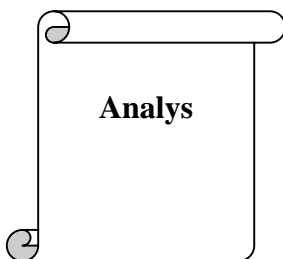
### Kapitel 3, Institutionalia:

Här förklaras beståndsdelarna som god ekonomisk hushållning utgörs av. Vidare kommer utvecklingen av lagen och revisorns syn på god ekonomisk hushållning att presenteras.



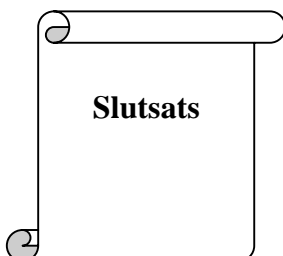
### Kapitel 4, Teoretisk ram:

I detta kapitel presenteras de teorier och tidigare studier som ligger till grund för uppsatsens hypoteser. Inledningsvis kommer våra hypoteser att resumeras. Vidare ges en redogörelse för positiv redovisningsteori/Downs teori och institutionell teori.



### Kapitel 5, Analys:

I detta kapitel analyseras det insamlade materialet statistiskt genom Chi-Square och Anovatest. Vidare prövas uppsatsens hypoteser och huruvida de förkastas eller ej.



### Kapitel 6 Slutsats:

I detta kapitel presenteras de slutsatser vi dragit utifrån det empiriska materialet. Vidare ges en slutdiskussion och förslag till fortsatt forskning.

## 2. METOD

---

*I detta kapitel redogörs inledningsvis för val av ämne samt den vetenskapliga ansatsmetoden vi valt att tillämpa för att realisera uppsatsens syfte. Vidare kommer en motivering till val av teorier och bortfall att presenteras. Avslutningsvis kommer studiens validitet och reliabilitet att beskrivas.*

---

### 2.1 Val av ämne

Under vår akademiska utbildning har vi fått kunskap om den privata sektorn och dess redovisning. Den offentliga sektorn har däremot inte behandlas i samma utsträckning som den privata sektorn. Vi tycker även att det är intressant och se hur den offentliga sektorn agerar då den är finansierade med skattemedel. Detta är två orsaker till att vi valt att fördjupa oss i offentlig sektor.

I december 2004 infördes nya regler i kommunallagen (1991:900) som innebär att kommuner och landsting skall utarbeta mål och riktlinjer för en god ekonomisk hushållning (Prop.2003/04:105). Vi ville genom att granska kommunernas förvaltningsberättelse beskriva hur och i vilken utsträckning kommuner lever upp till lagändringen av god ekonomisk hushållning. Vi ville även generera och pröva faktorer som kan ligga till grund för kommuners val vid redovisning.

### 2.2 Forskningsansats

Det finns sedan tidigare ett flertal teorier som kan klargöra det problem vi valt att undersöka. Detta är orsaken till att studien utgår från en deduktiv ansats. Om vi istället valt att arbeta utifrån en induktiv ansats hade vi fått utgå från verkligheten för att upprätta egna teorier och på så sätt hitta orsakssamband. Denna ansats initierar i empiriska data då etablerade teorier saknas på det område som skall undersökas. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007) Vårt teoretiska ramverk utgörs av positiv redovisnings teori/Downs teori samt institutionell teori. Teorierna som vi valt kompletterar varandra. Då vi inte har kunskap om hur kommuner handlar i olika

situationer anser vi att ramen för vår studie måste beröra olika synsätt. Vi anser därmed att dessa teorier lämpar sig för att tillsammans förklara olika faktorer som kan ligga till grund för kommuners val att efterleva rekommendationer. Med utgångspunkt från vårt teoretiska ramverk och tidigare studier har vi upprättat hypoteser.

### **2.3 Undersökningsmetod**

Ett syfte med uppsatsen är att beskriva vad som ligger till grund för kommuners val att efterleva en lagändring. Vi undersökte denna företeelse vid en specifik tidpunkt, år 2006. Detta resulterar i att studien utgår från en tvärsnittsansats. En annan möjlighet hade varit att göra studien longitudinell då man istället undersöker förändringen över tiden. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007) Det hade emellertid inte varit applicerbart i vårt fall eftersom god ekonomisk hushållning skall tas med i årsredovisningen först i år.

För att utreda hur kommuner väljer att efterleva en ny lag har vi valt att utforma vår undersökning som en dokumentstudie. Jacobsen (2002) menar att en sådan studie är det främsta valet då relevanta primärdata kan vara svåra att erhålla. För att komma i besittning av väsentlig data har vi samlat in kommunernas årsredovisningar. Dessa är tillgängliga för allmänheten och betraktas som en offentlig källa. Vi måste därmed vara medvetna om att informationen i årsredovisningar är lämnade för att läsaren skall uppfatta den på ett visst sätt. (Jacobsen, 2002) Emellertid finns det nackdelar med en sådan studie då problem att hitta relevant data kan uppstå (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007). Detta upptäckte vi redan i början av vårt arbete. Då vi valt att studera god ekonomisk hushållning var endast årsredovisningen från 2006 aktuell för vår undersökning. Endast ett fåtal kommuner hade lagt ut den slutliga versionen av årsredovisning på internt. I de fall då årsredovisningen inte gick att tillgå från kommunens hemsida kontaktade vi vederbörande kommun. Även om detta försvårade vår undersökning har vi med hjälp av dokumentstudien kunnat erhålla uttömmande information och lägga denna till grund för att utreda samband och generaliseringar. En fördel med att upprätta studien efter denna metod är att mycket data kan anskaffas på kort tid. Det finns emellertid en risk med metoden, feltolkningar kan uppstå vid granskning av sekundärdata. (Jacobsen, 2002) Vi anser dock denna risk vara liten då årsredovisningarna enligt lag och rekommendationer skall upprättas utifrån en rättvisande bild. Ytterligare ett problem som Jacobsen (2002) tar upp är ändring av redovisningsprinciper i årsredovisningen. Detta problem kommer emellertid inte att påverka vår undersökning då vi endast har till syfte att undersöka redovisningen för år 2006.

En annan orsak till valet att upprätta en dokumentstudie är att vi var intresserade av att jämföra och dra generaliseringar. För att underlätta denna process har vi översatt kvalitativ data till kvantitativ information. Ett alternativ till vår undersökning hade emellertid varit att upprätta en fallstudie på ett antal kommuner. Då hade man kunnat granska både kommunernas årsredovisning och genomfört ett flertal intervjuer. Resultatet hade medfört en förståelse för kommunernas val vid efterlevnaden av en lagändring, dock hade man inte kunnat dra generella slutsatser i samma utsträckning som i vår studie. Vi anser därmed att en dokumentstudie utgör det bästa alternativet vid val av undersökningsmetod, med utgångspunkt från vårt syfte.

För att erhålla en inblick i kommuners enskilda situationer vid tillämpningen av lagändringen valde vi att genomföra sex intervjuer, emellertid kommer de endast att utgöra ett komplement till vår dokumentstudie. Vi valde att göra intervjuer framför enkät eller observationer på grund av resurs- och tidsbrist. En annan fördel är att vi fortlöpande under intervjuerna kunde utveckla vår intervjumall utifrån respondentens svar. På så vis gav det oss möjlighet att ställa följdfrågor om svaren var diffusa eller om behov fanns att förtydliga frågorna (Andersen, 1995). När man genomför intervjuer istället för enkät minimerar man även risken för bortfall (Johansson, Lindfors, 1993). Vi valde att genomföra våra intervjuer per telefon eftersom tiden var otillräcklig och resurserna knapphändiga. En nackdel med intervjuer är dock att intervjuaren kan påverka respondentens svar genom sina frågor eller sitt beteende (Jacobsen, 2002). För att undvika detta har vi utgått från en intervjumall.

## **2.4 Datainsamling**

Vi har använt olika tillvägagångssätt för att erhålla nödvändig data. När vi upprättat vårt urval besökte vi de utvalda kommunernas hemsidor för att få tillgång till deras årsredovisningar. Vi upptäckte då att all data inte var tillgänglig, vilket medförde att vi fick begära ut, årsredovisningen eller revisionsberättelsen via e-post. I en del fall tvingades vi kontakta kommunerna per telefon då svar inte erhöles via e-post.

## **2.5 Urval**

När vi först diskuterade hur vi skulle genomföra vår studie hade vi för avsikt att göra en totalundersökning som omfattade alla 290 kommuner. Då all information inte var tillgänglig via kommunernas hemsidor upptäckte vi att undersökningen skulle ha blivit oss övermäktig

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

och vi bestämde oss för att göra ett urval. Från Sveriges kommuner och landstings (SKL) hemsida erhöll vi ett register över kommunerna sorterade efter antal invånare. Utifrån denna information delade vi in kommunerna i fem grupper beroende av befolkningens mängd. I Sverige finns det fler små kommuner än stora, därför innehöll den första gruppen ett litet antal kommuner medan den femte gruppen innehöll desto fler. Vi valde att placera Stockholm, Göteborg och Malmö i den första gruppen då deras invånarantal skiljer sig markant från resten av Sveriges kommuner. Utifrån de fem grupperna valde vi sedan slumpmässigt ut 90 kommuner i olika storlekar från registret.

Vi upprättade även ett urval för våra intervjuer, där vi valde ut sex kommuner för en telefonintervju med deras ekonomichef. Valet av kommuner baserade vi på hur de redovisat god ekonomisk hushållning, därmed gjordes urvalet efter det att vi genomfört analysen av vår dokumentstudie. Urvalet utgörs av två kommuner som har en tydlig uppföljning av både finansiella och verksamhetsmässiga mål, två som har en bristfällig uppföljning samt två kommuner som saknar uppföljning.

## **2.6 Undersökningsunderlag**

Kommunallagen (1991:900) säger att uppföljning av målen från budgeten skall ske i kommunernas förvaltningsberättelse. Vi valde därför att endast studera just denna del av årsredovisningen. Kommuner som inte har gjort någon uppföljning i förvaltningsberättelsen eller angivit hänvisning bedömer vi ha frångått lagen. För att vår analys skall bli rättvisande och korrekt, har vi även valt att analysera hur revisorerna tolkar god ekonomisk hushållning. Vi har varit i kontakt med två revisorer, en intern- och en externrevisor för att få lite bättre insikt i hur de reviderar lagändringar och framförallt god ekonomisk hushållning. Utifrån de två intervjuerna insåg vi att skillnaden mellan en ren och en oren revisionsberättelse var väldigt stor. En kommun som inte valt att visa uppföljningen av deras mål skall erhålla ett påpekande i revisionsberättelsen. Revisorerna skall, enligt lag, bedöma om måluppfyllelse har skett utifrån de mål i budgeten som kommunfullmäktige har satt upp. Om kommunen inte uppnått målen kommer även det att ge ett påpekande i revisionsberättelsen. I anledning av intervjuerna med revisorerna har vi beaktat revisionsberättelserna i kommunernas årsredovisningar. Vi kommer att använda revisorernas utlåtande om kommunerna som ett kontrollinstrument vid vår analys av förvaltningsberättelsen.



## **2.7 Operationalisering**

För att på ett systematiskt och effektivt sätt hantera informationen i förvaltnings- och revisionsberättelsen har vi upprättat en undersökningsmall. Utifrån mallen har vi delat in kommunerna i olika grupper beroende av i vilken utsträckning de efterlever god ekonomisk hushållning. Vi använde oss av detta handlings sätt för att kunna sammanställa och erhålla en god uppfattning om redovisad information och utlåtande. Innan vi upprättade mallen gjorde vi en förstudie på 10 slumpmässigt utvalda kommuner. På så sätt kunde vi få en uppfattning om variationen i redovisningen av god ekonomisk hushållning och hur revisorernas utlåtanden såg ut. Trots att vi använde oss av förstudien har nya infallsvinklar anträffats under hela studien. Vår undersökningsmall har därmed genomgått förändringar för att bli heltäckande, något som medverkar till ökad validitet. Mallen är uppdelad i två områden, god ekonomisk hushållning och revisorns utlåtande. Nedan presenteras mallens utformning.

### **2.7.1 God ekonomisk hushållning**

Vi delade in variabeln god ekonomisk hushållning i fyra kategorier, beroende på hur kommunerna valt att redovisa uppföljningen av målen. Vi valde att betrakta redovisningen i två avsnitt, 1) de finansiella målen och 2) de verksamhetsmässiga målen. Som nämndes ovan var vi endast intresserade av att studera förvaltningsberättelsen eftersom uppföljningen enligt lag skall redovisas i denna del.

Med hänsyn till hur kommunerna valt att efterleva lagändringen om god ekonomisk hushållning har vi delat in dem i olika grupper. Indelningen sker separat för finansiella och verksamhetsmässiga mål.

Grupp ett utgörs av de kommuner som har redovisat uppföljning av målen. De kommuner som delats in i denna grupp har efterlevt god ekonomisk hushållning och de formulerade målen har uppnåtts.

Grupp två utgörs av de kommuner som inte gjort uppföljning av målen eller där vi anser att uppföljningen varit bristfällig. Enligt SOU 2001:76 skall mål upprättas och följas upp på ett sådant sätt att det ger en helhetsbild av kommunens verksamhet. Målen formuleras utifrån varje enskild kommuns omfattning. I de fall vi inte fått en överskådlig bild av kommunens verksamhet med beaktande av kommunens omfattning, anser vi att uppföljningen är bristfällig.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Grupp tre utgörs av de kommuner som har redovisat uppföljning av mål men som inte nått upp till dessa. Kommunen har efterlevt god ekonomisk hushållning men inte uppnått målen som formulerats för året.

Grupp fyra utgörs av de kommuner som inte har upprättat mål och därmed inte gjort uppföljning.

Som tidigare nämnts är informationen enbart hämtad från kommunernas förvaltningsberättelse. De kommuner som valt att redovisa uppföljning någon annanstans i årsredovisningen har frångått lagen. Vi har dock ansett att en hänvisning i förvaltningsberättelsen är tillräcklig för att uppfylla lagkravet.

God ekonomisk hushållning kommer att vara den beroende variabeln, vilket medför att jämförelse kommer att göras utifrån denna. Vi har valt att översätta variabeln till kvantitativ data beroende av i vilken grad kommunen valt att efterleva god ekonomisk hushållning. Ett annat alternativ hade varit att analysera informationen i dess ursprungsform, dvs. kvalitativt. Då hade vi dock inte kunnat göra de jämförelser vi gjort med hjälp av SPSS.

### **2.7.2 Revisionsberättelsen**

När vi betraktade revisorernas utlåtanden angående god ekonomisk hushållning delades dessa in i olika kategorier beroende på hur revisorerna valt att beakta lagändringen. Innan vi upprätta mallen gjorde vi, som tidigare nämntes, en förstudie på tio kommuner. Vi tog även hjälp av en extern och en intern revisor för att få en bättre förståelse i hur utlåtanden kan se ut.

Grupp ett: Revisorn har inte gjort påpekande i revisionsberättelsen. Ett sådant exempel påvisas i Landskronas revisionsberättelse där revisorn skriver: *”Vi bedömer också att resultatet enligt årsredovisningen är förenligt med de finansiella mål som fullmäktige uppställt.”*

Grupp två: Revisorn har valt att påpeka måluppföljningen. Ett sådant exempel konstateras i Ljusdals revisionsberättelse där revisorn skriver: *”Framtagandet av främst verksamhetsmässiga mål som ger uttryck för vad god ekonomisk hushållning bör utvecklas.”*

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Grupp tre: Revisorn har valt att påpeka efterlevnaden av målen. Ett sådant exempel påvisas i Vårgårdas revisionsberättelse där revisorn skriver: *”Vi bedömer att resultatet inte är förenligt med kommunens finansiella mål för år 2006.”*

Grupp fyra: Revisorn kan inte bedöma uppföljningen då mål inte är angivna i budgeten. Ett sådant exempel visas i Sölvesborgs revisionsberättelse där revisorn skriver: *”I kommunens budget och flerårsplan saknas mål om hur en god ekonomisk hushållning skall uppnås utifrån ett verksamhetsmässigt perspektiv.”*

Grupp fem: Revisorn tar inte upp kommunens redovisning av god ekonomisk hushållning.

När vi analyserade revisionsberättelserna tittade vi endast på utlåtandet om god ekonomisk hushållning. Vi kommer dock, som tidigare nämntes, endast att använda revisionsberättelsen som en kompletterande kontroll av vår analys. Vi kommer således att belysa vår analys utifrån en jämförelse av revisorernas utlåtande.

### **2.7.3 Faktorer**

Resterande del av dokumentstudien kommer att utgöras av faktorer som har genererats från teorier och tidigare studier. Vi har valt att redan här presentera faktorerna för att skapa en förståelse för hur indelningarna kommer att göras. I vår analys kommer vi att pröva olika faktorer som kan ha inverkan på kommunernas val vid efterlevnad av lagändring.

#### ***Faktor 1: Storlek***

Vid analys av kommunens storlek har vi utgått från befolkningmängden. Ett annat alternativ skulle kunna vara att mäta storleken efter kommunens omsättning. Vi ansåg dock att invånarantalet gav en bättre bild av storleken för vår undersökning. Informationen om antalet invånare har vi som tidigare nämntes fått från SKL:s hemsida, där ett register över kommunerna indelade efter befolkningmängden finns. Vi använde de fem grupperna som vi fastställt vårt urval ifrån.

### ***Faktor 2: Balansomslutning***

När vi beskriver kommunernas ekonomiska situation har vi inte utgått från resultatet före extraordinära poster som vanligtvis skulle tillämpas. Vi har istället valt att analysera utifrån balansomslutningen som skall appliceras i kommunerna. Balanskravet utgör ett minimikrav, där kommunen på lång sikt bör ha ett resultat som konsolideras (Prop. 2003/04:105). Balansomslutningen bortser från extraordinära poster och realisationsvinster/förluster då en del av dessa poster utgör en engångsföreteelse, vilket resulterar i en mer rättvisande bild. Ett annat alternativ hade varit att använda resultatet före extraordinära poster, men avstämning mot balanskravet beskriver bättre kommunens långsiktiga ekonomiska situation. Avstämning mot det lagstadgade balanskravet har vi erhållit från kommunernas årsredovisningar. Kommunerna har därmed delats in i fem grupper. Den första gruppen utgörs av kommuner med negativ balansomslutning och den femte gruppen består av kommuner med en balans på 100 Mkr eller mer. Resterande grupper är fördelade emellan 10,0 Mkr upp till 99,9 Mkr.

### ***Faktor 3: Revisionsbyrå***

Vår analys om revisionsbyråerna är baserad på vilka sakkunniga som kommunerna anlitat under 2006. De alternativ vi har satt upp är Ernst & Young, KPMG, Deloitte, Komrev, annan revisionsbyrå eller eget revisionskontor. När vi analyserar alternativen kommer vi dock endast dela in dem i två grupper, Komrev/ej Komrev. Detta eftersom Komrev är specialiserade på kommunal redovisning. Vilken revisionsbyrå kommunerna valt att anlita har framkommit antingen via revisionsberättelsen eller via kontakt med kommunen.

### ***Faktor 4: Närliggande stad***

Vi har också delat in kommunerna beroende på om de är belägna nära en stad eller ej. Enligt Statistiska centralbyrån (SCB) finns det tre olika typer av städer: Storstad, större stad och medelstor stad. För att en kommun skall klassas som en medelstor stad måste befolkningmängden överstiga 20 000 (SCB:s hemsida). Vi har därför valt att betrakta en kommun med över 20 000 invånare som en stad. Därefter har vi mätt avståndet från kommunen till närmsta belägna stad. Vi utgick från att närliggande stad låg inom en radie på ca 30 km. Utifrån den här indelningen fick vi två alternativ, närliggande/inte närliggande. Information om antal invånare erhöll vi från SKL:s hemsida och utifrån det registret kunde vi urskilja vilka kommuner som betraktades som städer. Avståndsmätning gjorde vi med hjälp av hitta.se, där vi mätte avståndet från varje enskild kommun i vårt urval.

### ***Faktor 5: Politisk majoritet***

För skapa en uppfattning om vilka politiska partier som styr i kommunerna valde vi att se på majoritetsfördelningen utifrån det senaste valet, år 2006. Istället för att se på de enskilda partiernas mandatfördelning valde vi att dela in kommunerna efter borgerlig majoritet, socialistisk majoritet, samt oklar majoritet. Borgerlig majoritet består av moderata samlingspartiet, centerpartiet, folkpartiet liberalerna och kristdemokraterna. Socialistisk majoritet består av socialdemokratiska arbetarpartiet och vänsterpartiet. Oklar majoritet uppstår då ingen av de socialistiska eller borgerliga partierna har uppnått majoritet i kommunen. En stor del av denna information erhöles från regionfakta, dock var inte resultatet från alla län medtagna där. För resterande kommuner fick vi räkna ut majoriteten med hjälp av valresultatet från valmyndigheten.

