



LUNDS
UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKN90
Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet 30 poäng

VT 2012

Upphandling inom kommunal externrevision

- vad påverkar valet av revisionsbyrå?

Författare:
Nicoletta Andersson Glinatsi
Martina Prahl

Handledare:
Torbjörn Tagesson

FÖRORD

Vi vill passa på att tacka samtliga personer som på olika sätt har hjälpt oss under uppsatsens gång med såväl information som inspiration.

Framför allt vill vi tacka vår handledare Torbjörn Tagesson för all den vägledning, för det engagemang och för det stöd som vi fått under terminen som har lett fram till vår uppsats.

Slutligen vill vi tacka våra familjer och vänner.

Lund, maj 2012

Martina Prahl

Nicoletta Andersson Glinatsi

SAMMANFATTNING

Uppsatsens titel:	Upphandling inom kommunal revision – vad påverkar valet av revisionsbyrå?
Seminariedatum:	28 maj 2012
Ämne/kurs:	FEKN90, Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 högskolepoäng
Författare:	Nicoletta Andersson Glinatsi, Martina Prah
Handledare:	Torbjörn Tagesson
Fem nyckelord:	revision, upphandling, kommuner, pris, revisionsbyrå
Syfte:	Syftet med detta examensarbete är att förklara vilka faktorer som påverkar kommunernas val av sakkunniga revisorer.
Metod:	För att uppnå syftet med uppsatsen har en deduktiv metod med induktiva inslag använts. Hypoteser har utvecklats som sedan testats för att se om de kan förkastas eller ej.
Teoretiska perspektiv:	Resonemanget har grundats på ett flertal olika teorier istället för ett specifikt teoretiskt ramverk. Från dessa teorier har sedan ett antal faktorer fastställts som skulle kunna påverka kommunernas val av revisionsbolag.
Empiri:	Det empiriska materialet som har samlats in kommer från Sveriges samtliga 290 kommuner. Dokument som rör upphandlingen har begärts in från kommunerna.
Slutsatser:	Huvudsakliga slutsatser är att pris, minoritetsstyre och antal inkomna anbud påverkar valet av revisionsbyrå.

SUMMARY IN ENGLISH

- Title:** Procurement of an external auditor for Swedish municipalities – what affects the choice of audit firm?
- Seminar date:** 28 May 2012
- Course:** Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS)
- Authors:** Nicoletta Andersson Glinatsi, Martina Prah
- Advisor:** Torbjörn Tagesson
- Five key words:** auditing, procurement, municipality, price, audit firm
- Purpose:** The purpose of this paper is to study and explain the factors that influence a municipality's choice of audit firm.
- Methodology:** To achieve the purpose of this paper a deductive method with inductive elements is used. Several hypotheses have been developed which are then examined.
- Theoretical perspective:** The discussion is based on several different theories instead of one particular theoretical framework. From these theories several factors have been established that may affect the municipalities choice of audit firm.
- Empirical foundation:** The empirical data has been collected from all of Sweden's 290 municipalities. The documents that are concerned were retrieved from the municipalities.
- Conclusions:** Main conclusions are that price, minority domination and the number of tabled offers influences the decision of audit firm.

FÖRKORTNINGAR

EU	Europeiska Unionen
GAO	U.S. General Accounting Office
KL	Kommunallagen
LOU	Lagen om offentlig upphandling
SCB	Statistiska Centralbyrån
SKYREV	Sveriges kommunala yrkesrevisorer
SKL	Sveriges kommuner och Landsting

Innehållsförteckning

TABELL- OCH FIGURFÖRTECKNING	8
TABELLER	8
FIGURER	8
1. INLEDNING.....	9
1.1 BAKGRUND.....	9
1.2 PROBLEM.....	11
1.3 SYFTE	11
1.4 DISPOSITION	12
2. METOD.....	13
2.1 ANGREPPSSÄTT	13
2.2 FORSKNINGSAKSATS	13
2.3 VAL AV TEORI.....	13
3. INSTITUTIONALIA	16
3.1 FÖRTROENDEVALDA OCH SAKKUNNIGA REVISORER	16
3.2 UPPHANDLING	19
3.2.1 Upphandling över tröskelvärdena	21
3.2.2 Upphandling under tröskelvärdena	22
4. TEORI.....	24
4.1 VÅR MODELL	25
4.1.1 Pris.....	25
4.1.2 Revisionsbyrå.....	26
4.1.3 Storlek på kommunen.....	28
4.1.4 Skattekraft.....	29
4.1.5 Skattesats	30
4.1.6 Finansiell styrka	30
4.1.7 Politisk konkurrens	31
4.1.8 Politisk sammansättning.....	33
4.1.9 Antal inkomna anbud.....	33
5. EMPIRISK METOD.....	35
5.1 UNDERSÖKNINGSMETOD	35
5.2 DATAINSAMLING	35
5.3 OPERATIONALISERING.....	36
5.3.1 Beroende variabel – lägst totalpris	36
5.3.2 Revisionsbyrå.....	37
5.3.3 Storlek på kommunen.....	37
5.3.4 Skattekraft.....	37
5.3.5 Skattesats	38
5.3.6 Finansiell styrka	38
5.3.7 Politisk konkurrens	38
5.3.8 Politisk sammansättning.....	38
5.3.9 Antal inkomna anbud.....	39
5.4 BORTFALL	39
5.4.1 Bortfallsanalys.....	40
6. ANALYS	42
6.1 KOMMUNERNAS KRITERIUM	44
6.1.1 Pris.....	44
6.1.2 Kompetens	45
6.1.3 Genomförande	45
6.1.4 Referenser.....	45

6.1.5 Övrigt.....	45
6.2 ANTAL INKOMNA ANBUD	48
6.3 KORRELATIONSMATRIS	49
6.4 LOGISTISK REGRESSIONSANALYS	50
6.4.1 Vad skiljer KPMG?.....	53
6.5 HYPOTESPRÖVNING.....	54
7. SLUTSATS.....	56
7.1 PRIS OCH REVISIONSBYRÅ	56
7.2 POLITISK KONKURRENS.....	57
7.3 ANTAL ANBUD.....	57
7.4 ÖVRIGA TEORIER	58
7.5 REFLEKTIONER	59
7.6 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	61
LITTERATURFÖRTECKNING	63
BILAGA 1	69
BILAGA 2	70
BILAGA 3	71

Tabell- och figurförteckning

Tabeller

TABELL 1. BESKRIVANDE STATISTIK AV VARIABLERNA	43
TABELL 2. ÖVERSIKT AV REVISIONSBYRÅERNA OCH DERAS VUNNA UPPHANDLINGAR	44
TABELL 3. MEDELVÄRDE FÖR KOMMUNERNAS KRITERIER VID VINNANDE UPPHANDLING FÖR RESPEKTIVE REVISIONSBYRÅ	46
TABELL 4. ÖVERSIKT ÖVER HUR KOMMUNER ANVÄNDER KRITERIET PRIS	47
TABELL 5. ANTAL INKOMNA ANBUD STÄLLT MOT VAL AV BILLIGAST ANBUD	48
TABELL 6. KORRELATIONSMATRIS	49
TABELL 7. RESULTATET AV DEN LOGISTISKA REGRESSIONSANALYSEN	52
TABELL 8. MEDELVÄRDE FÖR DE OLIKA KRITERIERNA UTIFRÅN NÄR KPMG LAGT ANBUD ELLER EJ	53
TABELL 9. SAMMANFATTNING AV HYPOTESER	54

Figurer

FIGUR 1. INFORMATIONSGAPET	14
FIGUR 2. SIGNALTEORI	15
FIGUR 3. REVISIONSPROCESSEN	16
FIGUR 4. UPPHANDLINGSPROCESSEN	23
FIGUR 5. KLASSIFIKATION AV BORTFALL.	39

1. Inledning

I denna inledning ges en kort introduktion och förklaring till det ämne vi valt. Vidare presenteras vårt problem och det syfte som ligger till grund för vår uppsats. Slutligen avslutas kapitlet med en disposition som innehåller en kort sammanfattning av vad som kommer att följa i de fortsatta kapitlen.