### ***Faktor 6: Geografiskt***

Vid analys av geografisk indelning upprättades grupper utifrån Sveriges tre landsdelar. Vi delade därmed in kommunerna efter om de låg i Götaland/Svealand/Norrland. Informationen erhöles vi via hitta.se, där vi fick fram kommunens läge i landet och utifrån detta kunde avgöra vilken landsdel kommunen tillhörde.

Vi kommer utifrån vår teoretiska ram att utgå från faktorerna för att upprätta en hypotes. I analyskapitlet kommer sedan hypoteserna att prövas i förhållande till vår undersökning.

## **2.8 Bortfall**

Två av faktorerna revisionsbyrån och balansomslutningen, är utsatta för bortfall. Revisionsbyrån har ett bortfall på 9 %. Vi tog via mail kontakt med kommunerna som inte redogjorde för vilka sakkunniga de anlitat, vi fick dock inte svar från samtliga och därmed uppstod bortfallet.

Balansomslutningen har ett bortfall på 2 %, som uppstod eftersom en del kommuner i vårt urval inte redovisat balanskravet.

Vi anser dock att bortfallen är små i förhållande till vårt urval och vi har därför ändå valt att ta med variablerna i analysen.

## 2.9 Validitet

Validitet i en undersökning uppnås då det som avsågs att mätas i studien också blev mätt (Jacobsen 2002). Genom att studera teorier och tidigare studier har vi fått fram en relevant ram för vår undersökning. När vi genomförde vår studie fokuserade vi på det som är relevant för uppsatsens syfte. Detta har vi gjort för att öka validiteten och information som inte bedöms vara väsentlig har ignorerats (Jacobsen, 2002). Vi anser att underlaget för uppsatsen är av tillräcklig omfattning för att vi skall kunna dra slutsatser om hur alla kommuner efterlever en lagändring.

Bortfall utgör ett stort hot mot validiteten. För att minimera bortfallet har vi skickat ut påminnelsemail och i en del fall kontaktat kommunerna via telefon. Emellertid är det endast två av variablerna i vår undersökning som lider av bortfall och bortfallet utgör inget hot mot tillförlitligheten i vår undersökning.

För att uppnå en hög grad av validitet har vi utifrån referensramen preciserat våra frågor i telefonintervjuerna så att vi endast fick fram information som rör det vi avsåg att mäta.

Telefonintervjuerna har medfört att vi kunnat förklara frågor som eventuellt varit oklara för respondenterna och minimerat risken för missförstånd. Vi har bett respondenterna att vara konkreta i sina svar för att undvika att de svarar på ett annat sätt än de agerar.

## 2.10 Reliabilitet

Enligt Saunders et al. (2007) medför en hög reliabilitet att studien skall kunna genomföras ännu en gång och frambringa samma resultat. Det är viktigt att inhämta information från säkra källor för att förstärka reliabiliteten. Större delen av informationen som vi erhållit kommer från kommunernas årsredovisningar. Vi utgår från att data i årsredovisningar ger en rättvisande bild och är korrekta, vilket resulterar i att denna information är reliabel. Resterande data, bl.a. befolkningsmängd och politisk majoritet, har vi erhållit från SCB:s hemsida, vilket vi anser utgöra en säker källa. Jacobsen (2002) skriver att reliabilitet står för trovärdighet vilket utmärks av att data inte innehåller påtagliga mätfel. Vi har varit noga med att sträva efter tillförlitlighet genom hela uppsatsen. Vi har därför granskat varje årsredovisning för sig och inte låtit föregående analys påverka resultatet för nästkommande. Vi delade upp de insamlade årsredovisningarna så att vi erhöll 45 stycken var. Dessa analyserade vi sedan var för sig enligt

mallen. Därefter diskuterade vi utfallet med varandra för att kontrollera att analyserna skett på samma sätt. Avslutningsvis gjorde vi en jämförelse med revisorernas utlåtande i revisionsberättelsen. Denna analysprocess har bidragit till ökad reliabilitet.

## **2.11 Kapitelsammanfattning**

Vårt syfte med uppsatsen är att beskriva hur och i vilken utsträckning kommuner efterlever en lagändring. Vi skall även pröva olika faktorer som kan ligga till grund för hur kommunerna efterlever lagen. För realisera vårt syfte utgår vi ifrån en deduktiv ansats. För att upprätta våra hypoteser utgår uppsatsen från teorier och tidigare studier. Uppsatsens undersökningsmetod utgår från en dokumentstudie där vi upprättat en mall för att lättare hantera relevant information. Mallens uppbyggnad presenteras i operationaliseringsavsnittet. Dokumentstudien består av 90 kommuners årsredovisningar och sex faktorer som vi valt att pröva. Vi utgår från att årsredovisningarna är korrekt upprättade och de hemsidor vi besökt är tillförlitliga. För att säkerställa validiteten i uppsatsen har vår mall omarbetats under studiens gång för att bli heltäckande. Reliabiliteten har ökat då vi valt att presentera mallen och faktorerna i detalj.

### 3. INSTITUTIONALIA

---

*K*apitlet har till syfte att förklara de olika beståndsdelarna som tillsammans utgör god ekonomisk hushållning, för att skapa en förståelse av studien. Inledningsvis kommer vi att presentera de bakomliggande faktorerna till förändringen av lagen. Vidare kommer vi att redogöra för hur revisorerna reviderar god ekonomisk hushållning. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

---

#### 3.1 God ekonomisk hushållning

Den 1 januari 1992 skrinlades en rad olika bestämmelser angående ekonomisk förvaltning då den nya kommunallagen (1991:900) infördes. Lagen medförde en mer allmänt hållen bestämmelse om god ekonomisk hushållning, vilket ledde till att det gamla så kallade förmögenhetsskyddet och en årlig balanserad budget togs bort. (Prop.2003/04:105) Istället framhövdes det, enligt 8 kap 1 § kommunallagen, att kommuner och landsting skall sträva efter en god ekonomisk hushållning i sina verksamheter. Regeringen angav i propositionen 1990/91:117 att det inte var meningsfullt och inte heller möjligt att i detalj ange vad som var att anse som god ekonomisk hushållning. Regeringen ansåg dock att kommunen eller lanstinget inte skulle förbruka sin förmögenhet för att täcka de löpande kostnaderna. God ekonomisk hushållning borde vara att de löpande intäkterna täcker de löpande kostnaderna samt att verksamheten utövas på ett ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredställande sätt. (Prop.2003/04: 105)

I mitten av 1990-talet var den samhällsekonomiska utvecklingen begränsad, mycket på grund av besparingar och omstruktureringar. En del kommuner och landsting fick problem med att anpassa sina verksamheter till de ekonomiska förutsättningarna vilket medförde att behovet av ett balanskrav aktualiserades. Balanskravet infördes år 2000 genom propositionen 1996/97:52 vilket innebar ett krav på en balanserad budget, vars syfte var att stärka reglerna i kommunallagen om god ekonomisk hushållning (Prop.2003/04:105). Kravet innebar att om en kommun eller ett lansting visade negativt resultat ett år så skulle resultatet tryggas genom att



Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

frambringa motsvarande resultat i positiv riktning inom de kommande två åren. Om synnerliga skäl förelåg lämnade dock lagen en möjlighet att frångå balanskravet. (Brorström et al, 2005)

Enligt regeringens mening har balanskravet inneburit en stor påverkan på landets kommuner och landsting men kravet har applicerats med för stort fokus och endast den kortsiktiga ekonomin har brukats. Detta har gjort att den långsiktiga hållbara ekonomin har förlorat sin innebörd. Detta resulterade i att regeringen beslutade att tillsätta en ny utredning som slutfördes år 2001 som medförde en översyn av bestämmelserna om god ekonomisk hushållning. Balanskravet utvecklades och modifierades i syfte till att främja en mer långsiktig ekonomi i landets kommuner och landsting. (SOU 2001:76)

### **3.2 Propositionen 2003/04:105**

I maj 2004 framlade regeringen en proposition med benämningen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting”. Propositionen baserades i huvudsak på bakomliggande utredning, SOU:2001:76, och innebar flera ändringar i kommunallagen samt lagen om kommunal redovisning. Hösten 2004 antogs propositionen av riksdagen och trädde i kraft från och med budget- och räkenskapsåret 2005 för de kommuner och landsting som fastställde budgeten i fullmäktige efter den 1 december 2004. Övriga kommuner och landsting applicerade lagändringen från och med budget- och räkenskapsåret 2006. (Brorström & Petersson, 2006)

Enligt lagstiftaren är det grundläggande att kommuner och landsting hela tiden ser till att verksamheten och ekonomin präglas av god ekonomisk hushållning i både ett kort- och ett långsiktigt perspektiv, samt att vara väl förberedda att möta ökade krav på den offentliga verksamheten. (Prop.2003/04:105)

En betydelsefull ändring som propositionen har medfört är att kommuner och landsting skall ta fram särskilda mål och riktlinjer för en god ekonomisk hushållning, i sin budget.

*”För verksamheten skall anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För ekonomin skall anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.”*

Kommunallagen, 8 kap 5 §

Enligt lagstiftaren är syftet med mål och riktlinjer att stödja kommuner och landsting i deras strävan efter att åstadkomma samt säkerställa en god ekonomisk hushållning. Viktigt att beakta är kommunens respektive landstingets enskilda förhållanden vid utformningen av mål och riktlinjer. (Prop.2003/04:105)

### 3.2.1 Finansiella perspektivet

*”Varje generation måste själv bära kostnaderna för den service som den konsumerar. Detta innebär att ingen generation skall behöva betala för det som en tidigare generation förbrukat.”*

*Prop. 2003/04:105, sid. 12*

Från ovannämnda text utgår lagstiftaren från Ekonomiförvaltningsutredningens betänkande som angav att överskottet (resultatet) måste täcka en jämförlig servicenivå för kommande generation, utan att det skall behöva uttaxeras en högre skatt. (Prop.2003/04:105)

Det finansiella perspektivet fokuserar på kommunens och landstingets finansiella ställning som frambringar förutsättningar och ramar för den verksamhet de bedriver. Utifrån den finansiella redovisningen, som bygger på bokföringsmässiga grunder och som är reglerad i lagen om kommunal redovisning (1997:614), kontrollerar man ställningen utifrån en god ekonomisk hushållning. Detta för att redovisningen ska ge en rättvisande bild av verksamhetens ekonomi samt ligga till grund för analys av kommunens och landstingets finansiella situation och utveckling. (Prop.2003/04:105)

Utifrån kommunens och landstingets finansiella ställning och utveckling skall en tydlig ambitionsnivå uppvisas i form av mål. Målen skall beakta god ekonomisk hushållning samt vara anpassade efter verksamhetens förhållanden. Mål som kan ingå i den finansiella ställningen är exempelvis resultatkrav med avseende på framtida kapacitetsbehov, skuldsättning på lång och kort sikt samt finansieringsstrategier för investeringar och pensionsåtagande. I den finansiella målsättningen bör även risk och andra osäkra faktorer vägas in för att ge en heltäckande bild utifrån det finansiella perspektivet. (Prop. 2003/04:105)

### 3.2.2 Verksamhetsperspektivet

Verksamhetsperspektivet utgår från kommunens och landstingets förmåga att bedriva verksamheten på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt. Det medför att verksamheten måste identifiera ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekt. Lagstiftaren menar att detta erhålls genom en utvecklad planering med framförhållning och handlingsberedskap där tydliga mätbara mål sätts upp. Vidare erfordras resultatanalyser och kontroller som kan uppvisa måluppfyllelsens utfall utifrån verksamhetens prestationer och kvalitet. (Prop.2003/04:105)

Som tidigare nämnts betonar verksamhetsperspektivet att kommuner och landsting ska bedrivas kostnadseffektivt och ändamålsenligt. Detta åstadkoms genom att man säkerställer processer av betydelse för den enskildes förutsättningar. Exempel på sådana processer är investeringsplaner, upphandlings- och konkurrenspolicy, verksamhetsplaner, lokalförsörjningsplaner, kvalitetspolicy och kompetensförsörjningsplanering. En viktig beståndsdel i detta sammanhang är jämförelsen med andra kommuner eller landsting, där man kan se fördelar och nackdelar utifrån sitt eget perspektiv. (Prop 2003/04:105)

### 3.3 Utvärdering i förvaltningsberättelsen

För att god ekonomisk hushållning skall få den innebörden som lagstiftaren avsett är det viktigt att målen stäms av, följs upp samt kontinuerligt utvärderas i varje kommun eller landsting. I dagens kommuner och landsting ingår denna process som ett naturligt steg. Det är emellertid viktigt att detta sker i årsredovisningen.

*”Förvaltningsberättelsen skall innehålla en utvärdering av målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts.”*

*Kommunal redovisningslag 4kap 5 §*

Lagstiftaren kräver att en tydlig redovisning och utvärdering skall upprättas utifrån verksamhetens mål och riktlinjer. Utvärderingen skall uttryckligt redovisa målens utfall i årsredovisningens förvaltningsberättelse. (Prop. 2003/04:105)

### 3.4 Revisorernas roll

Sedan propositionen antogs i riksdagen hösten 2004 har revisorernas arbete förändrats. Förändringen har medfört att revisorernas arbete numera innebär att de ska göra en bedömning av delårsrapporten och årsbokslutet. (Peterz, 2005)

*Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap 20 a § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige har beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.*

Kommunallagen 9 kap 9 §

Revisorernas arbete innefattar, enligt lag, både förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Utifrån god ekonomisk hushållning ska revisorerna pröva om kommunen sköts på ett ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredställande sätt, att räkenskaperna är rättvisande och att den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig. (Prop.2003/04:105)

Enligt ovannämnda kriterier innebär revisorernas grunduppdrag att granska verksamheten och därefter göra en ansvarsprövning och avge ett utlåtande om detta till fullmäktige i revisionsberättelsen. Utlåtandet bildar då grunden för fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan. Vidare innebär det nya uppdraget att en bedömning av de finansiella och verksamhetsmässiga mål som kommunfullmäktige beslutat om skall göras. Det medför att revisorerna inte kan utgå ifrån årsbokslutet utan de måste bedöma årsredovisningen. Detta resulterar i att revisorn fått en mer kompletterande roll i processen för att trygga en god ekonomisk hushållning. (Peterz, 2005)

Revisorernas bedömning av delårsrapporterna och årsredovisningen ska grundas på det ekonomiska resultatet, som utgörs av räkenskaperna, samt uppfyllelsen av fullmäktiges mål. Dessa dimensioner utgör underlaget för ansvarsprövningen vid revisionsårets slut. Relevanta delar av bedömningen skall presenteras i förvaltningsberättelsen där en utvärdering om huruvida målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts. (Peterz, 2005)

Peterz (2005) menar att om fullmäktige inte har upprättat några mål eller om ofullständiga mål framställts, kan revisorerna inte utföra sitt uppdrag fullt ut. Om kraven för upprättande av mål

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

inte efterlevs eller om kvaliteten på utformningen är för dålig, bör revisorerna uppmärksamma fullmäktige om detta förhållande.

Som ovan nämnts skall revisorn bedöma samt uttala sig om rådande förhållanden avseende god ekonomisk hushållning i den aktuella kommunen. Uttalandet skall framläggas i revisionsberättelsen. Revisorn har ingen explicit utarbetad praxis att utgå ifrån när bedömningen av verksamheten skall göras. God ekonomisk hushållning befinner sig i en upptrappningsprocess. (Intervju, internrevisor) Kommunallagen 8 kap 5 § säger att mål och riktlinjer av betydelse för verksamheten skall anges, vilket ger utrymme för tolkning. Lagen anger inte ett bestämt antal mål som skall anges, vilket också ger utrymme för handlingsfrihet. (Intervju, externrevisor)

Enligt externrevisorn bedöms måluppfyllelse samt om de uppsatta målen ger en heltäckande bild av verksamheten. Införandet av god ekonomisk hushållning har resulterat i att revisorns roll som övervakare har stärkts betydligt. Revisorns utlåtande av kommunens situation har stor betydelse. Nedan presenteras revisors utlåtande under skilda förhållanden utifrån god ekonomisk hushållning i kommunens revisionsberättelse.

Exempel på revisorns utlåtande då inga påpekande gjorts:

*”Vi bedömer att resultatet enligt årsredovisningen är förenligt med de finansiella mål och verksamhetsmål som fullmäktige har uppställt.”*

Revisionsberättelse Huddinge 2006

Exempel på revisorns utlåtande då påpekande gjorts angående de verksamhetsmässiga målen:

*”Vi bedömer att resultatet enligt årsredovisningen är förenligt med de finansiella mål som fullmäktige uppställt. Någon tydlig målavstämning av god ekonomisk hushållning utifrån ett verksamhetsperspektiv redovisas inte i årsredovisningen.”*

Revisionsberättelse Malmö 2006

Exempel på revisorns utlåtande då påpekande gjorts både gällande finansiella- och verksamhetsmässiga mål:

*”Vi bedömer att kommunens finansiella mål inte uppnås år 2006. Måluppfyllelsen är låg avseende de verksamhetsmål vilka kommunfullmäktige beslutat vara av betydelse för god ekonomisk hållning. Metodiken för uppföljning och utvärdering av målen bör förbättras.”*

Revisionsberättelse Tranemo 2006

Internrevisorn framhäver att tillämpningen av lagen befinner sig i ett inledande skede vilket medför att även om målen inte efterlevs eller kvaliteten på utformningen är dålig så kommer detta inte att leda till en oren revisionsberättelse. Om kommunen inte redovisar en klar uppföljning av sina mål eller om kvaliteten är dålig, kommer detta leda till påpekande i revisionsberättelsen. Detta eftersom lagen är i ett implementerande skede. I detta skede handlar det istället om att utforma påpekanden avseende kommunens utfall. (Intervju, internrevisorn)  
Om påpekandet däremot kvarstår kan detta leda till en anmärkning och en oren revisionsberättelse. (Intervju, externrevisorn)

### **3.5 Kapitelsammanfattning**

Den 1 januari 1992 skrinlades en rad olika bestämmelser angående ekonomisk förvaltning då den nya kommunallagen (1991:900) infördes. Lagen innebar jämfört med tidigare en mer allmänt hållen bestämmelse om god ekonomisk hushållning. År 2000 infördes genom propositionen Den kommunala redovisningen (prop.1996/97:52) balanskravet, vilket innebar ett krav på en balanserad budget vars syfte var att stärka reglerna i kommunallagen om god ekonomisk hushållning. Emellertid fokuserade kravet allt för mycket på den kortsiktiga ekonomin vilket medförde att den långsiktiga hållbara ekonomin förlorade sin innebörd. Detta resulterade i att regeringen beslutade att tillsätta en utredning (SOU 2001:76). I maj 2004 framlade regeringen propositionen med benämningen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting”. Propositionen baserades i huvudsak på bakomliggande utredning

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

(SOU:2001:76). Propositionen medförde att kommuner och landsting skall ta fram, särskilda mål och riktlinjer för en god ekonomisk hushållning. Införandet av god ekonomisk hushållning resulterade även i att revisorns roll som övervakare har stärkts betydligt. Revisorerna skall numera bedöma om resultatet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om.

## 4. TEORETISK RAM

---

*I detta kapitel kommer vårt val av teorier att presenteras. Inledningsvis kommer våra hypoteser att resumeras för att ge en överskådlig bild av det teoretiska ramverket. Vidare kommer vi att skildra underlaget för våra hypoteser. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.*

---

### 4.1 Hypoteser

Vi har valt att upprätta sex hypoteser som grund för vår studie. Nedan sammanfattas hypoteserna som sedan kommer att presenteras sammankopplat med teori och tidigare studier.

#### **1) Större kommuner tenderar att implementera god ekonomisk hushållning i större utsträckning än mindre kommuner.**

En större kommun kommer att efterleva en lagändring i större utsträckning eftersom den har tillgång till bättre resurser. Vidare kommer en större kommun att ha bättre redovisning för att uppnå legitimitet och verka som förebild för övriga kommunerna.

#### **2) Kommuner som påvisar en bättre balansomslutning tenderar att inte implementera god ekonomisk hushållning fullt ut.**

Kommuner, framförallt de som har sämre ekonomi, är beroende av statsbidrag. Staten har som krav att lagen skall efterlevas och detta innebär att kommuner som har det bättre ekonomiskt ställt inte behöver implementera en lagändring i samma utsträckning som kommuner med ett sämre ekonomi.

#### **3) Kommuner som anlitar sakkunnig från Komrev kommer att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.**

Komrev verkar som marknadsledande inom kommunalrevision. Kommuner som anlitar Komrev kommer att känna större skyldighet att efterleva god ekonomisk hushållning eftersom Komrev besitter hög kompetens och erfarenhet inom kommunal verksamhet. Detta resulterar i att Komrev påverkar kommunens sätt att redovisa och på så vis till att en lagändring efterlevs.



**4) Kommuner som befinner sig nära en större stad tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre.**

Kommuner som är belägna nära varandra är benägna att samarbeta. Större kommuner tenderar att redovisa bättre för att uppnå legitimitet. Därför kommer kommuner som ligger nära en större stad att implementera en lagändring bättre än övriga kommuner.

**5) Kommuner som styrs av en socialistisk majoritet tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än kommuner med borgerlig majoritet.**

När propositionen 2003/04:105 lämnades in till riksdagen, styrdes Sverige av en socialistisk majoritet. Det borgerliga blocket argumenterade mot förslaget. Motståndet kommer att medföra en trögare efterlevnad av god ekonomisk hushållning i kommuner med borgerlig majoritet.

**6) Kommuner som är belägna i norrlandsregionen tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.**

Norrland är utsatt för en svår befolkningsminskning. När människor flyttar från en kommun minskar skatteunderlaget och skattesatsen måste därför höjas för att täcka kommunens utgifter. De kvarvarande invånarna kommer att ifrågasätta hur pengarna förvaltas, vilket god ekonomisk hushållning åskådliggör. Därför kommer kommuner i Norrlandsregionen att implementera lagen bättre än kommuner i Svealand och Götaland.

## **4.2 Institutionell teori**

### **4.2.1 Legitimitet**

Mellan organisationer och samhället existerar en social överenskommelse som innebär att samhället har uttalade och bestämda förväntningar på hur organisationen skall agera i olika situationer. För att organisationen skall uppnå legitimitet bör dess värderingar vara samstämmiga med samhällets, som utgör organisationens viktigaste intressent. Samstämmighet innebär även att organisationen måste anpassa sig till eventuella förändringar i samhället. Organisationen måste på så vis redogöra för i vilken utsträckning den anpassar sig till förväntningarna. Om harmonisering ej uppnås måste organisationen förklara varför den valt att inte anpassa sig. (Deegan & Unerman, 2006)

Legitimitetsteorin är nära besläktad med intressentteorin som istället för att påvisa hur organisationen legitimerar sig gentemot sina intressenter, visar på företagets relationer med dess intressenter. (Ljungdahl, 1999) Intressenterna ställer krav på organisationen som den är tvungen att uppfylla för att bli legitimerad och redovisning är ett sätt att bevisa att så har skett (Lindblom (1994) som Deegan och Unerman (2006) refererar till). Organisationen måste, för att uppnå legitimitet, ständigt sträva efter att verka enligt de värderingar och normer som samhället har satt upp (Deegan & Unerman, 2006). Ljungdahl (1999) menar att det är viktigt att organisationen även legitimerar sig mot sekundära intressenter. De sekundära intressentgrupperna kan ha inverkan på de primära grupperna genom en avvikande attityd till organisationens verksamhet. Således är det av betydelse att organisationen legitimerar sig mot alla intressenter som kan inverka på företagets image och legitimitet. (Ljungdahl, 1999)

Det finns, enligt Ljungdahl (1999), olika strategier som kan reparera en organisationens legitimitetsproblem, t ex övertalning, upplysning eller distrahering. Karlssons (1991) studie påvisar att organisationer som inte uppnått uppställda krav och därför riskerar att förlora legitimitet kan åtgärda detta genom att agera på ett sätt som väger upp händelsen som skadat organisationen. Agerandet kan t.ex. innebära att organisationen förklarar den inträffade händelsen. En annan möjlighet är att organisationen väljer att avleda uppmärksamheten från den händelse som låg till grund för skadan. (Ljungdahl, 1999) Lindblom (1994) som Deegan och Unerman (2006) refererar till benämner fyra strategier för hur företaget skall agera vid förändring, utan att förlora legitimitet.

- 1) Organisationen kan informera om de förändringar i verksamheten som kommer att genomföras och därmed tillfredställa samhällets förväntningar.
- 2) Organisationen kan försöka förändra intressenternas inställning till organisationens agerande utan att ändra detta.
- 3) Företaget kan informera hur de har fullbordat sina åtaganden på andra områden för att avleda uppmärksamheten från problemet.
- 4) Företaget kan påvisa att förväntningarna är oskäligen och på så sätt förändra samhällets inställning. Appliceringen av strategierna görs oftast i årsredovisningen, som kommer allmänheten till del. (Deegan & Unerman, 2006)

Buzby (1975) har valt att undersöka variationen i företags årsredovisning. Han jämförde sitt resultat med Cerf's (1961) studie som påvisade att vissa faktorer inverkade på företags utgivning av information i årsredovisningen. En av de faktorer som Cerf (1961) undersökte var storleken på företaget som tenderade att ha en inverkan på mängden information. Buzby (1975) valde även han att bland annat undersöka om företagets storlek hade inverkan på dess utgivning av information. Resultatet överensstämde med Cerf (1961). Buzby (1975) menar att det finns flera tänkbara orsaker till detta resultat. En anledning skulle kunna vara kostnaden för att producera information i årsredovisningen. Processen kräver resurser som enbart de större företagen har tillgång till. En annan anledning kan vara att större företag är mer övervakade av staten och därför ger ut mer information i årsredovisningen. (Buzby, 1975) En likartad anknytning uppger Daniels & Daniels (1991) som skriver att även Patton (1978) kunde påvisa att det fanns ett samband mellan kommuners storlek och kvaliteten på utgiven information.

Även Sanders, Berman & West (1994) berörde anledningen till att större städer har bättre möjlighet att producera en mer omfattande redovisning. De ansåg att större städer disponerar över fler sakkunniga inom området och dessutom har bättre ekonomiska förutsättningar.

På liknande sätt menar Collin et al. (2004) att större kommuner, speciellt Stockholm, Göteborg och Malmö, har en benägenhet att disponera över en mer omfattande och detaljerad redovisning än de mindre kommunerna. Anledningen till detta utfall kan vara att de större städerna har tillgång till större resurser, då arbetet med årsredovisningen kan vara kostsamt i både tid och pengar. En annan orsak kan vara att de större kommunerna är större organisationer och har fler anställda. Detta resulterar i att kommunerna har större ansvar och deras redovisning måste därför vara mer omfattande. (Collin et al. (2004)

Från diskussionen ovan: För kommunerna är det viktigt att uppnå legitimitet. Detta gäller speciellt för de större kommunerna som ämnar vara förebilder för de mindre.

***Hypotes 1:** Större kommuner tenderar att implementera god ekonomisk hushållning i större utsträckning än mindre kommuner.*

#### **4.2.2 Tvingande påtryckning**

Enligt Brorström (1997) är utgångspunkterna för att kunna utvärdera organisationer beroende av redovisningens utformning och vilka principer som ligger till grund för denna. Brorström

menar också att redovisningen utgör en betydande statlig institution. Syftet med redovisningen är att beskriva hur resurser förbrukats av organisationen och hur förbrukningen förhåller sig till omvärlden.

Inom den institutionella teorin undersökte DiMaggio och Powell (1983) varför organisationer som agerar inom samma fält uppnår homogenitet. De urskiljde tre förändringar som gav upphov till likheter. Den första förändringsmetodiken är den ”tvingande”. Den konstaterar att individer och organisationer är begränsade eftersom de är kontrollerade av övervakare och straffsystem. ”Tvingande påtryckning” kommer från politisk influens som gör att företag känner påtryckningar vid val av styrmodeller och av andra organisationer som har en beroende roll. (DiMaggio & Powell, 1983) Denna påtryckning åskådliggör att organisationer är i ständigt behov av resurser. För att kommuner skall erhålla de resurser som behövs kan i vissa fall påtryckning från utomstående företag förekomma vad gäller organisationens handlande och hur denna skall strukturera sig. (Collin et al., 2004)

För att understödja att aktörerna agerar inom givna institutionella ramar finns regler och normer som begränsar antalet möjliga val. Ramarna hämmar aktörernas möjligheter. Institutionella ramar är antingen formella eller informella, den sistnämnda utgörs av uppgörelser mellan aktörerna. Formella institutionella ramar utgörs av lagar och publicerade anvisningar. Dessa beskriver i större utsträckning än de informella hur aktörer skall agera i olika situationer. (Brorström, 1997)

Sanders, Berman & West (1994) valde att undersöka de informella ramarna närmare. De gjorde en studie som hade till syfte att skapa en bättre förståelse för variationen i städers finansiella redovisning. Resultatet av studien påvisade att omfattningen av redovisning delvis berodde på stadens skuldsättning. Ett dåligt resultat vägdes upp av en bättre redovisning för att visa pålitlighet genom fullständig information.

Tagesson (2004) belyser de formella ramarna. Han menar att kommuner är politiskt och ekonomiskt beroende av staten och att detta resulterar i att lagstiftningen kan ses som en tvingande påtryckning. Det primära syftet med införandet av Lagen (1997:614) om kommunal redovisning var att uppnå en jämförbar och harmoniserad redovisning. (Tagesson, 2004) Lagen sätter stor press på kommunen och där i finns regler som hanterar god ekonomisk hushållning.

Även Kommunala utjämningsbidrag regleras i lagstiftningen och bidrag är något som många kommuner är beroende av.

Från diskussionen ovan, kommuner anpassar sig till nya lagar eftersom de är ekonomiskt beroende av staten, detta ger upphov till frågan om kommuner med en bättre ekonomi har en benägenhet att i mindre utsträckning anpassa sig till ändringen av lagen om god ekonomisk hushållning.

*Hypotes 2: Kommuner som har en bättre balansomslutning tenderar att inte implementera god ekonomisk hushållning fullt ut.*

#### **4.2.3 Revisionsbyråernas betydelse**

Den andra påtryckningen som DiMaggio och Powell (1983) konstaterade är den normativa. Genom påtryckningen förmedlas sociala åtaganden genom de värden, normer och regler som individer nyttjar vid social kontakt. Normativ påtryckning är mindre tvingande än den förstnämnda förändringsmetodiken. (DiMaggio & Powell, 1983)

Collin et al. (2004) menar att det normativa synsättet utgörs av professionella grupper som genom sin kompetens medverkar till förändring i samhället. Rådet för kommunal redovisning arbetar för att lagstiftningen skall etableras inom kommunerna och för att tillämpningen av lagen skall harmoniseras. För att få kommuner att agera i samma riktning ger Rådet ut anvisningar. (Collin et al., 2004) Organisationer känner påtryckning från professionen, dock uppnås inte samstämmighet om det finns utrymme för tolkning. (DiMaggio & Powell, 1983). Fortsättningsvis menar Collin et al. (2004) att revisorerna utgör en professionell grupp som på så sätt besitter makt. Revisorn granskar organisationen och har då ett ansvar att göra anmärkningar om så är befogat. Organisationerna känner därför en påtryckning från revisorerna och agerar för att tillfredställa granskarna. (Collin et al., 2004) När en lagändring skall implementeras bidrar därför revisorerna till att detta sker i snabbare takt.

Det föreligger variation i revisionen mellan stora och små kommuner. Ett flertal kommuner, framförallt de större, har ett eget revisionskontor som skall hjälpa och stödja de förtroendevalda revisorerna. Cassel (2000) menar att det finns en variation i kompetensen och erfarenheten hos revisorerna som är anställda i kommunerna. Något samband mellan omfattningen på

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

revisionsinsatsen och storleken på kommunens organisation kan inte påvisas, detta eftersom antalet medarbetare på revisionskontoren skiljer sig åt. (Cassel, 2000)

I de mindre kommunerna kallas oftast sakkunniga revisorer in från privata revisionsbyråer. Detta förekommer även hos en del av kommunerna med eget revisionskontor. Komrev, dotterbolag till Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, är marknadsledande när det gäller att biträda kommuner vid utveckling av verksamheten och en majoritet anlitar dem för revision, utbildning eller rådgivning. Erbjudandet av denna tjänst har också anammats av de andra stora revisionsbyråerna (Ernst & Young, KPMG och Deloitte & Touche) Komrev har specialiserat sig på kommunal verksamhet och har därför hög kompetens på området. (Cassel, 2000)

En större revisionsbyrå anlitas av företag eller kommuner vars ledning vill signalera revisionens kvalifikationer. En stor revisionsfirma tenderar även att frambringa en bättre årsredovisning då de kräver mer med avseende på deras rykte om att de har en omfattande revidering. (Dwyer & Wilson, 1989) Tendenser till samband finns också mellan storleken på revisionsbyrån och mängden utgiven information. Revisionsfirmor som är stora och välkända har en benägenhet att utge bättre kvalitet och större kvantitet avseende utgiven information (Robbins & Austin, 1986)

Från diskussionen ovan: Kompetensen varierar på de kommunala revisionskontoren. Anlitande av sakkunnig från privatägda revisionsbyråer och framförallt från Komrev kan ge en bättre granskning. De större bolagen kräver högre kvalitet på utgiven information. I och med att Komrev har den största erfarenheten och kompetensen på området kommer de att sätta större press på kommunerna som anlitar dem som sakkunniga.

*Hypotes 3: Kommuner som anlitar sakkunnig från Komrev kommer att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.*

#### **4.2.4 Imitering**

Den tredje förändringsmetodik som DiMaggio och Powell (1983) fastställde är den mimetiska. Utgångspunkten för denna påtryckning är att individer och organisationer söker efter sin identitet i ett nät av sociala beteenden, det vanligaste och mest framgångsrika alternativet är att imitera. Detta synsätt innebär att det mest effektiva sättet att bli legitimerad

och framgångsrik är att efterhärma de organisationer som redan nått dit. Företag influeras på så vis att imitera andra framgångsrika organisationer som verkar inom samma bransch. Organisationer som applicerar denna metod är som regel omedvetna om imitationen eftersom företaget verkar under ovisshet. Oklarhet i en organisation kan utgöras av otydliga mål och förändringar eller fluktuationer i omvärlden. En sådan förändring kan vara en lagändring.

Implementering av en sådan förändring, t.ex. en ny redovisningsnorm kan dock ta lång tid. Det är inte alltid socialt accepterat och kanske inte anses legitimt av andra organisationer att implementera en ny standard innan någon annan har genomfört processen. Det kan därför vara en fördel att avvakta med att fullfölja lagändringen till dess andra organisationer verkställt den, för att sedan vinna legitimitet. (Falkman & Tagesson, 2006)

De större företagen har emellertid stor inverkan på implementering och utveckling av redovisningsnormer. Jönsson (1985) påvisade detta i sin studie och konstaterade att små företag tenderar till att imitera de större företagen i hur de strukturerar redovisning och hur de väljer att lösa problem. (Collin et al., 2004) Paralleller med ovan nämnda undersökning kan även dras till kommuner. Som nämndes tidigare tenderar större kommuner, för att uppnå legitimitet att implementera en ny lag bättre än mindre kommuner. Kommuner som ligger nära varandra tenderar att samarbeta, vilket skulle leda till att kommuner som är belägna nära en större stad kommer att imitera denna kommuns beteende.

Från diskussionen ovan: En ovisshet i kommunernas omgivning kan utgöras av en ändring i lagstiftningen. Frågan huruvida om mindre kommuner väljer att imitera de större kommunerna i deras val att implementera god ekonomisk hushållning väcks.

*Hypotes 4: Kommuner som befinner sig nära en större stad tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre.*

#### **4.3 Downs teori/ positiv redovisnings teori**

Vad ligger till grund för en kommunlednings handlingsätt? Det primära målet för folkvalda politiker är att bli omvalda, detta innebär att de strävar efter att nyttomaximera. Politikerna handlar då inte efter den effektivaste styrningen av kommunen utan väljer att agera utifrån målet att bli omvald. (Downs, 1957)

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

I likhet med ovannämnda teori bygger även positiv redovisningsteori på att människan nyttomaximeringar och att detta ligger till grund för dennas agerande. Den som väljer redovisningssätt väljer då det förfarande som genererar störst nytta. Ledningen kommer därför att förespråka de redovisningsprinciper som gynnar den bäst. (Watts & Zimmerman, 1990) Resultatet av detta handlings sätt är att redovisningen behöver upprättas som ett kontrakt mellan företagets ägare och dess ledning för att kontrollera agerandet inom organisationen, det skapas en principal – agent relation. (Deegan & Unerman, 2006) Denna relation är även etablerad inom den kommunala verksamheten. Principalerna utgörs då av invånarna, vilka har rollen som ”ägare” av verksamheten och agenten är kommunledningen. Invånarna har till uppgift att välja den grupp som handhar verksamheten. Jämfört med principal - agent relationen i privat sektor har agenten i offentlig sektor rollen att leda verksamheten och att berätta för principalerna hur saker skall göras, något som inte förekommer i den privata verksamheten. (Furubotn & Richter, 2003)

Principalen i en kommun, dvs. den rationella väljaren röstar i första hand utifrån sina egna mål och nyttor. Från samhället får väljaren både omedvetna och medvetna nyttor. Hur väljaren röstar påverkas framförallt av de medvetna nyttorna som erhålls från partierna. Politikerna som strävar efter att bli omvalda kommer därför att redovisa uppgifter som gynnar dem medan det som kan vara till nackdel hemlighålls. Allt för att visa upp den bästa sidan och vinna nytt förtroende. (Downs, 1957)

Enligt Downs teori och positiv redovisningsteori är viktigt för politikerna att sträva efter att maximera väljarnas nyttor för att själva kunna tillgodogöra sig den nytta som de erhåller om de blir omvalda. Ledningen i kommunen måste således upprätta årsredovisningen på ett korrekt sätt. En del av redovisningen behandlar god ekonomisk hushållning där kommunen utifrån budgeten skall utvärdera nämndernas mål och riktlinjer för,. Detta är ett sätt för befolkningen att kontrollera att de olika delarna inom den kommunala verksamheten utvecklas positivt och kanske bevaka någon nämnd extra noga om den har en personlig inverkan på den enskilde invånaren.

När lagförslag lämnas till riksdagen kan en eller flera ledamöter i riksdagen lämna in motförslag, s.k. motioner. I samband med att proposition (2003/04:105) om god ekonomisk hushållning lämnades till riksdagen, inkom motioner från folkpartiet, moderaterna och



centerpartiet. Motionerna ifrågasatte en eller flera delar av lagförslaget. (Riksdagen.se) Propositionen upprättades år 2003 och då styrdes Sverige av en socialistisk majoritet. Kommer den politiska majoriteten att spela in då kommuner väljer att implementera en ny lag?

Utifrån diskussionen ovan: Politiker väljer att redovisa den bästa sidan av sitt partis insatser för att bli omvalda. Förslaget till lagändringen om god ekonomisk hushållning möttes av en del motstånd från det borgerliga blocket.

*Hypotes 5: Kommuner som styrs av en socialistisk majoritet tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än kommuner med borgerlig majoritet.*

#### **4.4 Geografiskt**

Det finns ett flertal faktorer som påverkar en kommuns handlande. En sådan faktor är förändringen i antalet invånare. Sedan 1995 har befolkningen i två tredjedelar av Sveriges kommuner minskat. Mellan 1995 och 2005 har befolkningsvariationen i hela landet ändrats från en ökning på 30 procent till en minskning på 17 procent. Norrland är regionen där befolkningsminskning är som allra störst. (Arena för tillväxt, 2006)

Även var i Sverige kommunen är belägen påverkar hur den fungerar och hur dess karaktär ser ut. Olika områden i landet har olika identiteter vilket gör att områden skiljer sig åt. Identiteten formas av företeelser inom regionen där kommunen är belägen. (Strömbom, 2006)

I de kommuner där befolkningen fluktuerar, både uppåt och nedåt, ställs särskilt höga krav på att den kommunala verksamheten anpassas efter antalet invånare. Kommunens ekonomiska situation påverkar tillväxtpotentialen vilket i sin tur är bunden av befolkningsmängden och dess struktur. Det ekonomiska läget påverkar även kommunens förmåga att agera strategiskt för att öka tillväxten. God ekonomisk hushållning har till syfte att kommunerna skall agera utifrån långsiktiga mål och prioritera mellan olika områden inom kommunen. (Arena för tillväxt, 2006) Kommuner som har en stor befolkningsminskning kommer att stöta på problem eftersom skatteunderlaget, vilket finansierar stora delar av kommunens verksamhet minskar. Detta ger upphov till en sämre ekonomi som behöver justeras med höjda skatter. (Blank, 2006) Kommuner som höjer skattesatsen kanske även känner större press från sina intressenter att upprätta en fullständig årsredovisning där man visar hur skattemedlen förvaltats och fördelats.