1.1 Bakgrund

Den kommunala verksamheten som bedrivs finansieras till största del genom skatter, bidrag och avgifter från de enskilda skattebetalarna (Lundin, 1999). Denna kommunala verksamhet är mycket omfattande då den kommunala konsumtionen utgör totalt ungefär en femtedel av landets bruttonationalprodukt (Regeringskansliet, 2003). Eftersom verksamheten är finansierad på detta sätt har skattebetalaren ett stort intresse i att verksamheten sköts på ett effektivt och tillfredställande sätt som följer de regler och riktlinjer som kommunen har fastställt (Lundin, 1999). Det finns följaktligen ett behov av att kontrollera att den kommunala verksamheten är välfungerande och den kommunala revisionen fyller här en viktig kontrollfunktion (Argento, Grossi, Tagesson & Collin, 2010). Vid revisionen granskas de interna kontrollerna, räkenskapernas tillförlitlighet samt den ekonomiska effektiviteten och ändamålsenligheten (Lundin, 1999).

Det grundläggande förfaringssättet inom privat och offentlig sektor när det gäller revision är detsamma men den kommunala revisionen skiljer sig på flera sätt från revisionen i den privata sektorn. En av de största skillnaderna är att revisorerna som utför den kommunala revisionen är förtroendevalda och inte yrkesmässigt verksamma revisorer. Dessa förtroendevalda revisorer väljs av fullmäktige vart fjärde år, de väljs utifrån deras politiska erfarenhet samt utifrån den kunnskap av kommunala frågor som de besitter. (Cassel, 2000) Till sin hjälp skall de enligt Kommunallagen (KL) anlita sakkunniga revisorer, yrkesrevisorer från externa revisionsbyråer, som biträder vid behov. De sakkunniga revisorerna bör dock betraktas som osjälvständiga medhjälpare då det är de förtroendevalda revisorerna som fattar de slutgiltiga besluten som gäller uttalanden från den genomförda revisionen. (Lundin, 1999)

Några av kommunerna har istället egna kommunala revisionskontor med anställda sakkunniga revisorer som biträder vid granskningen av verksamheten. Vissa av dessa har ingått samarbete för utbildning och utveckling av den kommunala revisionen i form av samarbetsorganet

Starev. (Cassel, 2000) För tillfället är 14 kommuner medlemmar i Starev med egna revisionskontor (Starev, 2012).

Då även kommunrevisionen finansieras genom skattemedel är det intressant att belysa vad som påverkar valet av revisionsbyrå och hur upphandlingsprocessen går till. Upphandlingen av en sådan tjänst är en omfattande och komplicerad process. Då köparen är en kommun omfattas upphandlingen av lagen om offentlig upphandling (LOU) vilket ställer vissa krav på processen. Uppdragsbeskrivning, kravspecifikation och utvärdering av upphandlingen måste göras objektivt och resultera i att den revisionsbyrå som uppfyller kraven på mest tillfredställande sätt får revisionsuppdraget. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001) Denna process enligt LOU står således i konflikt med KL 9 kap. 8 § där det anges att de förtroendevalda revisorerna själva skall välja och anlita sakkunniga revisorer. Denna självständighet och valbarhet i KL minskar avsevärt genom att LOU måste tillämpas. (SFS 1991:900)

Det finns många olika faktorer som kan påverka valet av revisionsbyrå. Några av bedömningskriterierna som Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) tar upp är kompetens, genomförande och pris. Andra faktorer kan exempelvis vara omfattning, rykte, specialisering och erfarenhet. Dessa faktorer kan sedan prioriteras, poängsättas och viktas mot varandra för att få till en tillfredställande utvärdering av de inkomna anbuden. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001)

Det amerikanska U.S. General Accountability Office (GAO) utförde 1987 en stor studie om upphandlingen av kommunal revision i USAs kommuner. Studien visade att många av kommunerna inte utvärderade de olika alternativen tillräckligt utförligt och att detta påverkade kvaliteten på revisionen negativt. Många kommuner valde huvudsakligen utifrån lägsta pris när vissa generella och basala krav hade uppnåtts. Enligt GAOs utredning hade de kommuner som valde revisionsbyrå enbart utifrån pris en otillfredsställande revision i nio fall av tio. (U.S General Accountability Office, 1987)

Diskussionen om offentlig upphandling är just nu högaktuell i och med att regeringen har gett Upphandlingsenheten 2010 i uppdrag att utvärdera det aktuella regelverket för offentlig upphandling. Syftet med utredningen är att undersöka om de nuvarande upphandlingsreglerna möjliggör goda ekonomiska affärer genom att tillvarata konkurrensen på marknaden samtidigt

som de upphandlande myndigheterna använder sin köpkraft till att förbättra miljön, ta social och etisk hänsyn samt verka för ökade affärsmöjligheter för små och medelstora företag. Målet är att utredningen skall mynna ut i ett underlag för eventuella författningsändringar och förslag på nödvändiga åtgärder. (Upphandlingsutredningen 2010, 2012b)

Just nu är ett delbetänkande i utredningen ute på remiss och FAR har kommenterat detta. FAR anser att det finns en del viktiga områden som inte behandlats hittills i delbetänkandet. Exempelvis vill man i upphandlingen av revisions tjänster att revisionsbyråerna ska kunna ange ett uppskattat pris baserat på en viss insats istället för fast pris som är vanligt idag. Detta då utförandet av revision till fast pris inte är förenligt med kraven på revisorer samt hotar revisorns opartiskhet och oberoende. (Danielsson, 2012) Upphandlingsutredningen skall avlämna ett slutbetänkande den 30 november 2012 (Upphandlingsutredningen 2010, 2012a).

Så vitt vi har kännedom om finns ingen tidigare gjord undersökning av vad som påverkar valet av revisionsbyrå för Sveriges kommuner. Mycket av det som gjorts och många av handböckerna som har getts ut av Sveriges Kommuner och Landsting är flera år gamla och vi vill därför uppdatera ämnet och ge vårt bidrag till forskningen. Organisationer tenderar att handla och fatta beslut på ett likartat sätt (DiMaggio & Powell, 1983), vilket för oss intresserade av att se om kommunerna i Sverige skiljer sig mycket från varandra eller om det är en tämligen homogen grupp när det gäller upphandlingen av den externa revisionen. Till skillnad från den privata sektorn gäller offentlighetsprincipen i Sverige för upphandlingar inom kommunen, vilket ger en god insyn och tillgänglighet för vår studie vilket vi hoppas kommer att göra att vi får en bred och omfattande datainsamling. Vi kommer därför undersöka processen närmare och förhoppningsvis kommer vår studie att ge en bild av vilka faktorer som är av stor vikt för beslutet av valet av revisionsbyrå samt se om det går att dra några generella slutsatser om Sveriges kommuner av resultatet från vår uppsats.

1.2 Problem

Vilka faktorer påverkar kommuners val av revisionsbolag vid upphandling?

1.3 Syfte

Vi avser med vår uppsats och studie att förklara vilka faktorer som påverkar kommunernas val av revisionsbyrå.

1.4 Disposition

Kapitel 2: Metod

Här redogörs för uppsatsens metod, vilket angreppssätt samt vilken forskningsansats vi har valt för att uppnå syftet i uppsatsen. Därefter beskriver vi vår teoretiska metod där vi valt att utgå ifrån ett teoretiskt ramverk bestående av flera olika teorier.

Kapitel 3: Intitutionalia

I följande kapitel beskrivs hur revisionen fungerar i den kommunala verksamheten och de lagar och normer som gäller för området. Skillnader mellan privat och kommunal revision lyfts fram samt de olika ansvarsområdena för förtroendevalda revisorer respektive sakkunniga revisorer. Vidare redogörs för hur upphandlingar går till när det gäller offentlig upphandling för de olika tröskelvärdena.