Från diskussionen ovan: Kommunen är beroende av sina invånare, då skatteintäkter erhålls från dem. Om kommunen är utsatt för en befolkningsminskning, som t.ex. i norrlandsregionen, måste skatten höjas. Resultatet av höjningen är att kvarvarande invånare i större utsträckning kräver att få veta hur pengarna förvaltas.

*Hypotes 6: Kommuner som är belägna i norrlandsregionen tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.*

#### **4.5 Studie av Rådet för kommunal redovisning**

Det primära syftet med Rådet för kommunal redovisning är att studera efterlevnaden av normer och regler inom kommuner och landsting. Rådet har vid två tidigare tillfällen gjort enkätundersökningar för att följa upp i vilken utsträckning normgivningen följs. Resultatet av studierna visar att kommuner efterlever lagen i hög uträkning. I slutsatserna för enkätundersökningen som omfattade 2002 års bokslut anges:

*”Generellt kan sägas att redovisningen i kommuner och landsting har en förhållandevis god följsamhet till lagstiftning och normer. I allmänhet har sålunda Rådets rekommendationer fått ett snabbt genomslag”.*

Falkman 2004, s.4

År 2003 valde Rådet att utöver enkätundersökningen utöka studien med intervjuer och en dokumentstudie som innefattade 70 kommuner och alla landsting. Dokumentstudien var uppdelad på ett antal fragment som går att återfinna i årsredovisningen. Förvaltningsberättelsen utgjorde en av de studerande delarna. Rådet för kommunal redovisning har inte satt upp några klara rekommendationer vad gäller förvaltningsberättelsen, dock har förslag publicerats som berör området. Till följd av detta finns det utrymme för tolkning som resulterar i att redovisningen ser olika ut i kommunerna. Resultatet av Rådets dokumentstudie visar bl.a. att:

- Förvaltningsberättelsen förekommer ej i årsredovisningarna för alla kommuner och landsting.
- Berättelsen skiljer sig åt vad gäller struktur och omfattning.
- Samtliga kommuner upprättar en ekonomisk översikt men innehållet varierar.

· Utredning av balanskravet skiljer sig åt innehållsmässigt, vilket visar på att lagen tolkas olika.

En av de delar som studerades närmare var balanskravet. Resultatet visade att balanskravet, som finns reglerat i kommunallagen (1991:900), upprättas olika i kommunerna. Detta tyder på att efterlevnaden angående innehållet i förvaltningsberättelsen är bristfällig, i beaktande av bl.a. balanskravsutredningen. En förklaring till att det inte finns samstämmighet i hur kommuner väljer att presentera balanskravet i årsredovisningen är att regelns innehåll är otydligt. Undersökningen gjordes 2003 vilket var innan riksdagen antagit propositionen (2003/04:105) om god ekonomisk hushållning. Det finns ingen större undersökning gjord om god ekonomisk hushållning efter lagändringen. (Falkman, 2004)

#### **4.5.1 Slutsatser av Rådet för kommunal redovisning:s undersökningen**

Efter införandet av Lag (1997:614) om kommunal redovisning har kraven på kommuners externredovisning ökat. Som en följd av införandet av lagen har normgivningen blivit mer omfattande.

Resultatet av undersökningen från 2003 tyder på att kommuner och landsting efterlever rekommendationer sämre än förväntat. Enligt svaren följer majoriteten av kommuner och landsting alla rekommendationer. Dokumentstudien påvisade emellertid ett annat utfall av rekommendationernas efterlevnad.

Något som framförallt bör förbättras är att de kommuner och landsting som uppger att de inte följer en rekommendation bör presentera och motivera avvikelsen i årsredovisningen. Rapportering av denna information hade medfört att efterlevnaden blivit bättre.(Falkman, 2004)

Resultatet av enkäten påvisar tendenser till att större kommuner/städer upprättar en kvalitativt bättre årsredovisning jämfört med de mindre kommunerna (Falkman, 2004). Något som ytterligare styrker vår hypotes om kommuners storlek.

Studien visar inte enbart en orsak till varför efterlevnaden är begränsad. Som nämnts i kapitel 1 tar Falkman upp andra eventuella orsaker till resultatet.

· Den höga utvecklingstakten gör att kommuner och landsting behöver längre tid på sig för att anpassa sig till nya redovisningsregler.

- Rekommendationerna är komplicerade och det saknas kompetens att följa dem.
- Redovisningsskyldiga har olika förutsättningar att leva upp till de högt ställda kraven.
- Hur kommuner/landsting efterlever rekommendationer kan vara kompetens- och resursberoende. De större kommunerna har bättre resurser och visar också på en bättre efterlevnad än de mindre.
- Inga sanktion följer när regler och lagar inte efterföljs.
- Årsredovisningen ses på grund av antingen resurs- eller attitydproblem ej som en prioriterad fråga.

Utifrån Falkmans antaganden om bakomliggande orsaker vid implementering av en lagändring kommer vi genom intervjuer att beskriva varje enskild situation om hur kommuner ser på efterlevnaden av en lag. Då intervjuerna endast är ett komplement till vår dokumentstudie är vår avsikt enbart att beskriva om det finns någon koppling till Falkmans antaganden.

#### **4.6 Kapitelsammanfattning**

Vi har med hjälp av institutionell teori, positiv redovisningsteori/Downs teori och tidigare studier identifierat sex faktorer som påverkar kommunens val vid efterlevnad av en ny lag/lagändring. Utifrån de sex faktorerna: storlek, balansomslutning, revisionsbyrå, närliggande, politiskt och geografiskt har vi ställt upp hypoteser som ligger till grund för vår undersökning. Vidare har vi även utgått från studien av Rådet för kommunal redovisning och Falkmans slutsatser. Vi kommer att beskriva kopplingarna mellan Falkmans antaganden och våra intervjuer.

## 5. ANALYS

---

*I detta kapitel kommer vi att presentera utfallet av vår dokumentstudie och våra intervjuer. Analysen kommer delvis att utgöras av statistiska test. Vidare kommer våra hypoteser att prövas utifrån resultatet av undersökningen och svaren från intervjuerna kommer att sammanställas. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.*

---

### 5.1 Inledning

Vi har valt att bearbeta vårt utfall utifrån dokumentstudien i SPSS. Vårt urval bestod av 90 kommuner och vi anser att Chi-Square är ett lämpligt statistiskt test då vi valt att granska sambanden mellan redovisningen av finansiella och verksamhetsmässiga mål och de olika faktorerna. För att ett Chi-Square test skall vara tillförlitligt måste de förväntade frekvenserna vara större än fem. Wahlgren (2005) menar dock att utfallet kan accepteras även om frekvensen understiger fem om detta endast uppstår i 20 % av cellerna i korstabellen och ingen frekvens är mindre än ett. I de fall då resultatet har inneburit att mer än 20 % av cellerna har haft en förväntad frekvens under fem, har vi istället använt Anovatest för att säkerställa samband. Varje faktor har testas två gånger, en gång mot finansiella mål och en gång mot verksamhetsmässiga mål.

En signifikansnivå på 5 % har använts för att säkerställa samband. Då nivån legat under 10 % har vi valt att klassa det som en svag signifikans eftersom man inte kan utesluta att det finns ett samband mellan variablerna.

De beroende variablerna finansiella och verksamhetsmässiga mål uppdelades i fyra grupper. Vårt syfte med uppsatsen var att beskriva hur och i vilken utsträckning kommunerna valt att leva upp till lagstiftarens krav om god ekonomisk hushållning, i propositionen 2003/04:105. Vi har därför valt att slå samman grupp två och fyra eftersom båda alternativen innebär att kommunen frångått lagen. Indelningen medförde även att Chi-Square testen blev mer tillförlitliga. Den politiska variabeln bestod av tre grupper, vi valde dock att endast analysera en del av observationerna. Vi var enbart intresserade av att utvärdera de kommuner som styrs av

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

socialistisk eller borgerlig majoritet, vi bortsåg därför från grupp tre som utgjordes av oklar majoritet. Detta medförde att det totala urvalet under denna variabel endast uppgick till 88 stycken.

För att få en övergripande bild över undersökningen följer här en presentation över variabelernas utfall.

<b>Variabel</b>	<b>Antal</b>	<b>Utfall</b>
<b>Storlek</b>	90	Max: 489 696 invånare Min: 2880 invånare
	2	Grupp 1: Medel 382 630 invånare
	11	Grupp 2: Medel 133 849 invånare
	21	Grupp 3: Medel 47 578 invånare
	36	Grupp4: Medel 18 020 invånare
	18	Grupp 5: Medel 6 822 invånare
<b>Balansomslutning</b>	86	Max: 504,0 Mkr Min: -6,0 Mkr
	5	Grupp 1: Medel -2,7 Mkr
	19	Grupp 2: Medel 6,2 Mkr
	20	Grupp 3: Medel 17,8 Mkr
	26	Grupp 4: Medel 49,3 Mkr
	18	Grupp 5: Medel 176,8 Mkr
<b>Revisionsbyrå</b>	82	1. Ernst & Young: 11 % 2. KPMG: 13 % 3. Deloitte: 4 % 4. Komrev: 65 % 5. Annat: 2 % 6. Stadsrevision: 5 %
<b>Närliggande stad</b>	90	1.Närliggande stad: 29 % 2. Ej närliggande stad: 71 %

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

<b>Politisk majoritet</b>	90	1. Socialistisk majoritet: 42 % 2. Borgerlig majoritet: 56 % kommuner 3. Oklar majoritet: 2 % kommuner
<b>Geografiskt</b>	90	1. Götaland: 50 % av kommunerna 2. Svealand: 26 % av kommunerna 3. Norrland: 24 % av kommunerna

---

*Figur 5.1 Variabel utfall*

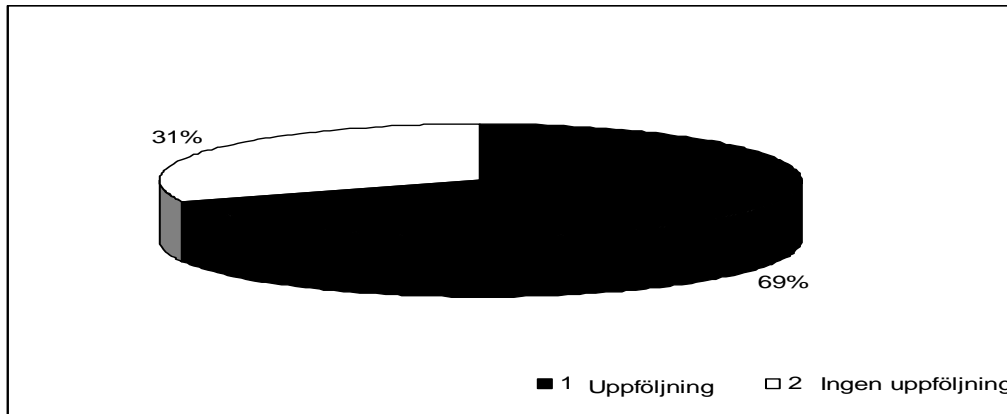
## **5.2 Analysens disposition**

Kapitlet kommer fortsättningsvis att innehålla en genomgång av kommunernas redovisning av finansiella och verksamhetsmässiga mål. Vidare kommer en analys av de olika faktorerna att genomföras. Vi har valt att dela upp granskningen i finansiella och verksamhetsmässiga mål, detta innebar två separata analyser för varje faktor. I varje avsnitt kommer faktorernas signifikansnivå att presenteras och därefter kommer en diskussion föras om huruvida hypoteserna överrensstämmer med utfallet.

## **5.3 Redovisning av uppföljning av mål**

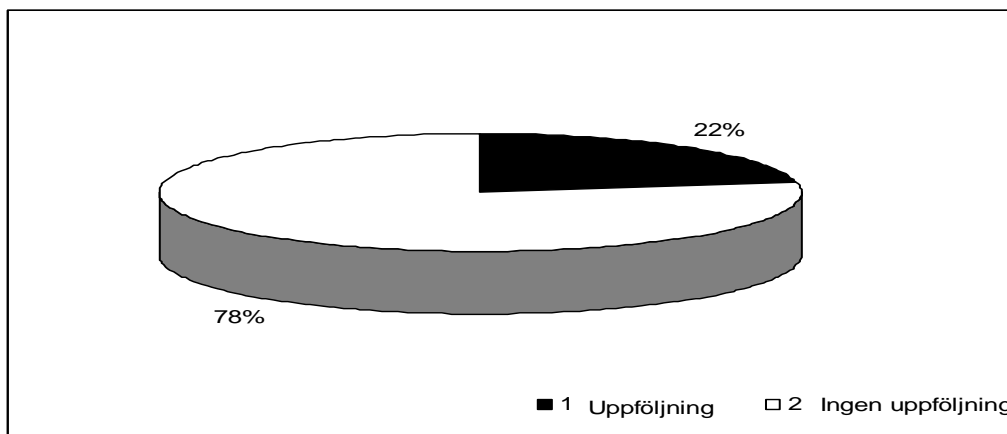
Vår studie påvisar variation i hur kommunerna väljer att redovisa uppföljning av mål. Utifrån figur 5.2 kan utläsas att en stor del av kommunerna 69 % följer god ekonomisk hushållning beträffande finansiella mål. Emellertid saknar 31 % av kommunerna uppföljning eller så är uppföljningen angående de finansiella målen bristfällig.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning



Figur 5.2 Hur kommunerna efterlever finansiell uppföljning.

Figur 5.3 visar uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen. 22 % av kommunerna har valt att redovisa uppföljning medan hela 78 % av kommunerna saknar uppföljning och därmed har frångått lagen.



Figur 5.3 Hur kommunerna efterlever verksamhetsmässig uppföljning.

Ur figur 5.4 kan utläsas i vilken grad kommuner implementerat god ekonomisk hushållning, dvs. uppföljning av både finansiella och verksamhetsmässiga mål. Det är endast 19 % (17st) som efterlever lagen full ut, av dem är det dock endast 4 % (4st) som uppnått samtliga mål. 27 % (24st) av urvalet saknar helt uppföljning av finansiella eller verksamhetsmässiga mål. Av hela urvalet är det hela 81 % (73st) som frångått lagen om god ekonomisk hushållning på ett eller annat sätt.

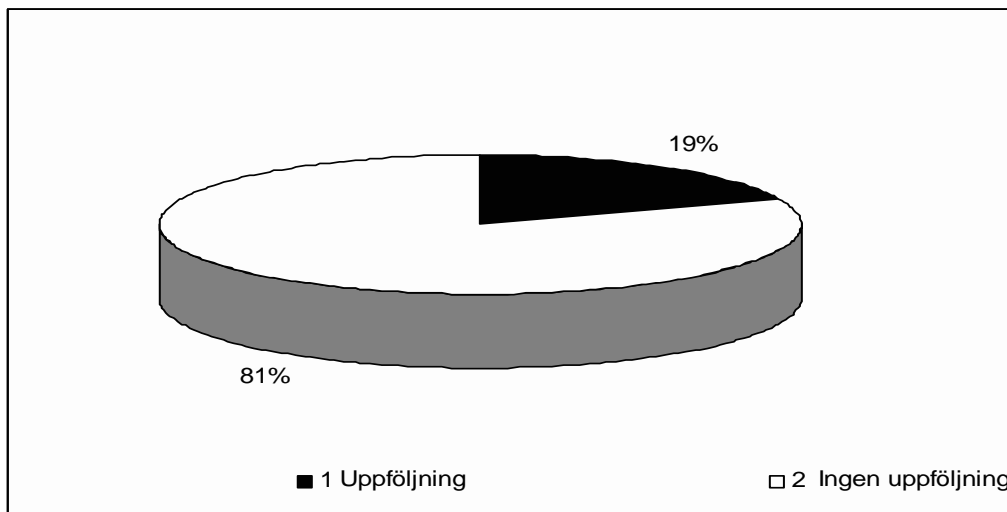


Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Finansiella mål		Verksamhetsmässiga mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Uppföljning	Antal	4	25	7	<b>36</b>
	%	4 %	28 %	8 %	40 %
Ingen/Bristfällig uppföljning	Antal	3	24	1	<b>28</b>
	%	3 %	27 %	1 %	31 %
Uppföljning men uppnår ej mål	Antal	0	20	6	<b>26</b>
	%	0 %	22 %	7 %	29 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>7</b>	<b>69</b>	<b>14</b>	<b>90</b>
	%	8 %	77 %	16 %	100 %

Figur 5.4 I vilken utsträckning kommunerna efterlever verksamhetsmässig uppföljning

Vi har även valt att visa den totala efterlevnaden av lagen och detta illustreras i figur 5.5. Som nämndes ovan är det endast 19 % av vårt urval som har implementerat god ekonomisk hushållning fullt ut, dvs. att kommunen följer upp både de finansiella och verksamhetsmässiga målen i förvaltningsberättelsen.



Figur 5.5 Hur kommunerna efterlever god ekonomisk hushållning

#### 5.4 Sammanställning av hypotesprövning

Innan vi presenterar vårt utfall från undersökningen av de olika faktorerna följer här en sammanställning av hypotesprövningen för att möjliggöra en överblick av resultatet.

---

<b>Hypotes</b>	<b>Utfall</b>
<b>Hypotes 1:</b> Större kommuner tenderar att implementera god ekonomisk hushållning i större utsträckning än mindre kommuner.	Kan ej helt förkastas
<b>Hypotes 2:</b> Kommuner som påvisar en bättre balansomslutning tenderar att inte implementera god ekonomisk hushållning fullt ut.	Förkastas
<b>Hypotes 3:</b> Kommuner som anlitar sakkunnig från Komrev kommer att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.	Förkastas
<b>Hypotes 4:</b> Kommuner som befinner sig nära en större stad tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre.	Kan ej helt förkastas
<b>Hypotes 5:</b> Kommuner som styrs av en socialistisk majoritet tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än kommuner med borgerlig majoritet.	Förkastas
<b>Hypotes 6:</b> Kommuner som är belägna i Norrlandsregionen tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.	Förkastas

---

Figur 5.6 Sammanställning av hypoteser

### 5.5 Faktor 1: Storlek

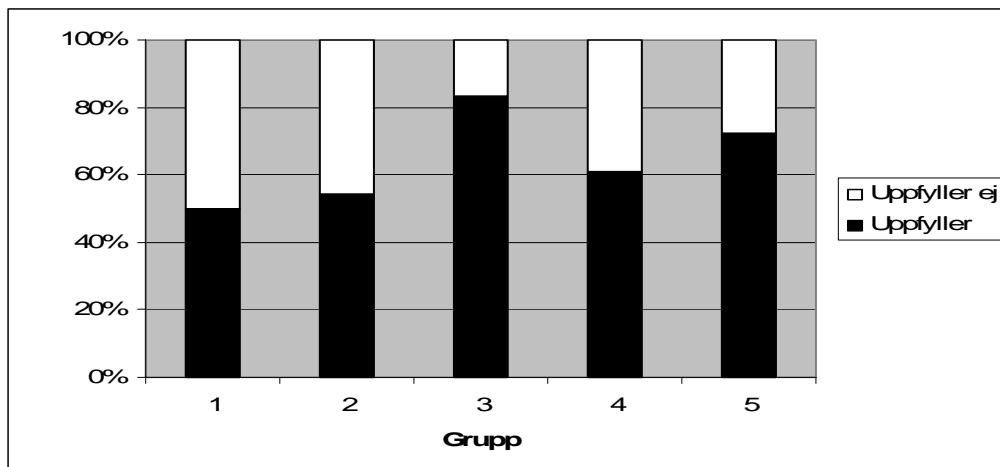
Figuren nedan visar en kombination av kommuners uppföljning av de finansiella målen, samt det antal invånare kommunen har. Utifrån figur 5.7 kan utläsas att grupp tre dvs. kommuner med en befolkningmängd mellan 30 212 och 73 233 följer upp de finansiella målen bäst. 86 % (19 st) av kommunerna i grupp tre har redovisat de finansiella målen på ett korrekt sätt och 14 % (3 st) har följt upp målen men inte uppfyllt alla mål som kommunfullmäktige har satt upp. I grupp fem, som utgörs av kommuner med en befolkningmängd mellan 2880 till 9986, är det 74 % (14 st) som rapporterat uppföljning av mål, men av dem är det hela 86 % (12 st) som inte uppnått alla mål.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Finansiella mål		Antal invånare					Total
		Grupp 1	Grupp 2	Grupp 3	Grupp 4	Grupp 5	
1. Uppföljning av mål	Antal	1	6	16	11	2	<b>36</b>
	%	50 %	55 %	72 %	30,5 %	11 %	40 %
2. Ingen/Bristfällig uppföljning	Antal	1	5	3	14	5	<b>28</b>
	%	50 %	45 %	14 %	39 %	26 %	31 %
3. Uppföljning men uppnår ej mål	Antal	0	0	3	11	12	<b>26</b>
	%	0 %	0%	14 %	30,5%	63 %	29 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>2</b>	<b>11</b>	<b>22</b>	<b>36</b>	<b>19</b>	<b>90</b>
	%	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100,0%

Figur 5.7 Finansiell uppföljning beroende på antal invånare

Ur figur 5.8 kan utläsas hur de olika grupperna har valt att implementera god ekonomisk hushållning beträffande de finansiella målen.



Figur 5.8 Finansiell uppföljning beroende på storleken

Grupp ett består endast av två kommuner och har en befolkningsmängd mellan 275 564 och 489 696. I denna grupp uppfyller en kommun (50 %) lagen angående de finansiella målen. I grupp två, kommuner med en befolkningsmängd mellan 88 934 och 185 218, uppfyller 55 % (6 st) lagkravet gällande de finansiella målen. Utifrån detta diagram kan utläsas att kommuner i grupp tre är de som uppfyller lagen bäst. Av grupp fyra, som består av kommuner med en befolkningsmängd mellan 29 358 och 10 123, är det 61 % (22 st) som redovisar uppföljning av de finansiella målen på ett korrekt sätt, dock uppfyller 31 % (11 st) inte alla mål. I den femte gruppen, som består av kommuner med befolkningsmängd mellan 2 880 och 9986, är det hela 63 % (12 st) som följer upp målen, men uppfyller inte samtliga mål.

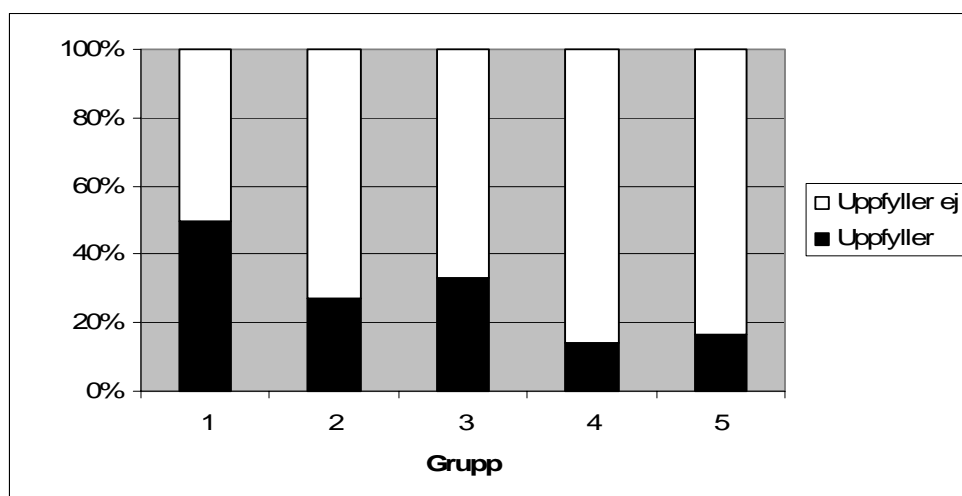
Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

En kombination mellan hur kommunerna följer upp de verksamhetsmässiga målen och kommunernas befolkningens mängd visas i figuren nedan. Utifrån figur 5.9 kan vi se att många av kommunerna i vårt urval inte uppfyller lagkravet angående uppföljning av verksamhetsmässiga mål. Grupp ett uppfyller kravet bäst men att denna grupp endast utgörs av två kommuner måste tas i beaktande. Den grupp som består av flest kommuner som frångår lagen är grupp fyra där hela 86 % (31st) inte redovisar eller där redovisningen är bristfällig angående uppföljning av verksamhetsmässiga mål. Något som bör noteras är att 21 % (4st) av kommunerna i grupp fem genomfört uppföljning av mål men ingen av dem uppfyller målen som kommunfullmäktige har formulerat.

Verksamhetsmässiga mål		Antal invånare					Total
		Grupp 1	Grupp 2	Grupp 3	Grupp 4	Grupp 5	
1. Uppföljning av mål	Antal	1	2	2	2	0	<b>7</b>
	%	50 %	18 %	9 %	6 %	0%	8 %
2. Ingen/Bristfällig uppföljning	Antal	1	8	14	31	15	<b>69</b>
	%	50 %	73 %	64 %	86 %	79 %	76,5 %
3. Uppföljning men uppnår ej mål	Antal	0	1	6	3	4	<b>14</b>
	%	0%	9 %	27 %	8 %	21 %	15,5 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>2</b>	<b>11</b>	<b>22</b>	<b>36</b>	<b>19</b>	<b>90</b>
	%	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Figur 5.9 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på antal invånare

I figur 5.10 visas en sammanfattning över hur kommungrupperna implementerat uppföljning av de verksamhetsmässiga mål som kommunfullmäktige har satt upp.



Figur 5.10 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på storlek

Jämfört med uppföljningen av de finansiella målen föreligger en större brist avseende uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen i många av kommungrupperna. I grupp tre, som tenderade att följa lagen bäst angående de finansiella målen, följer endast 36 % (8 st) upp verksamhetsmässiga mål på ett korrekt sätt. Inom denna grupp är det dock endast 9 % (2 st) som uppnår målen som kommunfullmäktige har formulerat. Om man bortser från grupp ett, som endast består av två kommuner, är det även här grupp tre som följer upp de målen bäst, inom denna grupp finns emellertid 14 kommuner (64 %) som inte uppfyller lagkravet. Efter grupp tre kommer grupp två där 27 % följer upp de verksamhetsmässiga målen och resterande 73 % frångår lagen.

### **5.5.1 Hypotesprövning faktor 1: Storlek**

Utifrån vår hypotes hade vi förväntningar på att de större kommunerna, dvs. de som utgörs av grupp ett och två i vår undersökning skulle följa upp målen bäst.

Av Anovatest erhöll vi en signifikansnivå på 0,000 mellan finansiella mål och antal invånare. Mellan variablerna verksamhetsmässiga mål och befolkningens mängden fick vi en signifikansnivå på 0,078. Vi kan alltså med våra test påvisa att det finns tendenser till samband mellan hur kommunerna redovisar uppföljning av finansiella mål och storleken på kommunen. Det finns även, dock endast svaga, tendenser till samband mellan hur lagkravet god ekonomisk hushållning beträffande verksamhetsmässiga mål efterföljs och antal invånare i kommunerna.

Utifrån diskussionen ovan kan vi inte helt förkasta vår **hypotes 1**:

**Större kommuner tenderar att implementera god ekonomisk hushållning i större omfattning än mindre kommuner.**

### **5.6 Faktor 2: Balansomslutning**

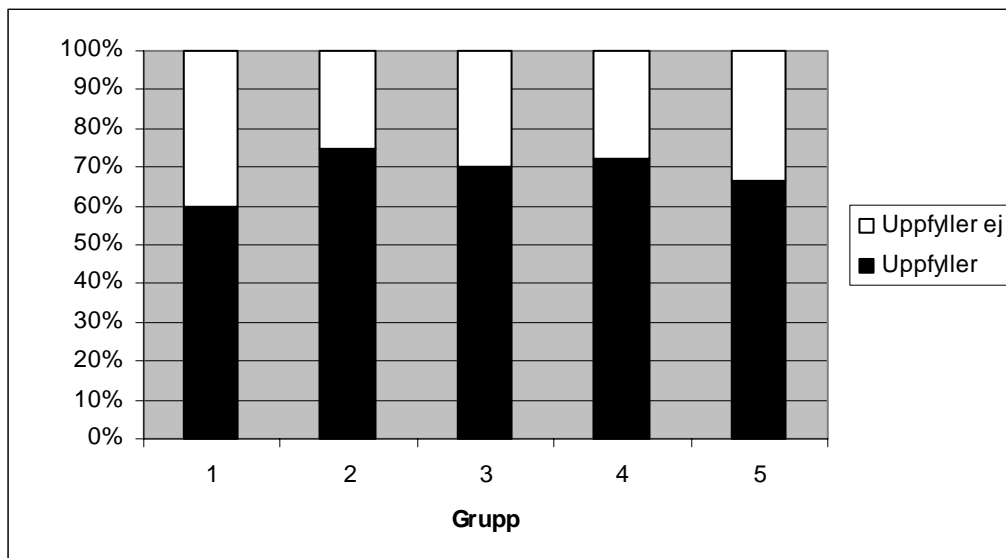
En kombination mellan hur uppföljning av finansiella mål redovisas och kommunernas balansomslutning visas i figuren nedan. Ur figur 5.11 kan utläsas att grupp två och fyra, det vill säga kommuner med en balansomslutning mellan 0 och 9,9 Mkr respektive 30,0 och 99,9 Mkr, följer upp de finansiella målen bäst. I grupp två är det dock endast 16 % (3st) som uppnår de formulerade målen. Däremot är det hela 50 % (13st) i grupp fyra som uppnår kommunfullmäktiges mål. Något som också bör beaktas är att 67 % (12st) i grupp fem, kommuner med en balansomslutning på 100 Mkr och över, följer upp de finansiella målen och hela 92 % (11st) av dessa uppfyller samtliga mål.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Finansiella mål		Balansomslutning					Total
		Grupp 1	Grupp 2	Grupp 3	Grupp 4	Grupp 5	
1. Uppföljning av mål	Antal	1	3	8	13	11	<b>36</b>
	%	20 %	16 %	40 %	50 %	61 %	41 %
2. Ingen/Bristfällig uppföljning	Antal	2	5	6	7	6	<b>26</b>
	%	40 %	26 %	30 %	27 %	33 %	29,5 %
3. Uppföljning men uppnår ej mål	Antal	2	11	6	6	1	<b>26</b>
	%	40 %	58 %	30 %	23 %	6 %	29,5 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>5</b>	<b>19</b>	<b>20</b>	<b>26</b>	<b>18</b>	<b>88</b>
	%	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Figur 5.11 Finansiell uppföljning beroende på ekonomi

I figur 5.12 visas hur alla kommungrupper, uppdelade utifrån balanskravet, efterlever god ekonomisk hushållning angående finansiell uppföljning.



Figur 5.12 Finansiell uppföljning beroende på ekonomi

Figur 5.12 påvisar att det i samtliga kommungrupper är det mer än 60 % som redovisar uppföljning av de finansiella målen. Grupp ett, kommuner som har en negativ balansomslutning, är den grupp som uppfyller lagkravet sämst. I denna grupp är det 60 % (3 st) som följer upp målen och utav dem är det 33 % (1 st) som uppfyller alla mål som kommunfullmäktige satt upp.

Figuren nedan visar en sammansättning av hur kommuner följer upp de verksamhetsmässiga målen i förhållande till vilken balansomslutning kommunerna har. Utifrån figur 5.13 kan konstateras att grupp fem, dvs. de kommuner med bäst balansomslutning, är de som bäst

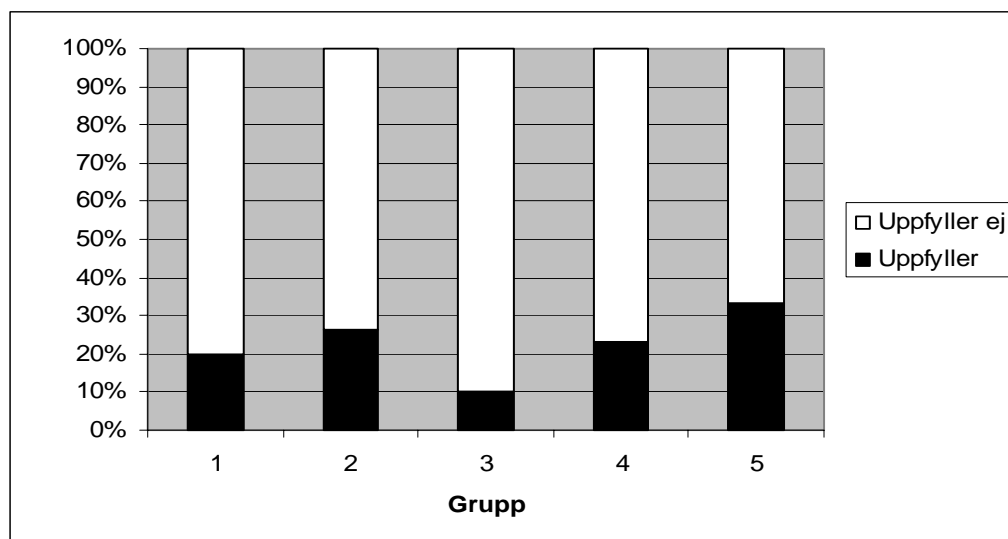
Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

redovisar uppföljning av mål. 33 % (6 st) i denna grupp följer lagen, dock är det hälften av dem som inte uppnår alla mål som kommunfullmäktige formulerat. Efter grupp fem kommer grupp två, kommuner som har balansomslutning mellan 0 och 9,9 Mkr, där 26 % (5 st) uppfyller lagkravet angående verksamhetsmässiga mål. Inom denna grupp är det emellertid endast 5 % (1 st) som kan svara upp till samtliga mål.

Verksamhetsmässiga mål		Balansomslutning					Total
		Grupp 1	Grupp 2	Grupp 3	Grupp 4	Grupp 5	
1. Uppföljning av mål	Antal	0	1	1	1	3	<b>6</b>
	%	0 %	5 %	5 %	4 %	16,5 %	7 %
2. Ingen/Bristfällig uppföljning	Antal	4	14	18	20	12	<b>68</b>
	%	80 %	74 %	90 %	77 %	67 %	77 %
3. Uppföljning men uppnår ej mål	Antal	1	4	1	5	3	<b>14</b>
	%	20 %	21 %	5 %	19 %	16,5 %	16 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>5</b>	<b>19</b>	<b>20</b>	<b>26</b>	<b>18</b>	<b>88</b>
	%	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Figur 5.13 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på balansomslutning

För att lättare visa hur efterlevnaden av lagen, avseende uppföljning av verksamhetsmässiga mål är fördelat i de olika grupperna, följer här ett diagram.



Figur 5.14 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på ekonomi

Figur 5.14 påvisar tydligt att det finns en brist avseende efterlevnaden av god ekonomisk hushållning angående uppföljning av verksamhetsmässiga mål i samtliga grupper. Grupp tre, kommuner med en balansomslutning mellan 10,0 och 29,9 Mkr, är den grupp som följer lagen sämst. Endast 10 % (2 st) genomför någon form av uppföljning av mål, resterande 90 % (18 st)

frångår därmed lagkravet. Detta medför att grupp tre nästan är 25 %-enheter sämre än grupp fem som innehåller de kommuner som följer lagen bäst. Av de kommuner som har en negativ balansomslutning, grupp ett, är det 20 % (1 st) som följer upp målen korrekt emellertid uppnår ingen kommun inom denna grupp samtliga mål.

### **5.6.1 Hypotesprövning faktor 2: Balansomslutning**

Förväntningarna av utfallet på faktor två var att de kommuner som hade bäst balansomslutning, dvs. kommunerna i grupp fem, skulle implementera god ekonomisk hushållning sämre än övriga kommuner. Motsatt skulle därmed bli kommunerna i grupp ett, de som hade sämst balansomslutning följa upp målen bäst.

Utifrån Anovatest erhöll vi en signifikansnivå på 0,009 mellan finansiella mål och balansomslutning. Mellan variablerna verksamhetsmässiga mål och balansomslutning fick vi en signifikansnivå på 0,695. Vi kan utifrån resultatet se att det finns tendenser till samband mellan hur kommunen väljer att följa upp de finansiella målen och vilken balansomslutning kommunen har. Dock finns det inget samband mellan balansomslutning och uppföljning av verksamhetsmässiga mål. Vi kan utifrån vår undersökning inte påvisa att kommuner med bättre balansomslutning skulle tendera att implementera en ny lag sämre än någon annan grupp av kommunerna. Därmed måste vi förkasta vår **hypotes 2:**

**Kommuner som påvisar en bättre balansomslutning tenderar att inte implementera god ekonomisk hushållning fullt ut.**

### **5.7 Faktor 3: Revisionsbyrå**

En kombination mellan hur kommuner följer upp de finansiella målen och vilken revisionsbyrå de anlitar, åskådliggörs i figuren nedan. I figur 5.15 kan inte fastställas någon skillnad i vilken grad kommuner följer upp de finansiella målen även om de anlitar Komrev eller ej. Av de kommuner som inte anlitar Komrev följer 69 % (20 st) lagkravet, 65 % (13 st) av dem uppnår samtliga mål som kommunfullmäktige formulerat. Kommuner som anlitar Komrev efterlever lagen i samma utsträckning som de övriga kommunerna, 70 % (37 st) uppfyller lagkravet. Emellertid är det 46 % (17 st) av dem som inte uppfyller samtliga mål.

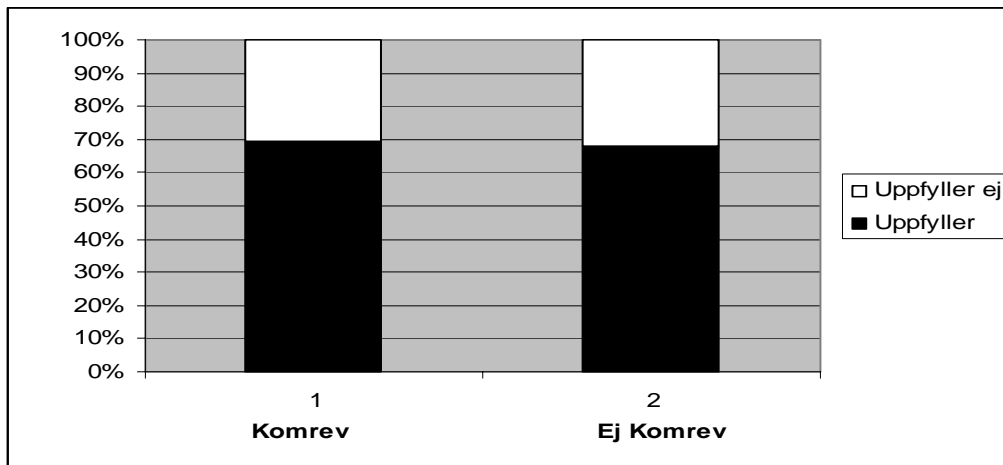


Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Revisionsbyrå		Finansiella mål			Total
		Uppföljningen	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Komrev	Antal	20	16	17	<b>53</b>
	%	38 %	30 %	32 %	100 %
Ej komrev	Antal	13	9	7	<b>29</b>
	%	45 %	31 %	24 %	100 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>33</b>	<b>25</b>	<b>24</b>	<b>82</b>
	%	40,5 %	30,5 %	29 %	100 %

Figur 5.15 Ffinansiell uppföljning beroende på anlitad revisionsbyrå

Figur 5.16 påvisar ännu tydligare att ingen direkt skillnad kan urskiljas i vilken utsträckning kommuner implementerat god ekonomisk hushållning angående finansiella mål beroende på om de anlitat Komrev eller ej.