Kapitel 4: Teori

Här ges en presentation av de teorier och den tidigare forskning som gjorts inom studiens ämne. Först behandlas forskning inom den privata sektorn och därefter studier inom den kommunala sektorn. Dessutom presenteras vår modell som består av ett flertal variabler som vi anser kan påverka valet av revisionsbyrå. Slutligen presenteras hypoteserna som utvecklats med hjälp av teorin.

Kapitel 5: Empirisk metod

I detta kapitel redogörs för vår undersökningsmetod samt hur datainsamlingen har gått tillväga. Vidare redovisas för hur vi har operationaliserat uppsatsens frågeställning. Detta har gjorts genom en ansenlig dokumentstudie som omfattat alla Sveriges 290 kommuner.

Kapitel 6: Analys

Det empiriska materialet analyseras genom att utföra statistiska tester samt genom att jämföra det med teorin som beskrevs i kapitel fyra. Hypoteserna testas sedan för att se om dessa kan förkastas eller inte.

Kapitel 7: Sammanfattning och slutsats

I det sista kapitlet ges en kort sammanfattning av de resultat som framkommit i analysen. Därpå redogörs för slutsatser och reflektioner innan förslag till fortsatt forskning ges.

2. Metod

Detta kapitel presenterar de metodologiska angreppssätt och den forskningsansats vi har valt för att uppnå syftet i vår uppsats. Vidare beskrivs hur vi valt teori att grunda våra hypoteser på.

2.1 Angreppssätt

Målet för vår uppsats är att belysa alla faktorer som påverkar valet av revisionsbyrå. Forskningsproblemet är av förklarande karaktär och problemet testas genom sambandet mellan ett flertal förklarande variabler med Sveriges kommuner som föremål för undersökningen. Det finns andra studier som är gjorda på området inom revision och valet av revisor sedan tidigare. Framförallt är det studier inom privat sektor (Broye & Weill, 2008; Guedhami, Pittman & Saffar, 2009; Hope, Kang, Thomas & Yoo, 2008; Lin & Liu, 2009; Knechel, Niemi & Sundgren, 2008; Wang & Iqbal, 2006), men även en del inom kommunal verksamhet (Bandyopadhyay & Kao, 2004; Copley, Gaver, & Gaver, 1995; Giroux & McLelland, 2008; Johnson, 2001; Rubin, 1988; Simunic, 1980; Ward, Elder & Kattelus, 1994).

2.2 Forskningsansats

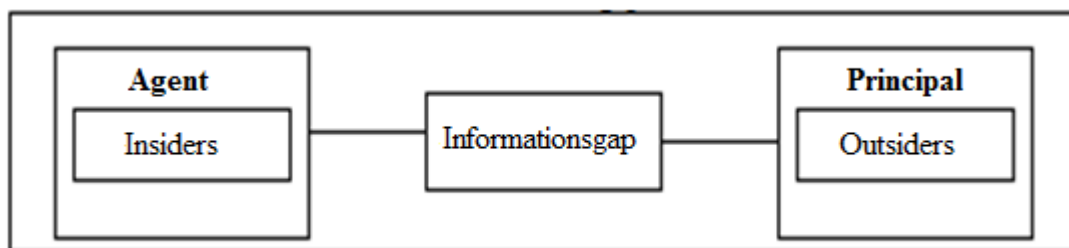
Utifrån vårt syfte och vår problemformulering anser vi det lämpligast att arbeta utifrån en deduktiv metod med inslag av induktiv metod. Orsaken till vårt val är att den deduktiva ansatsen utgår från tidigare teori och forskning. Från teorin utvecklas hypoteser som sedan testas (Saunders, Lewis & Thornhill, 2009). Det finns sedan tidigare en del forskning på området och detta bör givetvis utnyttjas. Den deduktiva metoden är vår utgångspunkt men vi kommer inte att följa den helt strikt. Det krävs att man successivt införskaffar sig nya empiriska och teoretiska kunskaper under studiens gång för att på ett bra sätt uppnå uppsatsens syfte (Ramberg, 1997). Den deduktiva ansatsen kommer således att inte användas på ett renodlat sätt, utan med inslag av den induktiva ansatsen. Det bör dock nämnas att ingen av ansatserna ger en helt objektiv verklighetsbeskrivning (Jacobsen, 2002).

2.3 Val av teori

Vårt forskningssyfte är primärt av empirisk karaktär. Vi har därför valt att behandla åtskilliga olika teorier som kan förklara och ge ett teoretiskt komplement och djup till vår studie. Flera

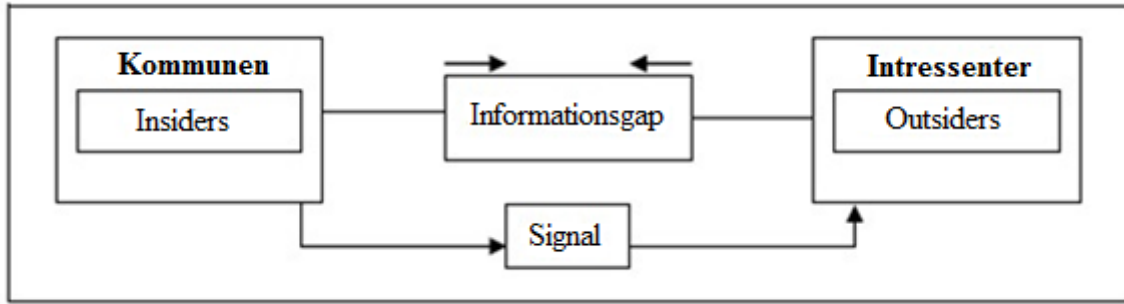
olika teoribildningar kan gemensamt ge en högre förklaringsgrad till empirin än en fristående (Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson, 2009; DiMaggio, 1995; Gray, Kouhy & Lavers, 1995).

Vi har valt att använda oss av agentteori för att förklara revisionens betydelse i förhållandet mellan principalen, i detta fall medborgarna, och agenten, i detta fall kommunen. Agentteorin utgår ifrån att alla människor handlar i ett egenintresse eftersom ansvaret för beslutsfattandet har flyttats över från principalen till agenten (Anthony & Govindarajan, 2007; Scott, 2011). Detta problem existerar i alla slags organisationer men kan te sig på andra sätt inom den offentliga sektorn (Zimmerman, 1977). Inom kommunerna är väljarna mycket betydelsefulla intressenter för politikerna då det är dessa som bestämmer om politikerna skall väljas om för en ny mandatperiod (Downs, 1957). Revisionens roll är att agera som en slags oberoende kontroll och övervakning åt principalen för att agenten inte ska missbruka sitt informationsövertag för egna intressen (Baber, 1983). Copley (1991) samt Ward et al. (1994) menar också att behovet av övervakning i kommuner ökar när tjänsterna som erbjuds av kommunerna med hjälp av skattemedel och avgifter ökar.



Figur 1. Informationsgapet.

Signalteorin kompletterar agentteorin. För att minska det informationsgap som existerar mellan agenten och principalen kan agenten skicka olika signaler till principalen. Signalteorin är baserad på det grundläggande antagandet att samma information inte är tillgänglig för alla parter på en marknad. Även om samma information skulle varit tillgänglig för samtliga parter skulle inte alla värdera informationen på samma sätt. Om man har asymmetrisk information kommer det leda till ett glapp mellan den perfekta informationen och den tillgängliga. (Vernimmen, Quiry, Le Fur, Dallochio & Salvi, 2005)



Figur 2. *Signalteori.*

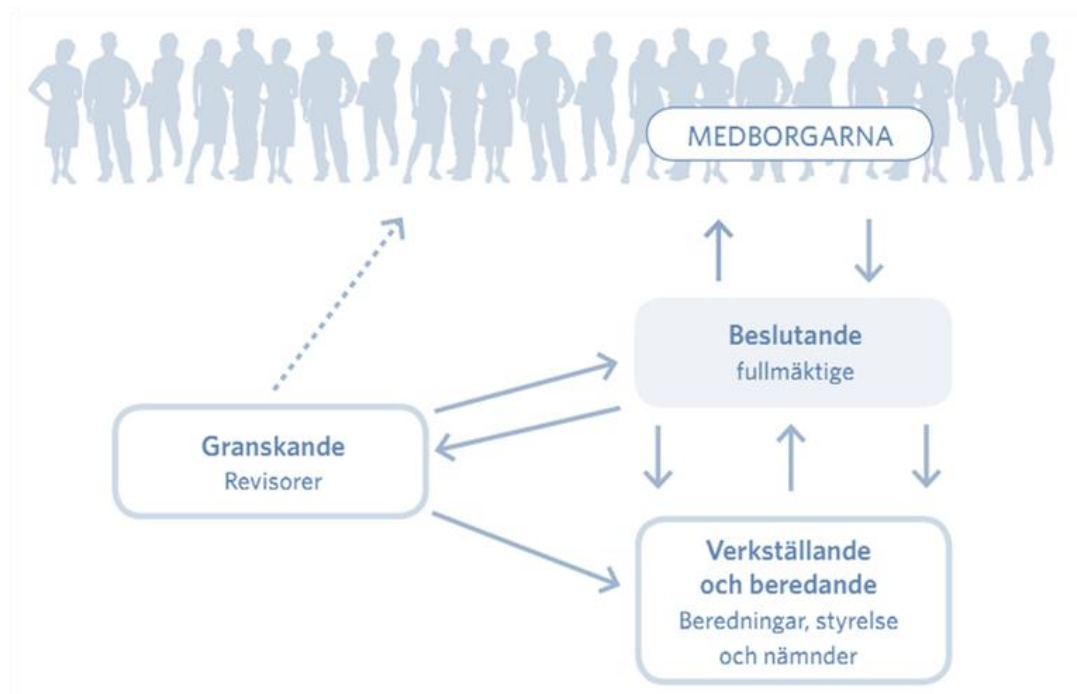
Den kommunala revisionen fungerar som en signal och kvalitetsstämpel för kommunens intressenter. Revisionen ger enkel och kortfattad information till medborgare och andra om hur läget är i kommunen samt hur verksamheten sköts. Agenterna är därför måna om att skicka ut positiva signaler som gör att intressenterna har fortsatt förtroende för beslutsfattarna (Vernimmen et al., 2005).

3. Institutionalia

Här ges en kortfattad presentation av grundläggande lagstiftning och normer inom kommunal verksamhet samt en kort förklaring om kommunernas uppbyggnad med fokus på den kommunala revisionen. Det ges även en kort förklaring om hur upphandlingar går till för att ge en grundkunskap som hjälper läsaren att förstå studien bättre.

3.1 Förtroendevalda och sakkunniga revisorer

Kommunerna ska på uppdrag från medborgarna och lagstiftarna genomföra sin verksamhet och ansvara för denna. Kommunerna finansieras främst som tidigare nämnts med hjälp av skatter, avgifter och bidrag. Den kommunala revisionen är en viktig del för att påvisa legitimitet och förtroende för kommunen och huvudsyftet är att ge medborgarna information om det ekonomiska läget. (Lundin, 1999; Sveriges Kommuner och Landsting, 2010; Tagesson & Eriksson, 2011) Skillnaderna mellan den kommunala revisionen och revision i privata bolag ligger bland annat i den offentliga insynen hos kommunen. Detta regleras i tryckfrihetsordningen, offentlighetslagen och sekretesslagen. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010)



Figur 3. Revisionsprocessen. Från *God revisionsred i kommunal verksamhet 2010*, s. 15 av Sveriges Kommuner och Landsting, 2010, Stockholm. Copyright Sveriges Kommuner och Landsting. Reproducerad med tillstånd.

Det finns dock fler betydande skillnader mellan privat och kommunal revision. Revisionsprocessen är uppbyggd genom att förtroendevalda revisorer väljs som sedan ska ta hjälp av sakkunniga (Cassel, 2000; Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). Det är kommunfullmäktige som utser minst fem förtroendevalda revisorer vars uppgifter är att granska styrelse och nämnder (KL 9 kap. 2 §), valet gäller sedan över en mandatperiod (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). I KL 4 kap. 6a § anges att den som är vald till ledamot och ersättare i fullmäktige inte kan väljas som förtroendevald revisor. Om man är vald till revisor kan man i sin tur inte väljas till ledamot eller annat styrelseuppdrag inom kommunen. Inte heller den som är redovisningsskyldig till kommunen kan väljas, dock med vissa undantag. Reglerna i KL 9 kap. 4-6 §§ samt 6 kap. 25 § är till för att undvika jäv, vilket uppstår när en förtroendevald revisor har ett intresse, engagemang, relationer eller annat samband till granskningen. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010) En förtroendevald revisor kan dock aldrig bli helt oberoende då de tillhör ett visst politiskt parti vilket emellertid inte innebär att de bryter mot jävsbestämmelserna (Cassel, 2000).

De förtroendevalda revisorerna har inget krav på tidigare utbildning inom ekonomi utan de väljs på grund av sin politiska förankring och kunskap om den politiska miljön (Cassel, 2000; Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). Vidare ansvarar de för revisionen, allt från planeringen till bedömningen i revisionsberättelsen (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001). Att de förtroendevalda själva ansvarar för all granskning anges i 9 kap. 7 § KL. Vid granskningen är det viktigt att de ska de följa god revisionssed för kommunal verksamhet. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010)

Sakkunniga revisorer ska biträda de förtroendevalda i den mån som krävs för att fullgöra granskningen i enlighet med god revisionsmed i kommunal revision enligt 9 kap. 8 § KL. Det är dock inte de som bär ansvaret då de endast ska granska det som ingår i uppdraget från de förtroendevalda revisorerna. Sakkunniga kan antingen anlitas genom befintliga revisionsbolag eller om kommunen upprättar ett eget revisionskontor. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010) Om de anlitas genom befintliga revisionsbolag ska som tidigare nämnts en upphandlingsprocess föregå i enlighet med LOU.

Enligt SKL är det viktigt att både de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga revisorerna är oberoende, vilket innebär att revisionen ska utföras objektivt och självständigt (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). Cassel (2000) menar dock att de förtroendevalda

revisorerna inte uppfyller de krav som ställs på oberoende. Eftersom de sakkunniga är anlidade av kommunerna blir förtroendet rubbat och objektivitet saknas (Lundin, 1999; Tagesson & Eriksson, 2011). Ett annat tecken på att oberoendet inte är uppfyllt är att de sakkunniga revisorerna endast indirekt kan granska de kommunala bolagen (Lundin, 1999). De förtroendevalda revisorerna saknar ofta den kompetens och kunskap som krävs för att själva kunna avgöra hur stor hjälp som fordras av de sakkunniga revisorerna (Cassel, 2000).

Nyman, Nilsson och Rapp (2007) menar att oberoendet hos revisorerna inte är det största problemet utan att det är ansvarsfriheten som kan vara ett hinder. De menar att det är mycket som tyder på att revisorerna frias från sitt ansvar på grund av sin politiska tillhörighet istället för att beslutet är baserat på relevanta faktorer i sammanhanget. Även Lundin (2010) är inne på samma spår men menar att kommuner i dagens samhälle omsätter så pass mycket pengar där hanteringen av dessa sker i många olika led och att det därmed är mycket svårt att ställa någon ansvarig för fel i granskningen.