Figur5.16 Finansiell uppföljning beroende på anlitade av Komrev eller ej

Figur 5.17 åskådliggör en kombination mellan hur kommuner följer upp de verksamhetsmässiga målen och vilken revisionsbyrå de anlitat. Resultatet visar, precis som föregående figur, att det inte finns någon markant skillnad mellan hur kommuner implementerar en lagändring med avseende på vilken revisionsbyrå de anlitat. Av kommunerna som anlitat Komrev är det 25 % (13 st) som följer upp de verksamhetsmässiga målen, dock är det endast 8 % (1 st) av dem som når målen fullt ut. Av de kommuner som anlitat någon av de andra revisionsbyråerna är det 24 % (7 st) som genomför en korrekt uppföljning av målen och av dessa är det 71 % (5 st) som når alla mål som kommunfullmäktige formulerat. Utifrån figuren nedan kan utläsas att det totalt är 6 kommuner (7 %) som följer upp och når samtliga mål. Av dem är det endast en kommun (17 %) som anlitat sakkunniga från Komrev medan

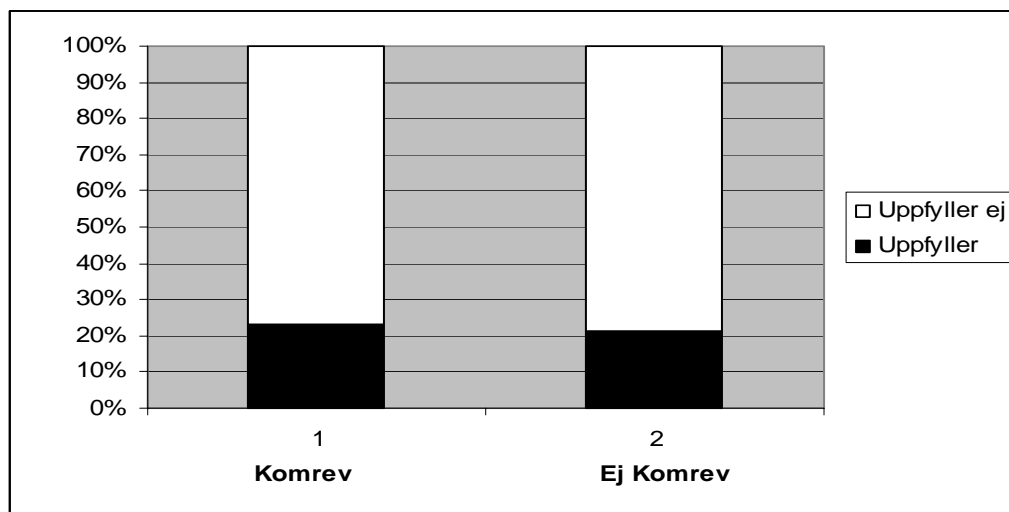
Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

övriga 5st (83 %) anlitat Deloitte, KPMG, Ernst & Young och ett stadsrevisionskontor. Två av kommunerna som följer lagen och når målen har anlitt Ernst & Young.

Revisionsbyrå		Verksamhetsmässiga mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Komrev	Antal	1	40	12	<b>53</b>
	%	2 %	75 %	23 %	100 %
Ej komrev	Antal	5	22	2	<b>29</b>
	%	17 %	76 %	7 %	100 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>6</b>	<b>62</b>	<b>14</b>	<b>82</b>
	%	7 %	39 %	17 %	100 %

Figur 5.17 Verksamhetsmässig uppföljning beroende anlitat revisionsbyrå

Även här upprättade vi ett diagram för att påvisa den höga andel av kommunerna som inte följer lagen beträffande verksamhetsmässig uppföljning. Ur figur 5.18 kan konstateras att är hela 75 % respektive 76 % inte följer upp målen.



Figur 5.18 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på anlitande av Komrev eller ej

### 5.7.1 Hypotesprövning faktor 3: Revisionsbyrå

Innan vi genomförde undersökningen hade vi förväntningar på att Komrev skulle bidra till att kommuner efterlever en lagändring snabbare än övriga sakkunniga. Utifrån Chi-Square/Anovatest erhöll vi signifikansnivån 0,857 mellan finansiella mål och revisionsbyrån. Mellan variablerna verksamhetsmässiga mål och revisionsbyrån fick vi en signifikansnivå på 0,015. Resultatet tyder på att det finns ett samband mellan hur kommuner följer upp de verksamhetsmässiga målen och huruvida kommunen anlitar Komrev eller ej. Det finns dock

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

inget samband mellan den finansiella uppföljningen och anlitaandet av revisionsbyrå. Utifrån diskussionen ovan kan vi inte se några tendenser till att det finns någon skillnad mellan om kommuner anlitar Komrev eller ej. Därmed tvingas vi till att förkasta vår **hypotes 3:**

**Kommuner som anlitar sakkunnig från Komrev kommer att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner.**

#### 5.8 Faktor 4: Närliggande stad

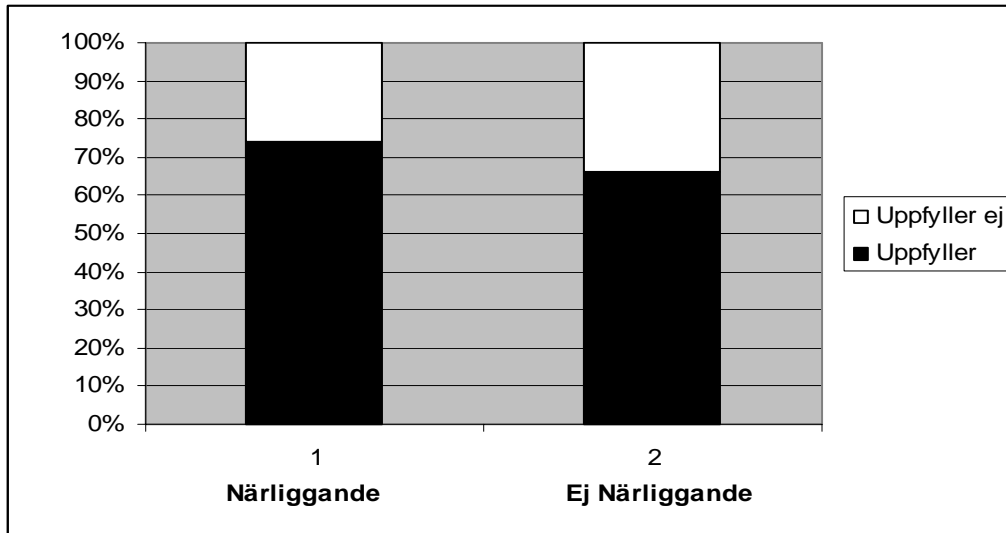
Figuren nedan visar i vilken utsträckning kommuner implementerar god ekonomisk hushållning gällande finansiell uppföljning i förhållande till om kommunen ligger nära en större stad. Av resultatet kan konstateras att 77 % (20st) av kommunerna som är belägna nära en större stad redovisar uppföljning av finansiella mål på ett korrekt sätt, 70 % (14st) av dem uppnår även samtliga mål som kommunfullmäktige formulerat. Av kommunerna som inte ligger nära en större stad, uppfyller 66 % (42st) lagkravet medan endast 52 % (22st) av dem svarar upp till samtliga mål.

Närliggande		Finansiella mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Närliggande	Antal	14	6	6	<b>26</b>
	%	54 %	23 %	23 %	100 %
Ej närliggande	Antal	22	22	20	<b>64</b>
	%	34,5 %	34,5 %	31 %	100 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>36</b>	<b>28</b>	<b>26</b>	<b>90</b>
	%	40 %	31 %	29 %	100 %

Figur 5.19 Finansiell uppföljning beroende på närliggande en större stad

Diagrammet nedan visar att kommuner som ligger nära en större stad tenderar att följa upp de finansiella målen något bättre än resterande kommuner. Det skiljer dock endast 11 % -enheter mellan de olika alternativen.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning



Figur 5.20 Finansiell uppföljning beroende på en närliggande större stad

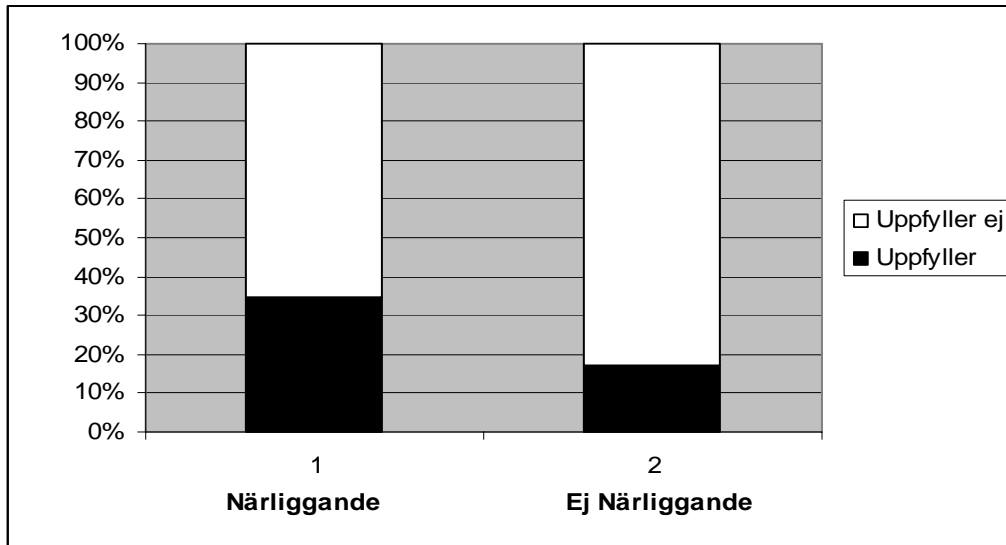
Vid uppföljning av verksamhetsmässiga mål tenderar kommuner som befinner sig nära en större stad att efterleva lagen om god ekonomisk hushållning bättre än övriga kommuner i vårt urval. Resultatet visas i figur 5.21. Av de kommuner som är belägna nära en större stad följer 38 % (10st) upp de verksamhetsmässiga målen på ett korrekt sätt. Det är dock endast 8 % (2st) som uppnår alla formulerade mål. Av de kommuner som inte ligger nära en större stad är det endast 17 % (11st) som uppfyller lagkravet, dock är det även här 8 % (5st) som svarar upp till kommunfullmäktiges uppsatta mål.

Närliggande		Verksamhetsmässiga mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Närliggande	Antal	2	16	8	<b>26</b>
	%	8 %	62 %	30 %	100 %
Ej närliggande	Antal	5	53	6	<b>64</b>
	%	8 %	83 %	9 %	100 %
<b>Total</b>	<b>Antal</b>	<b>7</b>	<b>69</b>	<b>14</b>	<b>90</b>
	%	8 %	77 %	16 %	100 %

Figur 5.21 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på en närliggande större stad

Figur 5.22 åskådliggör hur de olika grupperna följer lagen om god ekonomisk hushållning gällande verksamhetsmässiga mål. Utifrån figuren ser vi att 83 % (53st) av kommunerna i gruppen ej närliggande antingen saknar eller har bristfällig uppföljning. Av kommuner i gruppen närliggande är det 62 % (16st) som inte uppfyller lagkravet, det skiljer därmed 21 % - enheter mellan de olika grupperna.

## Efterlevnad av kommunal lagändring – med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning



Figur 5.22 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på en närliggande större stad

### 5.8.1 Hypotesprövning faktor 4: Närliggande stad

Vi förväntade oss att kommuner belägna inom en 30km radie från en större stad skulle implementera en lagändring bättre än övriga kommuner eftersom vi hade förhoppningar om att större kommuner följde lagen bättre än mindre kommuner.

För att säkerställa ett samband mellan variablerna gjorde vi ett Chi-Square test som gav oss en signifikansnivå på 0,365 mellan finansiella mål och närliggande stad. Mellan variablerna verksamhetsmässiga mål och närliggande stad erhöll vi signifikansnivån 0,053. Vi kan därmed utläsa att något samband mellan finansiell uppföljning och om kommunen är belägen nära en större stad eller ej inte kan påvisas, då signifikansnivån översteg 5 %. Vidare kan det dock påvisas ett svagt samband mellan hur kommunen väljer att följa upp de verksamhetsmässiga målen och om kommunen ligger nära en större stad. Det kan bevisas genom vårt andra Chi-Square test som resulterade i en signifikansnivå på 0,053. Utifrån diskussionen samt resultaten i figurerna ovan, kan vi inte helt förkasta **hypotes 4:**

**Kommuner som befinner sig nära en stad tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre.**

### 5.9 Faktor 5: Politisk majoritet

Hur kommuner följer upp de finansiella målen i förhållande till vilken politisk majoritet som styr kommunen visas i figuren nedan. Någon markant skillnad mellan socialistisk och borgerlig

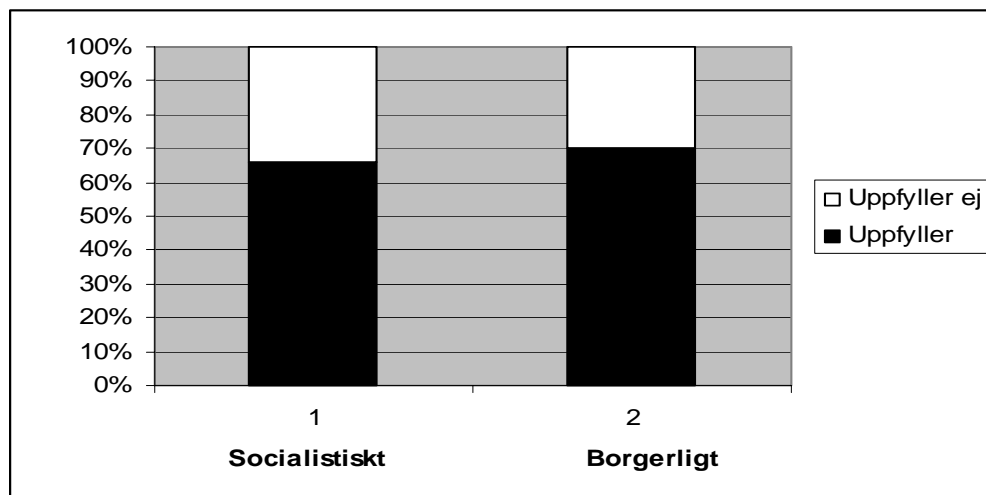
Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

majoritet kan inte påvisas. 66 % (25st) av kommunerna med socialistisk majoritet följer upp de finansiella målen. Hälften av dem svarar emellertid inte upp till samtliga uppsatta mål. 70 % (35st) i gruppen med borgerlig majoritet uppfyller lagkravet vad gäller finansiell uppföljning. 46 % (23st) inom denna grupp når alla mål som kommunfullmäktige satt upp.

Politiskt		Finansiella mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Socialistisk majoritet	Antal	12	13	13	<b>38</b>
	%	32 %	34 %	34 %	100 %
Borgerlig majoritet	Antal	23	15	12	<b>50</b>
	%	46 %	30 %	24 %	100 %
<b>Total</b>	Antal	<b>35</b>	<b>28</b>	<b>25</b>	<b>88</b>
	%	40 %	32 %	28 %	100 %

Figur 5.23 Finansiell uppföljning beroende på politisk majoritet

Figur 5.24 visar även den att skillnaden mellan socialistisk och borgerlig majoritet endast är ca. 5 % -enheter. Vidare visas att av kommunerna med socialistisk majoritet frångår 34 % (13st) lagen om god ekonomisk hushållning avseende finansiell uppföljning. Detta kan jämföras med kommunerna med borgerlig majoritet där 30 % (15st) inte följer upp de finansiella målen.



Figur 5.24 Finansiell uppföljning beroende på politisk majoritet

I figuren nedan har kommunerna delats in efter politisk majoritet samt efter hur de följer upp de verksamhetsmässiga målen. Resultatet av vår undersökning visar att 16 % (6st) av de kommuner som styrs av socialistisk majoritet, redovisar uppföljning av dessa mål. Dock svarar endast 5 % (2st) upp till samtliga mål som kommunfullmäktige satt upp. Vidare kan av figur 5.25 utläsas att 26 % (13st) i gruppen som leds av borgerlig majoritet efterlever lagen avseende

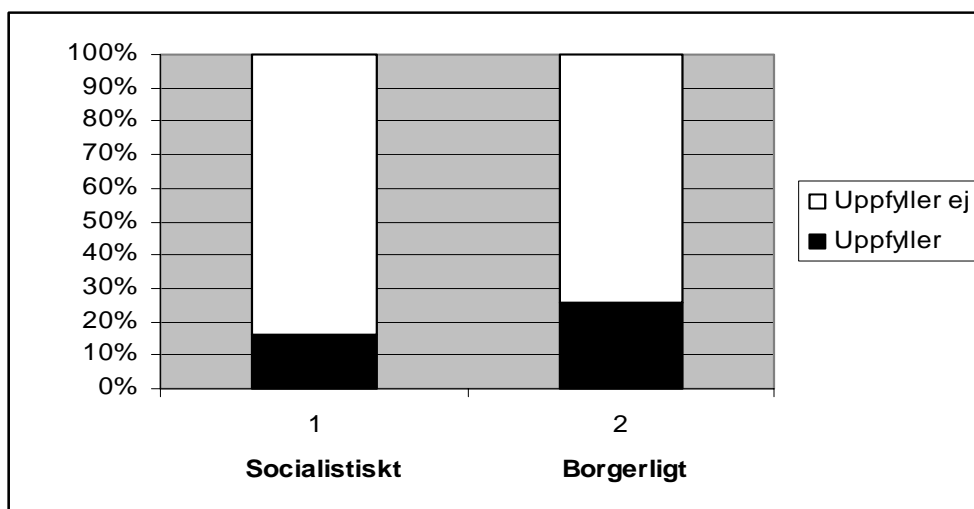
Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

verksamhetsmässig uppföljning. Dock är det endast 8 % (4st) av kommunerna i denna grupp som uppnår alla mål.

Politiskt		Verksamhetsmässiga mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Socialistisk majoritet	Antal	2	32	4	<b>38</b>
	%	5 %	84 %	11 %	100 %
Borgerlig majoritet	Antal	4	37	9	<b>50</b>
	%	8 %	74 %	18 %	100 %
<b>Total</b>	Antal	<b>6</b>	<b>69</b>	<b>13</b>	<b>88</b>
	%	7 %	78 %	15 %	100 %

Figur 5.25 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på politisk majoritet

Figur 5.26 visar tydligt att kommuner med borgerlig majoritet implementerar verksamhetsmässig uppföljning bättre än de kommuner som styrs av socialistisk majoritet, ändå är det 74 % (37st) i gruppen med borgerlig majoritet som inte uppfyller lagen. Av kommunerna med socialistisk majoritet är det 84 % (32st) som frångår lagen. Det skiljer därmed 10 % -enheter mellan de två grupperna.



Figur 5.26 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på politisk majoritet

### 5.9.1 Hypotesprövning faktor 5: Politisk majoritet

Propositionen (2003/04:105) om god ekonomisk hushållning mötte visst motstånd från det borgerliga blocket i riksdagen. Vi förväntade oss därför att kommuner som styrs av socialistisk majoritet skulle implementera lagändringen bättre än övriga kommuner.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

För att kunna säkerställa om det fanns något samband mellan variablerna gjorde vi Chi-Square tester. Från det första testet erhöll vi signifikansnivån 0,512 mellan finansiella mål och den politiska variabeln. Mellan variablerna verksamhetsmässiga mål och politisk majoritet fick vi en signifikansnivå på 0,365. Eftersom signifikansnivåerna översteg 0,05 finns det inget samband mellan den politiska variabeln och hur kommunerna valt att implementera god ekonomisk hushållning,. Utifrån diskussionen ovan samt utifrån våra signifikanstest tvingas vi förkasta **hypotes 5:**

**Kommuner som styrs av en socialistisk majoritet tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än kommuner med borgerlig majoritet.**

### 5.10 Faktor 6: Geografiskt

Figuren nedan visar hur kommunerna i de olika landsdelarna följer upp de finansiella målen. Resultatet av korstabellen visar att kommuner i Götaland följer upp dessa mål bäst då hela 76 % (34st) efterlever lagen. 35 % (12st) av de som följer upp målen når dock inte alla mål som kommunfullmäktige satt upp. Vidare kan av figur 5.27 utläsas att hela 73 % (16st) av kommunerna i Norrland uppfyller lagkravet avseende uppföljning av de finansiella målen. Av dessa är det emellertid endast 38 % (6st) som når alla mål. Av kommunerna i Svealand har enbart hälften av kommunerna någon form av finansiell uppföljning.

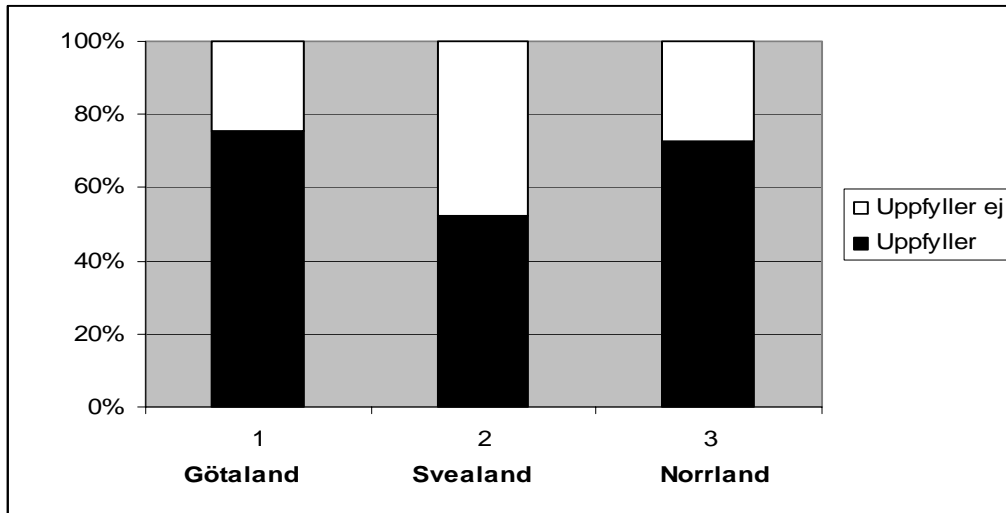
Geografiskt		Finansiella mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Götaland	Antal	22	11	12	<b>45</b>
	%	49 %	24 %	27 %	100 %
Svealand	Antal	8	11	4	<b>23</b>
	%	35 %	48 %	17 %	100 %
Norrland	Antal	6	6	10	<b>22</b>
	%	27 %	27 %	46 %	100 %
<b>Total</b>	Antal	<b>36</b>	<b>28</b>	<b>26</b>	<b>90</b>
	%	40 %	31 %	29 %	100 %

Figur 5.27 Finansiell uppföljning beroende på geografisk placering

Resultatet visas även i figur 5.28 där man tydligt kan se att kommuner i Svealand är de som efterlever lagen beträffande uppföljning av de finansiella målen sämst. Ungefär 50 % (11st) frångår lagen. I Götaland och Norrland är det mer än 70 % av kommunerna som följer upp de finansiella målen.



Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning



Figur 5.28 Finansiell uppföljning beroende på geografisk placering

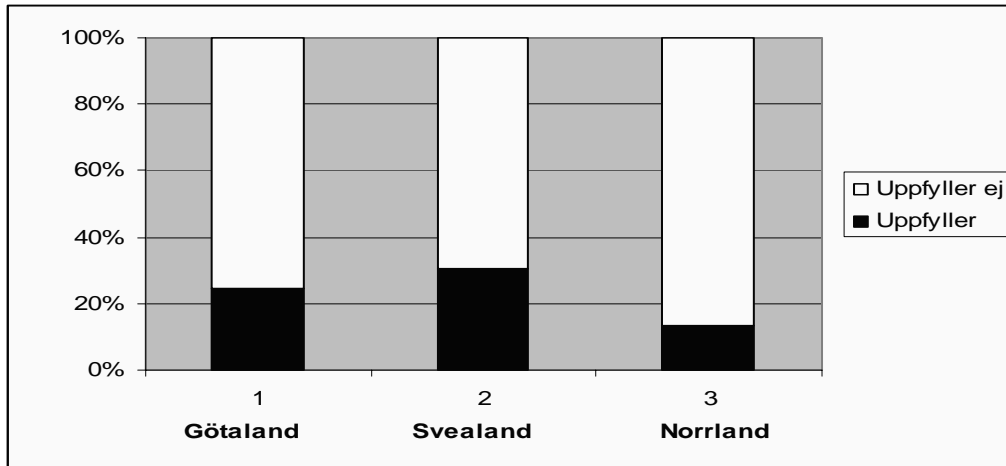
I figur 5.29 åskådliggörs hur kommunerna i de olika landsdelarna följer upp verksamhetsmålen. Kommuner i Svealand, som efterlevde lagen sämst vad gäller de finansiella målen, är den del av Sverige där de verksamhetsmässiga målen följs upp bäst. 30 % (7st) av kommunerna i Svealand följer upp dessa mål i sin förvaltningsberättelse, dock är det endast 13 % (3st) av kommunerna som når alla mål som kommunfullmäktige har formulerat i budgeten. Vidare visar tabellen att kommunerna i Götaland uppfyller lagen nästbäst. 24 % (11st) av kommunerna uppfyller lagkravet på verksamhetsmässig uppföljning. Av dem är det dock endast 36 % (4st) som uppnår alla uppsatta mål. Kommunerna i Norrland är de som implementerat de verksamhetsmässiga mål sämst. I denna del av landet är det enbart 14 % (3st) som följer upp målen och ingen av kommunerna i Norrland når de mål som kommunfullmäktige har satt upp.

Geografiskt		Verksamhetsmässiga mål			Total
		Uppföljning	Ingen/Bristfällig uppföljning	Uppföljning men uppnår ej mål	
Götaland	Antal	4	34	7	<b>45</b>
	%	9 %	75,5 %	15,5 %	100 %
Svealand	Antal	3	16	4	<b>23</b>
	%	13 %	70 %	17 %	100 %
Norrland	Antal	0	19	3	<b>22</b>
	%	0 %	86 %	14 %	100 %
<b>Total</b>	Antal	<b>7</b>	<b>69</b>	<b>14</b>	<b>90</b>
	%	8 %	76,5 %	15,5 %	100 %

Figur 5.29 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på geografisk placering

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Från diagrammet nedan påvisas tydligt att hela 86 % (19st) av kommunerna i Norrland inte uppfyller lagen om god ekonomisk hushållning angående verksamhetsmässig uppföljning. Av kommunerna i Svealand, som lyckats bäst, är det ändå uppemot 70 % (19st) som frångår den här delen av lagen. Vidare kan från figur 5.33 utläsas att ca 75 % (34st) av kommunerna i Götaland inte har någon form av uppföljning av de verksamhetsmässiga målen.



Figur 5.33 Verksamhetsmässig uppföljning beroende på geografisk placering

### 5.10.1 Hypotesprövning faktor 6: Geografiskt

Vi hade förväntat oss att kommuner belägna i Norrland skulle tendera att redovisa uppföljning av mål bättre än övriga kommuner.

Vi gjorde Chi-Square- och Anovatest för att se om det fanns något samband mellan variablerna. Resultatet från det första testet gav oss signifikansnivån 0,093 mellan finansiella mål och den geografiska variabeln. Mellan variablerna verksamhetsmässiga mål och geografisk position fick vi en signifikansnivå på 0,794. Testresultaten visar ett svagt samband (sign. = 0,093) mellan finansiell uppföljning och geografiskposition, det vill säga beroende på var kommunen ligger i landet tenderar de att redovisa uppföljningen av de finansiella målen på ett visst sätt. Vi kan inte se något samband mellan hur uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen redovisas och var kommunen ligger i Sverige, eftersom signifikansnivån uppgick till 0,794. Utifrån diagrammen och diskussionen ovan kan vi inte se att kommuner som är belägna i Norrland följer upp målen bättre än övriga kommuner. Därmed tvingas vi förkasta **hypotes 6** **Kommuner som är belägna i norrlandsregionen tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre än övriga Sveriges kommuner.**

## **5.11 Redogörelse för intervjuer**

Som tidigare nämnts valde vi att genomföra sex intervjuer för att tillföra vår studie kvalitativ fakta. Intervjuerna ska frambringa en förståelse för resultaten vi fått från dokumentstudien och visar endast redovisningen av en god ekonomisk hushållning i den enskilda kommunen. Underlaget är endast ett komplement till dokumentstudien.

### **5.11.1 Kommuner med uppföljning**

I de intervjukommuner som explicit uppvisar en klar uppföljning av både finansiella - och verksamhetsmässiga mål läggs inte fokus enbart på de monetära enheterna utan på hela verksamheten. Införandet av god ekonomisk hushållning har medfört att man inte längre bara talar om pengar, man talar även vad man får för pengarna. De två aktuella kommunerna har redan tidigare haft en klar kommunal redovisning och för dem är de finansiella målen en naturlig del av denna, emellertid hade målen inte tydliggjorts på samma sätt som efter propositionen för god ekonomisk hushållning implementerades. Propositionen har främst medfört att de verksamhetsmässiga målen tagits fram och utarbetats. Problem vid framtagningen och utformningen av målen har varit samspelet mellan nämnderna samt att skapa en tydlig förståelse i varje enskild nämnd.

Kommunerna som har lyckats med en klar uppföljning av målen har för att uppfylla lagen i ett tidigt skede inhämtat information av betydelse för att kunna skapa mål och riktlinjer på egen hand. Ett viktigt och betydelsefullt tillvägagångssätt har varit benchmarking, att man drar nytta och lärdom av andra kommuner som redovisar god ekonomisk hushållning på ett uttömmande sätt. De kommuner som på ett tidigt stadium redovisat god ekonomisk hushållning på ett fulländat sätt har alltså visat vägen för andra kommuners redovisning. Dessa kommuner har också möjligheten att leda och utveckla praxis inom området. De anser att fler direktiv och riktlinjer inte hade förbättrat efterlevnaden, det är viktigt att den enskilda situationen och de enskilda förutsättningarna i kommunen beaktas. Ett sådant arbete görs bäst inom kommunen.

Vidare lyfte kommunerna fram att det är viktigt att man tar sig tid vid implementeringen av lagändringen och att man inför och tillämpar lagen med en öppen dialog för att få fram information och skapa förståelse i verksamheten. Viktigt är också att man tittar på den egna kommunen över tiden, hur det såg ut för fem år sedan och hur det kommer att se ut om fem år. Kommunernas fortsatta arbete med god ekonomisk hushållning utgörs bland annat av en

utveckling av nya styrmodeller som ska effektivisera verksamheten ytterligare. De skall även arbeta med strategi- och planeringsdagar där planer och visioner läggs fram med syfte att styra hela verksamheten mot samma mål. En fundamental förutsättning för optimal måluppfyllelse är att man kontinuerligt gör uppföljningar och utvärderingar av hur man ligger till i detta avseende.

### **5.11.2 Kommuner med bristfällig uppföljning**

De kommuner som har en bristfällig uppföljning har inte satt upp finansiella eller verksamhetsmässiga mål för organisationen. Av vår studie framgår att en klar majoritet av kommunerna endast gör en uppföljning av de finansiella målen medan de verksamhetsmässiga målen inte följs upp.

Utifrån svar från intervjukommunerna beror detta i huvudsak på en mogenhetsgrad, att kommunerna har svårt att utforma verksamhetsmål som skall passa in i organisationen. De finansiella målen är tydligare eftersom kommunerna länge använt finansiella mått i sin verksamhet medan verksamhetsmässiga mål som ska implementeras är något nytt. För att målen skall kunna tillämpas i verksamheten krävs det att de accepteras samt att de passar in i kommunernas olika miljöer. En viktig del vid införandet av nya mål är den politiska sammansättningen i kommunerna. I kommuner som saknar politisk majoritet är det svårare att forma mål och riktlinjer för vad som skall prioriteras i kommunen. Kopplingen mellan fullmäktige och nämnderna är i regel den bristfälliga länken, budskapet mellan parterna är inte synkroniserat. En annan avgörande faktor är tid. Det gäller att få med hela organisationen så att man styr mot samma mål. Detta är en tidskrävande process. Intervjukommunerna trodde att de skulle uppvisa en klar uppföljning av både finansiella - och verksamhetsmässiga mål i årsredovisningen för år 2008.

### **5.11.3 Kommuner som saknar uppföljning**

Kommuner som saknar uppföljning av mål och riktlinjer har inte satt sig in i lagändringens innebörd. De har ingen tydlig definition av vad god ekonomisk hushållning innebär. Enligt intervjuerna fokuserar de fortfarande på balanskravet som infördes år 2000 och som innebär att kommunens intäkter ska överstiga dess kostnader. Detta medför att kommunen fokuserar kortsiktigt vilket resulterar i att den långsiktiga planeringen i enlighet med god ekonomisk hushållning prioriteras bort.

Kommunerna har ingen klar medvetenhet om lagändringens innebörd. Bakomliggande orsak är att kommunerna inte har avsatt någon tid eller att de inte stött implementeringen av lagändringen i verksamheten. De menar att de inte vet hur de ska hantera situation eftersom lagen är så oprövad och ny. Kommunerna säger att de inte vill applicera lagen på verksamheten utan att de vill vänta och se hur lagen och praxis utvecklas över tiden för att sedan imitera andra kommuner i ett senare skede. En lagenlig god ekonomisk hushållning innehållande både finansiella och verksamhetsmässiga mål tror kommunerna som saknar uppföljning att de kommer att ha först år 2010.

### **5.12 Kapitelsammanfattning**

Resultatet av vår studie visar att endast 19 % av kommunerna i vårt urval följer lagen om god ekonomisk hushållning. 81 % av kommunerna frångår, helt eller delvis, lagkravet. Studien visar emellertid också att uppföljningen av de finansiella målen är mycket bättre än uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen. Av kommunerna i vårt urval är det endast 4 % som svarar upp till alla mål som kommunfullmäktige formulerat.

Vid vår analys av faktorerna var det endast två utfall som stämde någorlunda överens med våra antaganden. Större kommuner tenderar att implementera god ekonomisk hushållning och framförallt uppföljningen av verksamhetsmässiga mål bättre än mindre kommuner. Detta resultat medför att även de kommuner som är belägna nära en större stad tenderar att implementera god ekonomisk hushållning bättre.

Utifrån analysen av faktor två, ekonomi, påträffades ett samband med den finansiella uppföljningen. Vi kunde dock inte konstatera att de större kommunerna skulle ha implementerat lagändringen sämre än övriga kommuner. Vid analysen av faktor tre, revisionsbyrå, konstaterades ett samband med verksamhetsmässig uppföljning. Emellertid kunde det ej konstateras att Komrev skulle bidra till en bättre implementering. Då faktor fem, politiskt, undersöktes konstaterades inget samband med varken finansiell eller verksamhetsmässig uppföljning. Vi kunde därmed inte urskilja någon markant skillnad i uppföljningen av mål beroende av politisk majoritet. Vid analysen av faktor sex, geografiskt, kunde endast ett svagt samband konstateras. Vi kunde dock inte påvisa att kommuner i

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Norrland redovisade god ekonomisk hushållning bättre än kommuner i de två övriga landsdelarna, snarare tvärtom.

## 6. RESULTAT & SLUTDISKUSSION

---

*I detta avslutande kapitel reflekterar vi över de resultat som vi har fått fram från vår dokumentstudie. Vidare innehåller kapitlet en slutdiskussion och avslutas med förslag till fortsatt forskning.*

---

### 6.1 Efterlevnad av god ekonomisk hushållning

Syftet med uppsatsen var att beskriva hur och i vilken utsträckning kommuner lever upp till lagändring av god ekonomisk hushållning. Utifrån olika faktorer ville vi även analysera vad som var av betydelse vid införandet av lagändringen.

Studier som tidigare gjorts på området har resulterat i snarlika utfall. KEF:s undersökning som utgick från kommuners och landstings budgetar påvisade klara brister i offentlig sektors applicering av lagstiftningen om god ekonomisk hushållning. (Brorström & Petterson 2006) Henrikssons och Ljunggrens (2006) studie av Skånes kommuner påvisade brister i gällande efterlevnaden av god ekonomisk hushållning. Resultatet visade att 85 % av kommunerna följde upp de finansiella målen och att endast 21 % gjorde någon uppföljning av de verksamhetsmässiga målen. (Henriksson & Ljunggren, 2006)

Resultatet av vår undersökning liknar utfallet från studierna ovan. Vi kunde konstatera att endast 19 % av kommunerna i vårt urval efterlevde god ekonomisk hushållning fullt ut. Med andra ord är det hela 81 % av kommunerna som helt eller delvis frångår lagen. Studien visar emellertid att kommuner är bättre på att följa upp de finansiella målen, hela 69 % har efterlevt denna del av lagkravet. När det gäller de verksamhetsmässiga målen brister ännu fler kommuner i sin uppföljning. Endast 22 % har valt att följa upp dessa mål, det är därmed 78 % av kommunerna som frångår lagen om god ekonomisk hushållning beträffande de verksamhetsmässiga målen.

Utifrån intervjuerna fick vi uppfattningen att ekonomiska termer ansågs viktigast och att kommuner var finansiellt inriktade redan före införandet av god ekonomisk hushållning. Regeringen har även gett ut olika riktlinjer angående de finansiella målen, vilket kan vara en anledning till att så stor del av kommunerna följer just den här delen av lagen. De verksamhetsmässiga målen är mer otydliga eftersom regeringen vill att varje enskild kommun skall sätta upp mål utifrån kommunens egna förutsättningar. Kommunerna förstår dock inte innebörden och kan därmed inte sätta upp verksamhetsmässiga mål och ännu mindre göra en uppföljning av dem. I intervjuerna med ekonomichefen i de kommuner som inte upprättat mål fick vi uppfattningen om att de inte förstod vad god ekonomisk hushållning innebar. Kommunerna själva tyckte att de uppfyllde lagkravet och hade inte stött på några problem.

När vi genomförde vår dokumentstudie noterade vi skillnader i kvantiteten och kvaliteten på uppsatta mål i kommunerna. Regeringen har inte lämnat några klara direktiv om antalet mål samt vilka mål som skall ingå i budgeten, däremot skall kommunen utifrån dess omfattning och förutsättningar sätta upp mål som ger en heltäckande bild av verksamheten. Vår studie påvisar att endast 4 % av kommunerna uppnår samtliga mål som kommunfullmäktige satt upp. Då det finns en variation i antalet satta mål kan detta vara ett avgörande för om kommunen når upp till målen. Det är viktigt att beakta att de kommuner som endast satt upp tre mål har en fördel gentemot en kommun som formulerat tio mål. Vi tror att en praxis kommer att utvecklas och leda till en mer enhetlig och jämförbar uppföljning av målen mellan kommunerna.

## **6.2 Faktor 1: Storlek**

I vår undersökning kan vi påvisa att det finns ett samband mellan kommuners storlek och hur de efterlever en lagändring. Vi antog att de större kommunerna skulle följa upp målen på ett bättre sätt än de mindre kommunerna. Anledningen till vårt antagande var att Collin et al. (2004) menade att större kommuner disponerar över en mer detaljerad redovisning än de mindre kommunerna. Vidare menar Collin et al. (2004) att en orsak som kan ligga till grund för utfallet är att de större kommunerna verkar som större organisationer och därför bär större ansvar vilket i sin tur leder till en bättre redovisning. Resultatet av vår undersökning påvisade dock inte att de allra största kommunerna skulle vara bäst på att implementera lagen i sin helhet. Kommunerna i vår grupp tre (30 212 - 73 233 inv) hade störst andel som följt upp både finansiella och verksamhetsmässiga mål.



Utifrån legitimitetsteorin skulle, som tidigare nämnts, de större kommunerna sträva efter legitimitet och därmed implementera en lag bättre och snabbare än övriga kommuner. Vi kan tydligt se att de kommuner som är minst (2880 – 9986 inv) är de som har svårast att uppnå de mål som kommunfullmäktig formulerat. Kommuner i denna grupp är sämst på att redovisa uppföljningen av både finansiella och verksamhetsmässiga mål. Som tidigare nämnts följs inte de verksamhetsmässiga målen upp i samma utsträckning som de finansiella målen. Vår studie påvisar att de största kommunerna (275 564 – 489 696 inv) är de som klara verksamhetsdelen bäst.

Resultatet av undersökningen visar alltså att det finns kopplingar mellan kommuners storlek och efterlevnaden av god ekonomisk hushållning. Utifrån våra intervjuer fick vi uppfattningen att mindre kommuner väntar med att implementera lagändringar/rekommendationer tills de större kommunerna har lyckats. Detta eftersom lagändringen är svårtolkad och det krävs resurser, personal och pengar, som de mindre inte besitter för att tolka lagen. De större har inte behov av att uppnå legitimitet i den utsträckning vi förväntade, de är redan socialt accepterade för deras utmärkande storlek.

### **6.3 Faktor 2: Balansomslutning**

Vår undersökning påvisar ett samband mellan kommuners balansomslutning och hur de väljer att efterleva de finansiella målen. I förhållande till de verksamhetsmässiga målen kan något samband inte urskiljas. Tagesson (2004) menar att kommuner påverkas politiskt och ekonomiskt av staten. Statsbidrag är reglerat i lag vilket medför att en ny lag måste efterföljas för att bidrag skall erhållas. De kommuner som har det svårt ekonomiskt är i större behov av statsbidraget än de kommuner som har en hög balansomslutning. För att erhålla bidrag kommer kommuner med dålig balansomslutning att efterleva en ny lag bättre än övriga kommuner.

Vår undersökning visar att de kommuner som har en balansomslutning mellan 0-9,9Mkr har den största andelen kommuner som tillämpat lagen bra både finansiellt och verksamhetsmässigt. Kommuner som har bäst balansomslutning är även de som lyckas bäst med uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen. Något som tydligt framgår är att de kommuner som inte klarat balanskravet, dvs. har en negativ balansomslutning, har misslyckat med hela implementeringen av god ekonomisk hushållning. Vår undersökning visar även att

kommuner som uppfyller målen har en hög balansomslutning och kommuner med en sämre ekonomi har svårt att nå upp till kommunfullmäktiges mål. Vi ser även tendenser på att kommuner som i grupp fem (100 Mkr och över i balansomslutning) har resurser att uppfylla alla mål medan kommuner i grupp ett och två (negativt till 9,9 Mkr i balansomslutning) saknar resurser för att svara upp till alla målen.