Det är också essentiellt att sakkunnigrevisorerna har tillräckligt med kunskap och insikt samt betryggande erfarenhet av revision i kommunal verksamhet och systemets uppbyggnad för att tillförsäkra sig att revisionen genomförs grundligt. Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV) utövar certifiering av kommunala revisorer och för certifiering krävs en grundutbildning kombinerat med minst fem års praktiskt erfarenhet av kommunal revision (SKYREV, 2012). Det finns dock inget lagligt krav på att certifiering krävs för revision av kommunal verksamhet men många kommuner begär det ändå. Sakkunniga revisorer ska följa både god revisionssed för kommunal verksamhet samt FARs branschhänvisningar om god revisionssed. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010)

God revisionssed enligt FAR består av granskning, avrapportering samt den naturliga rådgivningen som uppstår vid ett revisionsuppdrag. Väsentlighet och risk är två viktiga begrepp när man diskuterar god revisionssed då det är viktigt att revisorn hittar väsentliga felaktigheter som påverkar intressenterna beslutsfattande. Gällande revisionsseden i kommunal verksamhet har denna inte ett lika starkt fäste då det inte existerar samma praxis som vid FARs goda revisionssed. (Cassel, 2000)

Revisorn ska även följa *god revisorssed* vilket innebär att revisorn ur ett etiskt perspektiv skall agera för att fortsätta vara oberoende och fastställa det förtroende en revisor har. God

revisorssed omfattar förutom oberoendet även kompetens och viss tystnadsplikt. Även saklighet, opartiskhet, objektivitet samt professionalitet ingår i den goda revisorsseden. (Cassel, 2000)

3.2 Upphandling

Upphandling av tjänster delas in i två olika typer av tjänster, A- och B-tjänster, där revision är en A-tjänst och därmed gäller de vanliga upphandlingsreglerna (Europaparlamentet, 2003). Grundläggande upphandlingsprinciper anges i 1 kap. 9 § LOU som inledningsvis säger att det inte får förekomma någon diskriminering, det vill säga att alla leverantörer ska ges lika förutsättningar och bemötas lika vid upphandlingsförfarandet. Vidare måste kommunen vara öppen med information kring upphandlingen samt genomförandet av denna och på så sätt skapa transparens för alla parter. Dessutom fastställs att kravspecifikationen och kraven på revisionsbolaget måste ha ett samband och slutligen gäller även principen om ömsesidigt erkännande, det vill säga att intyg och certifikat som utfärdas i en av EUs medlemsstater också gäller i övriga medlemsländer. (Konkurrensverket, 2010) Det är upp till kommunen och de förtroendevalda revisorerna att själva bestämma när och för hur lång tid en upphandling ska gälla då detta inte anges i KL, normalt är dock en tid på två till fyra år. Upphandlingen beställs och genomförs av de förtroendevalda revisorerna i kommunen men det är kommunen som är avtalspart. Valet kan sedan överklagas enligt LOU om någon av parterna anser att det mest förmånliga anbudet inte är det valda eller om upphandlingen inte skett i enlighet med LOU. Det är även möjligt att kommuner går samman och gör en gemensam upphandling, där valet i slutändan kan skilja sig åt mellan de olika kommunerna beroende på hur respektive kravspecifikation har sett ut. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001)

För att försäkra sig om att revisionen är oberoende är det viktigt att de förtroendevalda revisorerna vid upphandlingstillfället tydliggör omfattningen och inriktningen på uppdraget samt vilken rollfördelning som kommer att ske. Detta måste anges för att den sakkunniga revisorn ska kunna avgöra om det föreligger jäv eller inte. Det är även viktigt att ange vilka kompetenskrav som krävs av de sakkunniga. Andra förhållanden som ska framgå tydligt är vilka krav som ställs på genomförandet, organisationen samt tillgänglighet, kvalitetssäkring och oberoendeprövning. Slutligen ska det också framgå vilka krav på kommunikation, kontakter, avstämningar och rapportering som krävs. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010)

En möjlig uppdelning av uppdrag gällande revisionen av kommuners förvaltning enligt SKL (2010) är:

- risk och väsentlighetsanalys,
- årlig ansvarsgranskning av nämnder och styrelser,
- fördjupade granskningar,
- granskning av årsredovisning och delårsrapporter inklusive den sammanställda redovisningen och
- uppdragsledarskap.

Inom varje uppdragsdel är det lämpligt att kommunen anger vilka krav på kompetens och prisbild de har samt övriga eventuella krav. Kommunerna kan även ställa krav som inte är kopplade till en viss uppdragsdel, exempelvis en viss beredskap hos revisionsbolaget för att kunna hantera oförutsedda händelser. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001) När Sverige blev medlemmar i Europeiska Unionen (EU) ändrades lagstiftningen för att anpassas till EUs upphandlingsdirektiv och härmed skapades LOU, när en kommun anlitar ett externt revisionsbolag omfattas tjänsten av LOU. Bestämmelserna varierar beroende på upphandlingsvärdet, det vill säga tjänstens värde för hela avtalsperioden i förhållande till tröskelvärdet. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001)

De grundläggande upphandlingsprinciperna enligt SKL (2001) är att de konkurrensmöjligheter som finns ska utnyttjas samt att upphandlingen även i övrigt skall utföras affärsmässigt. Slutligen gäller även att anbudssökande och anbudsgivare ska behandlas utan ovidkommande hänsyn.

Gemensamt för alla upphandlingar som sker via LOU är att förfrågningsinnehållet ska innehålla:

- krav på leverantören,
- kravspecifikation eller uppdragsbeskrivning,
- utvärderingsgrund,
- kommersiella villkor och
- administrativa bestämmelser. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001)

3.2.1 Upphandling över tröskelvärdena

Tröskelvärdet under år 2012 är för upphandlande enheter och myndigheter gällande varor och tjänster för närvarande 3 795 080 kr (Konkurrensverket, 2012a). När det gäller upphandling med revisionskonsulter gäller lagen ”regler om tjänsteupphandling”. Öppen upphandling innebär att alla aktörer får lämna anbud. (Konkurrensverket, 2010) Det inte får förekomma någon kontakt eller förhandling mellan anbudsgivaren och säljaren när anbuden är lämnade (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001).

Selektiv upphandling sker i två steg, förfarandet innebär att alla leverantörer kan ansöka om att få delta men endast inbjudna anbudssökande får delta i upphandlingen. Annonsering ska ske där kraven ska vara specificerade och när anbuden är lämnade väljer kommunerna sedan ut det antalet leverantörer som anges i annonsen, minst fem aktörer, vilka uppfyller kriterierna. Om antalet kvalificerade anbud inte är över fem får kommunen ändå fortsätta upphandlingen. Även här är förhandling med leverantörer förbjudet. (Konkurrensverket, 2010) När det gäller upphandling av revisionstjänster i en kommun med ett fåtal antal byråer är selektiv upphandling inte aktuellt, däremot kan det vara ett aktuellt förfarande när man söker auktoriserade revisorer till kommunföretagen (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001).

Förhandlad upphandling innebär att kommunen bjuder in vissa revisionsbolag för djupare diskussioner kring tjänsten då det är svårt att specificera alla krav på uppdraget i annonsen. Annonseringen av tjänsterna ska ske genom blanketter och ska publiceras i Europeiska gemenskapens officiella tidning samt registreras i databasen Tenders Electronic Daily. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001)

Tidsfristerna vid upphandling över tröskelvärdet är relativt långa, vid öppet förfarande ska möjligheten att lämna anbud normalt uppgå till minst 52 dagar. Vid selektivt förfarande ska det uppgå till minst 37 dagar för anbudsansökan och 40 dagar för anbudsgivning, vilket totalt ger 77 dagar, liknande regler gäller för förhandlat förfarande. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001) Om upphandlingen förannonserats kan anbudstiden minskas med sju dagar och om det sedan annonseras elektroniskt kan anbudstiden minskas med ytterligare fem dagar. Vid speciella omständigheter kan ett påskyndat förfarande ske. (Konkurrensverket, 2010)

Förfrågningsunderlaget ska utformas i enlighet med europeiska tekniska specifikationer när det finns. Vid upprättandet är det viktigt att ta hänsyn till vilka krav som kommer att ställas på revisionsbolaget. I enlighet med upphandlingslagen kan kommunerna ställa krav på bolagens ekonomiska förhållanden, yrkesmässiga förhållanden etc. Huvudregeln är att anbud eller ansökningar ska lämnas skriftligt till kommunerna. Elektroniska anbud får endast lämnas om det kan säkerställas att innehållet inte röjs före öppningen av samtliga anbud. Kommunen ska i annonsen ange vad som gäller och på vilket sätt anbud ska lämnas. Inför varje upphandling ska ett protokoll med vissa uppgifter upprättas av kommunerna vilket framgår av 9 kap. 12 § LOU. Det som ska framgå av protokollet kan exempelvis vara vilka skäl som ligger till grund för att ett anbud förkastas om det anses vara onaturligt lågt pris. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001)