Mittgrupperna redovisar den finansiella uppföljningen mest uttömmande eftersom en betydande del av kommunerna redan haft dessa mål sedan tidigare. Det har medfört att de endast utvecklat och tydliggjort målen. De största kommunerna klarar de verksamhetsmässiga målen bäst då de har resurser för att kunna sätta sig in i lagen. De mindre kommunerna har dock ej de resurser som krävs för att göra en fulländad uppföljning.

#### **6.4 Faktor 3: Revisionsbyrå**

Vår undersökning visar inte att det skulle vara någon skillnad i hur kommunerna följer upp de finansiella målen beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas för sakkunnig hjälp. Emellertid har en åtskillnad påträffats mellan vilken revisionsbyrå som granskar och hur kommunerna efterlever kravet om verksamhetsmässig uppföljning. Collin et al. (2004) menar att kommunerna känner en påtryckning från revisorerna när de granskar och bedömer huruvida lagen har efterföljts.

Komrev, dotterbolag till Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, är marknadsledande när det gäller att biträda kommuner och en majoritet anlitar dem för revision, utbildning eller rådgivning. Komrev har specialiserat sig på kommunal verksamhet och har därför hög kompetens inom området. (Cassel, 2000) Vi antog därför att Komrev skulle ha en bättre insikt i god ekonomisk hushållning än övriga revisionsfirmor och därmed medverka till att kommunerna uppfyller lagkravet.

Som tidigare nämnts kunde ingen markant avvikelser urskiljas mellan vilken revisionsbyrå som anlitas och kommunens val av att följa upp finansiella mål. Inte heller vad det gäller den verksamhetsmässiga uppföljningen kan någon större skillnad påvisas, dock kan en markant skillnad i antalet kommuner som uppnår de formulerade målen konstateras. Resultatet visar att de kommuner som inte anlitar Komrev uppfyller målen bättre, det skiljer 15 % -enheter mellan alternativen. En eventuell orsak till utfallet kan vara att de övriga revisionsbyråerna, som inte

har någon specifik kommunal inriktning, vill hävda sig mot Komrev och därmed ställer högre krav på kommunerna. Orsaken till att ingen avvikelse kunnat urskiljas mellan Komrev/ej Komrev kan vara för att de övriga revisionsbyråerna utöver Komrev skaffat sig mer erfarenhet och bättre kompetens om kommunal verksamhet efter Cassels avhandling år 2000. De kommuner som anlitat Komrev är dock klart sämre på att uppnå de mål som kommunfullmäktige formulerat. Det är sannolikt så att övriga revisionsbyråer hävdar sig gentemot Komrev genom att se till att kommuner som anlitar dem lyckas med att uppnå målen. Detta kan medföra att de andra revisionsbyråerna vinner marknadsandelar då de framstår som en bättre byrå än Komrev. Övriga kommuner kan komma att uppmärksamma detta förhållande och anlita dem som sakkunniga istället.

#### **6.5 Faktor 4: Närliggande stad**

Undersökningen visar ett samband mellan hur kommuner följer upp verksamhetsmässiga mål och om kommunen är belägen nära en större stad eller ej. Vi kan emellertid inte se något samband mellan variablerna finansiell uppföljning och närliggande stad.

Jönssons (1985) studie som Collin et al. (2004) hänvisar till, visar att större företag har inflytande på redovisningens utveckling. De mindre företagen tenderar att imitera de större i struktur och problemlösning. (Collin et al., 2004) Även DiMaggio och Powell (1983) menar att det mest effektiva sättet för att bli legitimerad och framgångsrik är att efterhärma de organisationer som redan nått dit. Företag influeras på så vis att imitera andra framgångsrika organisationer som verkar inom samma bransch (DiMaggio & Powell, 1983). Vi antog att de större kommunerna skulle implementera en lagändring bättre än resterande kommuner och att även kommuner närliggande en större stad skulle efterleva god ekonomisk hushållning bättre än de övriga kommunerna.

Även om vi inte kunde konstatera något statistiskt samband mellan variablerna närliggande stad och finansiella mål kunde vi dock av vårt urval se att de kommuner som ligger nära en större stad tenderar att följa upp målen bättre. Eftersom vi kunde konstatera ett samband mellan variablerna närliggande stad och verksamhetsmässiga mål kan vi i denna del se en tydligare skillnad mellan kommuner som ligger nära en större stad och vice versa. 38 % respektive 17 % efterlever lagen beroende på om de ligger nära eller inte ligger nära en större stad.

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Av våra intervjuer framgick att närliggande kommuner väljer att samarbeta, detta kan vara orsaken till utfallet i vår undersökning. Detta kan även vara en anledning till att närliggande kommuner lyckas bättre med efterlevnaden av god ekonomisk hushållning. Vi har sett tendenser till att mindre kommuner väljer att imitera de större. De större lyckades allra bäst med de verksamhetsmässiga målen och det är denna del av lagen som är svårast att implementera och förstå. Det verkar ha hjälpt de närliggande kommunerna då vi kunde se skillnader mellan variablerna gällande signifikansnivån.

### **6.6 Faktor 5: Politisk majoritet**

Av vår undersökning påvisas ingen skillnad mellan hur kommuner efterlever god ekonomisk hushållning beroende på vilken politisk majoritet som styr kommunen. Downs (1957) menar att politiker strävar efter att nyttomaximera och detta görs för att de skall bli omvalda. För att uppnå denna maximering måste politikerna först tillfredsställa väljarnas nyttor.

När Riksdagen antog propositionen (2003/04:105) om god ekonomisk hushållning lämnades även tre motioner från det borgerliga blocket in. Vi antog därför att de kommuner som styrs av borgerlig majoritet kommer att ha svårare att efterleva lagen, detta eftersom de uppvisat visst motstånd mot införandet. Utav vår studie framkommer en skillnad på 10 % -enheter mellan hur kommunerna följer upp de verksamhetsmässiga målen beroende på om det är borgerlig eller socialistisk majoritet som styr. Kommuner som styrs av borgerlig majoritet tenderar även att bättre uppnå de mål som kommunfullmäktige satt upp,.

Utifrån signifikanstesten framkom inget som antydde att det har någon betydelse vilken majoritet som styr kommunerna, vi har dock utifrån våra intervjuer fått fram att den politiska makten ändå spelade in i vilket resultat efterlevnaden får. Vi kunde emellertid inte urskilja detta efter vår dokumentstudie, hade vi istället genomfört en totalundersökning hade vi kanske fått ett annorlunda utfall, något vi betvivlar.

### **6.7 Faktor 6: Geografiskt**

Vår undersökning visar endast en svag tendens till samband mellan hur kommuner följer upp de finansiella målen och vilken landsdel kommunen är belägen i. Det påträffas inget samband mellan den geografiska variabeln och den verksamhetsmässiga uppföljningen. Strömbom

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

(2006) menar att var i Sverige kommuner är belägna inverkar på hur de fungerar samt påverkar deras karaktär. Sedan 1995 har befolkningen i två tredjedelar av Sveriges kommuner minskat. Norrland är den region där befolkningsminskningen varit som allra störst. I denna region är det viktigt att anpassa den kommunala verksamheten till fluktuationen i antalet invånare. (Arena för tillväxt, 2006) Enligt Blank (2006) kan en sådan anpassning vara en höjning av skattesatsen, detta medför att befolkningen i kommunen kommer att vilja ha större insyn i hur resurserna förvaltas. Tanken är att god ekonomisk hushållning skall vara ett bra sätt för kommunen att redovisa uppföljningen av de mål som kommunfullmäktige satt upp. Därmed antog vi att kommuner i Norrlandsregionen skulle implementera god ekonomisk hushållning bättre än kommuner i resten av landet.

Vår studie visar att Götaland och Norrland hade ungefär lika stor andel kommuner som efterlevde lagen beträffande finansiell uppföljning. Dock utgjorde Norrland den region där minst kommuner uppnått formulerade mål, nästan hälften av kommunerna i denna landsdel uppfyllde inte alla mål. Avseende den verksamhetsmässiga uppföljningen var Svealand den region där kommuner lyckats bäst, emellertid var det endast 30 % som följde lagen. Kommunerna i Norrland var de som frångått lagen mest, ingen av kommunerna uppnådde målen som kommunfullmäktige satt upp och endast 14 % (4 st) följde lagen.

Som nämndes i början av kapitlet har en stor del av Sveriges kommuner efterlevt den finansiella uppföljningen. Detta beror på att dessa mål fanns redan innan propositionen antogs. Kommuner i Norrland har till stor del lyckats med uppföljningen av de finansiella målen men misslyckats med den verksamhetsmässiga uppföljningen. Varför? Kan det vara så att kommunerna i Norrland ligger längst bort från de tre största städerna som skall föregå med gott exempel? Eller är avståndet mellan kommunernas tätorter allt för stort för att samarbete ska kunna ske? Mycket tyder på att samarbete är grunden för att kommunerna skall lyckas med efterlevnad av en lag/lagändring.

## **6.8 Slutdiskussion**

Vår studie visar att efterlevnaden av lagändringen om god ekonomisk hushållning är en tidskrävande process. Lagändringar av mer naturlig läggning, som redan finns i organisationen innan ändringen sker, är lättare att efterleva i verksamheten. Undersökningen visar också att de

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

finansiella målen framstår som naturliga eftersom dessa mål i regel tillämpats före propositionen om god ekonomisk hushållning infördes. De verksamhetsmässiga målen är emellertid helt nya och implementeringen i verksamheten blir därför mer komplicerad. Implementeringsprocessen är både tidskrävande och kostsam, vilket resulterar i att kommunerna avvaktar med att tillämpa lagstiftningen i syfte av resursallokering.

Kommuner med goda resurser redovisar i ett tidigt stadium god ekonomisk hushållning på ett fulländat sätt och visar även vägen för andra kommuners redovisning. Dessa kommuner har också möjlighet att leda och utveckla praxis inom området. Utvecklandet av praxis kommer emellertid att ske under en längre tid eftersom det finns problem när det gäller att nå ut till nämnder och förvaltningar. Kommuner av större storlek har även en stor verksamhet vilket medför att införandet av lagändringen kommer att kräva mer arbete eftersom kommunen har fler anställda att ta hänsyn till. Det kommer ändå framförallt att vara de större kommunerna som skapar praxis eftersom de förfogar över de resurser som krävs. De kommuner som lider brist på resurser kommer därmed att få tillämpningsmodellerna gratis eftersom de endast kommer att applicera de lyckade implementeringarna och då slipper förlora resurser på misslyckande implementeringsförsök.

En betydande anledning till att processen att införa en lagändring i kommunerna är så utdragen är att brister i efterlevnaden av lagen ej medför sanktioner. Detta resulterar i att kommunerna inte ser sig tvingade att efterleva lagändringen. När en ny lag eller en ändring av lag påverkar den privata sektorn sker anpassningen snabbt, eftersom brister i efterlevnaden kan medföra sänkt aktiekurs, ören revisionsberättelse och i värsta fall rättsliga påföljder. Kommunerna känner inte samma press eftersom invånare inte byter kommun på grund av att lagen inte efterföljs.

Vi anser också att externa revisorers förfaringssätt i anledning av lagändring har en inverkan på kommuners handlande. Att revisorerna de första åren efter ett införande av en ny lag väljer att se genom fingrarna motiverar inte kommunerna att efterleva lagen, snarare tvärtom. Revisorerna avger endast påpekanden och kommunerna får föra med sig dessa, flera år i rad innan anmärkning ges. Detta resulterar i att kommuner inte tar lagen eller revisorernas utlåtande på allvar. Varför följa lagen när det endast efter flera år leder till en anmärkning?

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Varför har kommunen ”flera” år på sig att implementera en lag/lagändring när en privat verksamhet sanktioneras oberoende om lagen är ny eller ej?

Enligt vår mening är det väsentligt att den offentliga sektorn riskerar någon form av påföljd vid bristande efterlevnad av lagen. Vi tror att detta hade medfört att kommuner hade känt större påtryckningar både vid ett införande och vid efterlevnad av lagen.

Hur kommer då kommunerna att lyckas med att tillämpa god ekonomisk hushållning? Vi är övertygade om att samarbete är nyckeln till framgång i offentlig sektor. Kommuner skall samverka och jämföra framgångar och motgångar för att uppnå det optimala sättet att sätta upp och uppfylla både finansiella och verksamhetsmässiga mål. Vi anser även att kommuner skall komplettera sitt ekonomiska tänkande med en filosofi, där man inte endast ser till monetära enheter. Man bör samordna samtliga nämnder och förvaltningar och grundligt gå igenom innebörden av god ekonomisk hushållning och vad verksamheten i sin helhet har att vinna på detta. Uppföljning och samordning bör sedan årligen äga rum där utbyte av erfarenhet mellan kommuner och även inom kommunen måste ske.

### **6.9 Förslag till fortsatt forskning**

Vi har utifrån vår studie konstaterat att ett avgörande moment vid införandet av en lagändring i kommunal verksamhet är att förankra den i nämnder och förvaltningar. Det hade varit intressant att undersöka ett antal kommuner och hur deras nämnder ser på god ekonomisk hushållning i form av en fallstudie. Hur har man arbetat för att införa god ekonomisk hushållning, vilka problem har man stött på vid implementeringen?

När vi genomförde vår studie upptäckte vi att dokumentstudien visade ett resultat och de få intervjuer vi genomförde indikerade ett annat utfall. Det hade varit intressant att analysera vår undersökning utifrån en totalstudie inkluderande samtliga 290 kommuner. Om sambanden dem emellan är likadana som i vår studie eller om utfallet skulle bli ett annat.

## Källförteckning

- Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Arena för tillväxt (2006). *Lokal och regional attraktionskraft*. Tillgänglig från <http://www.Arenafortillvaxt.com/publ.html>
- Arvidsson, B-A. & Falkman, P. (2003). Externredovisning och balanskravet, *Balans*, Nr 10/2003, s 24-26
- Blank, V. (2006). *Kommunal revisionskostnad – Vad påverkar kostnaden för revision i Sveriges kommuner?*. Högskolan Kristianstad, Institutionen för ekonomi.
- Buzby, S. (1975). Company Size, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure. *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, Nr. 1, s 16-37
- Brorström, B. (1997). *För den goda redovisningsseden*. Lund: Studentlitteratur
- Brorström, B., Haglund, A.& Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi*, Danmark: Studentlitteratur
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal extern revision*, Stockholm: SNS Förlag
- Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2004). *Explaining the Choice of Accounting Standards in Municipal Corporations*. Department of Business Studies, Kristianstad University College
- Daniels, J. & Daniels, C. (1991). Municipal Financial Reports: What Users want. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.10, Nr. 1, s 15-38
- Deegan, C. & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*, European edition. Berkshire: McGraw-Hill Education.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields. *American Sociological*, Vol.48, Nr. 2, s 147-160
- Downs, A. (1957). *An Economic Theory of Democracy*, Boston: Addison – Wesley Publishing Copmany, Inc
- Brorström, B. & Petersson, H. (2006). *God ekonomisk hushållning – en praxisstudie av riktlinjer och mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning*, Tillgänglig på [www.skl.se](http://www.skl.se)
- Dwyer, D. P. & Wilson, R. E. (1989). An Empirical Investigation of Factors Affecting the Timeliness of Reporting by Municipalities, *Journal of Accounting an Public Policy*, 8, s. 29-55
- Falkman, P. (2005). Efterlevnad av kommunal redovisning – glapp mellan norm och praxis. *Balans*. Nr 6-7/2005, s 32-35



Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Falkman, P. (2004). *Efterlevnaden av kommunal redovisningsnormering*. Tillgänglig på [www.rkr.se/publikationer.asp?Id=4](http://www.rkr.se/publikationer.asp?Id=4)

Falkman, P. (2003). Offentlig ekonomi och redovisning. *Balans*, Nr. 6-7/2003, s 34-35

Falkman, P. & Tagesson, T. (2006). *Accrual Accounting Does not necessarily Mean Accrual Accounting: Copliance with standards in Swedish Municipal Accounting*, Working paper 2006:2 Kristianstad University college, Kristianstad

Furuboth, G. & Richter, R. (2003). *Institutions and Economic Theory*. Michigan: The University of Michigan Press

Henrikson, D. & Ljunggren, F. (2006). *Införandet av mål för God ekonomisk hushållning i Skånes kommuner*, Ekonomihögskolan Lunds universitet, Institutionen för ekonomi.

Hitta: <http://www.hitta.se> Accessdatum:070509

Huddinges årsredovisning (2006). Tillgänglig på [www.huddinge.se](http://www.huddinge.se) Accessdatum: 070503

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

Johansson- L., M-B., (1993). *Att utveckla kunskap: om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning/Maj-Britt Johansson Lindfors*, Lund: Studentlitteratur

Karlsson, A. (1991). *Om strategi och legitimitet. En studie om legitimitetsproblematiken i förbindelsen med strategiska förändringar i organisationer*. Diss. Bas School of economics and law at Göteborg University.

Kommunallagen (1991:900)

Landskronas årsredovisning (2006). Tillgänglig på <http://www.landskrona.se> Access: 070503

Lagen om kommunal redovisning (1997:614)

Ljusdals årsredovisning (2006). Tillgänglig på <http://www.ljusdal.se> Accessdatum: 070503

Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisningen i svenska börsbolag*. Diss. Lunds Universitet. Lund University Press

Malmös årsredovisning (2006). Tillgänglig på: [http:// www.malmo.se](http://www.malmo.se) Accessdatum:070503

Olson U-J (2003). De kommunala revisionen växer med uppgiften. *Balans*, Nr. 6-7/2003, s 46-49

Peterz, A. (2005). *Revisorerna och god ekonomisk hushållning Bedömning av delårsrapporter och årsredovisning*. Tillgänglig på: [www.skl.se](http://www.skl.se)

Propositionen 2003/04:105, [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) Accessdatum: 070528

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning

Propositionen 1996/97:52, [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se) Accessdatum: 070423

Riksdagens hemsida: <http://www.riksdagen.se> Accessdatum: 070505

Robbins, A. W. & Austin, R. K. (1986). Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of Compound Measure, .....

Sanders, G., Berman, E. & West, J., (1994). Municipal Government Financial Reporting: Administrative and ethical Climate, *Public Budgeting & Finance*, s. 65-78

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students*. Essex: Pearson Education Limited.

SOU 2001:76

Sveriges Kommuner och Landsting hemsida: <http://www.skl.se> Accessdatum: 070515

Statistiska centralbyråns hemsida: <http://www.scb.se> Accessdatum: 070422

Strömbom, L. (2006). *Identitet och Identitetspolitik i Sveriges Regioner*, Lund: Mediatryck

Sölvesborgs årsredovisning (2006). Tillgänglig på <http://www.solvesborg.se> Accessdatum: 070503

Tagesson, T. (2004). *Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of accounting in the Swedish water and sewage sector*, Conference paper presented at the 3<sup>rd</sup> workshop on accounting and regulation, EIASM, Siena, 2004

Tegneklint, F. & Segerberg, L. (2005) Balanskravet – incitament till redovisningstekniska förändringar i kommunerna, *Balans*, Nr. 4, s 10

Tranemos årsredovisning (2006). Tillgänglig på <http://www.tranemo.se> Accessdatum:070503

Valmyndigheten hemsida: <http://www.val.se> Accessdatum:070505

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

Vårdgårdas årsredovisning (2006). Tillgänglig på <http://www.vardgarda.se> Accessdatum: 070503

### **Muntliga källor**

Intervju med internrevisor

Intervju med externrevisor

## Bilaga

## Intervjumall

\*Införandet

\*Definition

\*Stöd vid införandet

\*Utmaningar/hinder vid utformningen av målen

\* Efter införandet av God Ekonomisk Hushållning

\*Årsredovisnings presentation av God ekonomisk hushållning  
– Finansiella mål  
– Verksamhetsmässiga mål

\*Bakomliggande faktorer till utfallet  
– Tid  
– Ekonomi  
– Andra Resurser  
– Tolkningsvårigheter

\*Direktiv och riktlinjers betydelse

\*Fortsatt arbete

\*Övrigt

Efterlevnad av kommunal lagändring  
– med utgångspunkt från god ekonomisk hushållning