3.2.2 Upphandling under tröskelvärdena

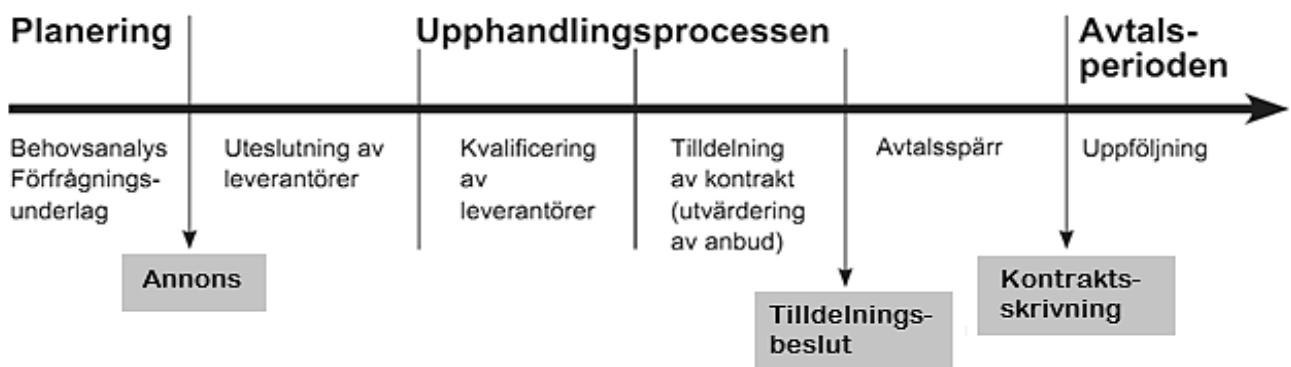
Om upphandlingens förväntade värde understiger tröskelvärdet kan kommunerna själva fritt välja mellan ett förenklat förfarande eller ett urvalsförfarande. Förhandlingarna mellan kommunerna och revisionsbolag är tillåtna. I den *förenklade upphandlingen* kan alla leverantörer medverka. De ska då avlämna anbud och kommunerna förhandlar sedan med en eller flera av anbudsgivarna. (Konkurrensverket, 2010)

Urvalsupphandling påminner mycket om selektiv upphandling, revisionsbolagen har rätt till att ansöka om att lämna anbud och därefter bjuder kommunerna in vissa bolag att lämna anbud. Det finns inga exakta regler om hur urvalet ska gå till men grundläggande upphandlingsprinciper vilka anges i 1 kap. 9 § LOU ska följas. (Konkurrensverket, 2010)

Det finns enligt Konkurrensverket (2010) ytterligare en typ av upphandling som är godtagbar om upphandlingsvärdet understiger 15 % av tröskelvärdet (LOU 15:3), nämligen *direktupphandling*, som innebär att det inte finns några krav på anbudens utformande eller upphandlingen som sådan. Dock bör prisjämförelser mellan de olika revisionsbolagen göras om det är möjligt och ett ramavtal bör eventuellt övervägas.

Det finns inga absoluta tidsfrister för upphandlingen men den ska vara skälig. Annonseringen ska ske ”i en allmänt tillgänglig elektronisk databas eller i annan form som leder till effektiv konkurrens”. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001) Kortare anbudstid än tio dagar är

dock inte tillåtet (Konkurrensverket, 2010). Oavsett upphandlingssätt ska anbudena rankas. Enligt SKLs skrift ”Upphandling av revisionstjänster” ska kommunen först och främst kontrollera att anbudet är fullständigt och innehåller begärda uppgifter. Sedan ska kommunen även kontrollera att bolaget har fullgjort sina skyldigheter gentemot samhället, det vill säga att skatter etc. är betalda samt att bolaget uppfyller övriga kvalifikationer så som kompetens och erfarenhet. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001) Om priset för tjänsten är den avgörande faktorn ska kommunen antingen ange hur de olika utvärderingskriterierna kommer att viktas, annars ska kriterierna anges i fallande prioriteringsordning. Utvärderingskriterierna ska som regel viktas inbördes och de får lov att anges som ett intervall där största tillåtna spridning ska fastställas. Vanligt är att man viktat de olika kriterierna utifrån ett 100-procentigt intervall. (Konkurrensverket, 2010) Upphandlingsprocessen tydliggörs nedan där de olika milstolparna i processen anges.



Figur 4. Upphandlingsprocessen. Från Upphandlingsreglerna – en introduktion, s. 10 av Konkurrensverket, 2010, Stockholm. Copyright Konkurrensverket. Reproducerad med tillstånd.

4. Teori

Här ges en presentation av de teorier och den tidigare forskning som berör studiens ämne. Därefter introduceras vår modell och de hypoteser som undersökningen avser att undersöka.

Den tidigare forskning som gjorts inom revisionsområdet är främst gjord utifrån ett perspektiv i den privata sektorn och för privata bolag. Mycket av det handlar om hur ett företag väljer revisionsbyrå och vilka kriterier de då utgår från (Guedhami et al., 2009; Hope et al., 2008; Knechel et al., 2008; Wang & Iqbal, 2006). Att det bedrivs mycket forskning på området kan delvis förklaras av att revisorn utgör en viktig del av de finansiella rapporternas trovärdighet (Guedhami et al., 2009).

Knechel et al. (2008) visar på att valet av revisor bland små företag utan lagstadgat krav på revision påverkas av storleken på företaget och antal anställda. När kravet på revision är lagstadgat spelar storleken och komplexiteten hos företaget stor roll samt behovet av extern finansiering.

Guedhami et al. (2009) menar att ju mer det statliga ägandet ökar inom privata bolag, desto mindre chans är det att bolaget väljer ett bolag som ingår i de fyra stora revisionsbyråerna (PwC, KMPG, Deloitte och Ernst & Young). Om graden av utländskt ägande ökar blir följden att möjligheten för att bolaget väljer ett av de fyra största revisionsbolagen större.

När det gäller forskning som gjorts inom det kommunala området är studierna mycket färre. Många av dem behandlar revisionskostnader och vad som påverkar priset för den kommunala externrevisionen (Bandyopadhyay & Kao, 2004; Copley et al., 1995; Giroux & McLelland, 2008; Johnson, 2001; Rubin, 1988; Simunic, 1980; Ward et al., 1994). En hel del behandlar också huruvida kvaliteten på revisionen når upp till samma nivå som i den privata sektorn. Revisionskvalitet kan definieras som sannolikheten att en revisor hittar och rapporterar felaktigheter i klienternas redovisning eller redovisningssystem (DeAngelo, 1981). Enligt Tagesson och Erikssons undersökning (2011) är revisionskvaliteten inom den kommunala sektorn inte tillräckligt hög då många revisorer inte påträffar relevanta felaktigheter som borde anmärkas.

Det har även gjorts en studie av Tate (2007) som behandlar valet av revisor i ideella organisationer, där man även kan jämföra resultatet med hur kommunerna väljer då kommunerna ska följa självkostnadsprincipen. Detta innebär att de inte skall kräva in mer skatter och avgifter av medborgarna än vad som krävs för att genomföra vissa aktiviteter. Tate menar att resultatet av hennes studie indikerar på att den operativa strukturen, ledningens rykte samt revisorsarvodet spelar stor roll när det gäller byte av revisionsbolag. Däremot finns det inte lika tydliga slutsatser när det endast gäller val av revisor. Här menar Tate att exempelvis organisationens storlek, förändring i intäkter, ledningens sammansättning och bolagets rykte kan spela in.

4.1 Vår modell

Vår modell utgår ifrån ett antal parametrar som vi tror är viktiga vid valet av revisionsbyrå baserat på tidigare forskning gjord inom såväl privat sektor som kommunal sektor. Vi använder oss av dessa parametrar för att undersöka om de uppnår vårt syfte genom ett antal hypoteser.

4.1.1 Pris

Som tidigare nämnts finns en hel del forskning när det gäller priset på revisionen inom den kommunala marknaden. En av de första betydelsefulla studier som gjordes inom revisionskostnader är Simunics (1980). Syftet med studien var att ge en ekonomisk analys av konkurrensen på revisionsmarknaden. Resultaten visade att revisionskostnaden påverkas av klientens komplexitet samt risk. Samtidigt visade han också på att Big 8-byråerna, numera Big 4, inte är associerade med ett högre pris.

Många av studierna som gjorts inom området för priset på revisionskostnaden handlar om vilka faktorer som påverkar priset. Rubin (1988) var en av de första som studerade revisionskostnader inom den kommunala sektorn och hans studie ses av många som en av de mest betydande inom området. Han använde sig av Simunics modell från 1980 som var anpassad efter den privata sektorn och applicerade den på prissättningen i den kommunala sektorn.

En viktig faktor som påverkar priset är storleken på kommunen. Ju större en kommun är, desto mer finansiella transaktioner har kommunen också vanligen vilket resulterar i att det

krävs mer tid och resurser att revidera dess verksamhet. Därför blir också revisionskostnaden högre för en stor kommun. (Rubin, 1988) Vidare är organisationens komplexitet en påverkande faktor då mer komplexa organisationer också kräver mer tid att revidera. I modellen för kommunala verksamheter mäts komplexiteten genom antalet enheter som kommunen består av samt antalet tjänster som en kommun erbjuder utöver de basala tjänsterna såsom exempelvis allmän skolundervisning och generell administration. Giroux och McLelland (2008) pekar samtidigt på andra faktorer som direkt påverkar revisionskostnaden i kommuner: skattesatsen, ändring i populationen, finansiell lönsamhet, val av revisionsbyrå samt antalet enheter som kommunen består av.

Johnson (2001) skriver i en artikel om prissättning på den kommunala marknaden att vissa revisionsbyråer kan få väldigt stora vinster genom att behålla kommuner som kunder år efter år. Revisionsbyråerna har möjlighet att ta ut en högre avgift än normalt för fortsatt engagemang om de initiala kostnaderna för att påbörja ett nytt engagemang är höga eller om kostnaden för att byta klienter är stora på marknaden. I en marknad med konkurrens resulterar detta i att konkurrerande revisionsbyråer i upphandlingen lägger ett så kallat inkilningspris, ett pris som är väldigt lågt i syfte att erhålla kommunen som klient. En stor andel av de initiala engagemangen som fanns med i Johnsons (2001) studie innehöll sådan inkilningstaktik.

Hypotes 1: Kommuner väljer oftast revisionsbyrå med lägst totalpris.

4.1.2 Revisionsbyrå

Många företagare väljer att anlita en specialiserad revisionsbyrå för att undvika felaktigheter, effektivisera arbetet och få en högre kvalitet (Dunn & Mayhew, 2004). DeAngelo (1981) är en av många som hävdar att Big 4 har en högre kvalitet på sitt revisionsarbete än mindre revisionsbolag. Även Ettredge, Kwon & Lim (2009) menar att om ett bolag önskar en högre kvalitet på revisionsarbetet kommer de att välja ett av de fyra stora revisionsbolagen då de har mer erfarenhet och kompetens vilket i sin tur leder till en högre kvalitet. Palmrose (1986) menar också att de stora revisionsbolagen kan tillhandahålla en högre servicenivå i revisionsarbetet än de mindre byråerna. Ytterligare en bidragande faktor till att Big 4 har en högre revisionskvalitet beror på att de investerar mer kapital i sitt rykte och att det därmed är av största vikt att de upptäcker de felaktigheter som förekommer i de finansiella rapporterna

(DeAngelo, 1981). De stora revisionsbyråerna har även lättare att påträffa fel då de ofta har större erfarenhet från tidigare liknande situationer (Owhoso & Messier Jr., 2002).

Att revisorerna ökar sin specialisering och på så sätt kan erbjuda högre kvalitet påverkar revisionsbolaget genom ökade kostnader då utbildningar etc. kostar. Målet är dock att det ska uppnås fler ekonomiska fördelar än nackdelar med specialiseringen då kostnaderna totalt sett för revisionsarbetet kan minskas (Hogan & Jeter, 1999). Palmrose (1986) anser att revisionsarvodena kan bli högre i samband med att revisorerna blir mer specialiserade och ger en högre kvalitet men det finns inget direkt påvisat samband mellan just pris och specialisering.

Att en revisor anses som specialiserad framgår av olika faktorer, den viktigaste faktorn är kunskapsgraden som dock är svårt att mäta (Balsam, Krishnan & Yang, 2003). Andra viktiga faktorer som Balsam et al. (2003) nämner är mängden marknadsandelar, antal och storlek på kunderna eller som Palmrose (1986) nämner, att byrån är ledande inom en bransch. Valet av revisionsbolag kan bero på revisionsbolagets erfarenhet och kompetens inom den tekniska delen där de stora bolagen oftast har större kompetens (Broye & Weill, 2008).

Vid val av revisionsbolag spelar ryktet en indirekt roll. När ett revisionsbolag är välkänt för hög specialisering bidrar det till att bolag hellre väljer det revisionsbolaget (Hogan & Jeter, 1999). Att ryktet spelar stor roll beror på att det både är svårt och kostsamt att utvärdera revisionskvaliteten och därmed söker företagare andra faktorer än kvalitet att utvärdera revisionsbolagen efter. När bolaget har en hög specialisering bland revisorerna är specialiseringen lättare att kontrollera och utvärdera för kunderna än kvaliteten på själva arbetet som revisionsbyrån utför. (DeAngelo, 1981)

I tidigare nämnda undersökning av Tate (2007) om ideella organisationer visade det sig att de som började med en oerfaren revisor och sedan bytte till en revisor som var mer erfaren inom det specifika området ofta upplevde en ökad revisionskostnad. Dock ansåg de flesta av organisationerna att fördelarna med en expertrevisor vägde upp för den extra kostnaden det innebar.

Det finns en skillnad mellan certifierade och auktoriserade revisorer. Auktoriserade revisorer har ofta en mer allmän kunskap och är inte specifikt inriktade på den kommunala revisionen.

Revisorer som är certifierade av SKYREV har mer branschspecifik erfarenhet även om de kan sakna viss erfarenhet av revision hos privata bolag. Enligt tidigare resonemang vore det bättre för en kommun att anställa en certifierad revisor för att uppnå högsta möjliga revisionskvalitet när man applicerar Dunn & Mayhews teori då de anser att det är bättre med specialisering än med en bred bas. (Dunn & Mayhew, 2004)

PwC är det revisionsbolag som har störst erfarenhet inom kommunal sektor då man 1996 förvärvade Komrev som är specialister inom kommunal revision och har över 60 års erfarenhet. Detta innebär att de står för en högre grad av specialisering och borde väljas när kompetenskravet är stort.

Hypotes 2: Det finns ett samband mellan vald revisionsbyrå och sannolikheten att man väljer utefter andra kriterier än pris.

4.1.3 Storlek på kommunen

Enligt Falkman och Tagesson (2008) så är stora organisationer mer utsatta för politisk uppmärksamhet då dessa har en mer uttalad effekt på samhället som sådant och därför också har fler intressenter som påverkar organisationen än små organisationer (Knox, Maklan & French, 2005). Stora organisationer är dessutom även vanligen mer övervakade och granskade i massmedia (Zarzeski, 1996).

Knechel et al. (2008) undersökning visar att valet av revisor i små privata bolag är förenat med komplexiteten i företaget, medelstora bolag väljer ofta utifrån sin skuldsättningsgrad och stora bolag väljer utifrån om de är ett publikt bolag eller ej samt deras nivå av osäkra lån. Resultatet innebär att olika stora bolag efterfrågar och värdesätter olika aspekter. Detta innebär att företag väljer olika revisionsbolag beroende på mål, där mindre företag uppskattar möjligheten att få hjälp med att förbättra den interna verksamheten och expertrådgivningen mer än stora bolag som efterfrågar specialistrevisorer och säkerställer möjligheten till externa lån.

Det är troligt att stora börsnoterade bolag väljer ett av de stora revisionsbolagen på grund av sin komplexitet i verksamheten, det internationella nätverket revisionsbolagen har samt den privata informationen i företaget (Broye & Weill, 2008). Ettredge et al. (2009) konstaterar en

liknande teori i sin artikel där de kommer fram till att det finns starka belägg för att kundens storlek är en avgörande faktor för om kunden väljer en av de stora revisionsbyråerna eller inte.

Hypotes 3: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar i kommuner med stor befolkning.

4.1.4 Skattekraft

Skattekraften beräknas genom att ta skatteunderlaget vilket består av kommuninvånarnas inkomster och beskattningsbara förmåner som sedan divideras med antalet invånare i kommunen (Halápi, 2008).

När en kommun har en låg skattekraft och kräver bidrag för sin finansiering kan det finnas belägg för en högre övervakning. Den högre övervakningen kan krävas för att bevisa att kommunen verkligen är i behov av de mottagna bidragen. Det är bevisat att revisionskostnaden ökar i likartad grad som mottagna bidrag (Deis & Giroux, 1992), vilket kan bero på att kommunen vill bevisa för övriga externa intressenter att de verkligen är i behov av bidragen (Blank, 2006).

Hypotes 4a: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar med en låg skattekraft.

Om en kommun har en hög skattekraft innebär detta att den har en stark ekonomi och kan finansiera sig själv utan bidrag från staten vilket leder till att behovet av kontroll minskar. Detta medför också att befolkningen i kommunen har ett större intresse för vad politikerna gör med deras pengar. Detta kan förklaras genom att det är invånarnas inkomstnivå som påverkar det ekonomiska intresset hos medborgarna (Jensen & Payne, 2005). Förutom att det ekonomiska intresset ökar växer även exempelvis valdeltagandet vid högre inkomstnivåer hos invånarna vilket i sin tur indikerar på ett intresse för kommunens val (Verba, Schlozman, Brady & Nie, 1993). Dessa faktorer leder fram till en motsatt hypotes:

Hypotes 4b: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar med en hög skattekraft.

4.1.5 Skattesats

Kommunerna finansieras främst av skatter vilka kommuninvånarna betalar och sedan fattar politikerna beslut inom vilket område pengarna skall användas. Det är likaledes politikerna som bestämmer på vilken nivå kommunalskatten ska ligga (Zimmerman, 1977). Om en kommuns skattesats ökar är det viktigt att politikerna kan visa för kommuninvånarna varför skatten ökar samt att pengarna går till angelägna frågor vilket innebär att behovet av övervakning och kontroll ökar (Ward et al., 1994). Förutom kontroll genom revision av kommunen sker det även granskningar utförda av media och andra intressenter som är engagerade i kommunen (Dittenhofer, 2001). Många kommuner hoppas på en svagare granskning av media om de lägger mer pengar på revisionen och på så sätt kan signalera kontroll till intressenterna (Blank, 2006).

En kommun som har högre skatter har ofta en högre efterfrågan på en revisionsbyrå med en hög kompetens och ett bra rykte. En möjlig förklaring till detta är att ju högre skatt invånarna tvingas betala desto större intresse och krav på övervakning infinner sig från medborgarnas sida. (Copley et al., 1995)

Hypotes 5: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar med en hög skattesats.

4.1.6 Finansiell styrka

Som tidigare nämnts kräver KL god ekonomisk hushållning från kommunernas sida. Downs (1957) pekar på att kommunpolitikerna vill bevisa sin effektiva användning av medborgarnas skattepengar för att öka chanserna till att bli omvalda vilket innebär att en kommun med bra ekonomi vill signalera detta positiva resultat för allmänheten. Organisationer med stabil ekonomi är de som lämnar mycket information om sin verksamhet för att visa att organisationen är välskött (Inchausti, 1997; Meek, Roberts & Gray, 1995), vilket även stöds av Watson, Shrives och Marston (2002) som menar att organisationer vilka har en bra finansiell ekonomi utsätts för högre granskning och därmed lämnar ut mer information. Anledningen till den höga informationsutlämningen är att skapa ett bra rykte och enligt signalteorin signalera bra kvalitet. Information är samtidigt relativt kostnadskrävande, något som inte leder till problem för en kommun som har bra ekonomi. (Ingram, 1984) Vidare

borde ett bra revisionsmässigt underlätta vid revisionen då informationen redan finns tillgänglig och därmed borde även revisionskostnaderna minska.

Hypotes 6a: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar vid en hög finansiell styrka.

När ekonomin i en kommun är undermålig är det vanligt att mycket information om situationen presenteras för att ge en förklaring till instabiliteten i ekonomin, vilket kan anses vara resursödslande (DeAngelo, DeAngelo & Skinner, 1994). En instabil ekonomi kan leda till högre bevakning från intressenter (Cassel, 2000; DiMaggio & Powell, 1983), vilket leder till att kommunerna vill visa att de både är ansvarstagande och trovärdiga (Ward et al., 1994). Att övervakningen ökar torde även leda till en mer omfattande revision. Desto sämre ekonomi desto högre är risken för att väsentliga fel vid en granskning uppstår vilket även det borde leda till högre granskningsinsatser. (Cassel, 2000)

Hypotes 6b: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar vid en låg finansiell styrka.

4.1.7 Politisk konkurrens

I Sverige sker politiska val vart fjärde år och då finns det en möjlighet att kommunledningen ändras. Politisk konkurrens innebär att många olika politiska partier har en chans att vara det styrande partiet i kommunen och att partierna även efter valet konkurrerar mot varandra. För att bli det styrande partiet i kommunen krävs det ett stort förtroende för partiet bland kommuninvånarna och det gäller för politikerna att uppnå största möjliga stöd för att kunna bli valda vilket är deras primära mål. (Downs, 1957) När det råder en hög politisk konkurrens är det vanligt att politikerna agerar i ett egenintresse samtidigt som det är väldigt viktigt att de når ut till sina väljare (Baber, 1983).

Hög konkurrens mellan politikerna gör det vanligt med misstro mellan dem samt att konflikterna ökar eftersom politikerna eftersträvar att bli valda. Därmed ökar ofta även övervakningen. De partierna som är i minoritet vill helt enkelt övervaka majoriteten (Zimmerman, 1977). En av orsakerna kan exempelvis vara för att hitta brister. Samtidigt vill

majoriteten öka övervakningen för att bevisa sin trovärdighet. Summan blir att omfattningen av revisionen ökar (Baber, 1983).

Ett parti som är i minoritet kan för egen vinnings skull försöka hitta brister i styrningen hos partiet med majoritet (Zimmerman, 1977). Det ledande partiet i kommunen kan känna ett behov av att bevisa sin trovärdighet mot väljarna för att kunna bli omvalda (Downs, 1957). Dock går enskilda politiker sällan emot beslut som är fattade av den egna partiledningen för att inte förstöra sina egna karriärmöjligheter. (Ingram, 1984)

När den politiska konkurrensen är stark finns det högre incitament till övervakning (Baber, 1983). Kommunerna har även en tendens att använda sig en revisionsbyrå som har ett gott rykte och är kända för hög kvalitet i sitt arbete. Detta beror på att kommunen vill visa för medborgare och andra intressenter att de styrande hanterar ekonomin väl. (Copley et al., 1995)

När ett maktskifte har skett i kommunen kan behovet för övervakning öka och därmed ökar även vikten av revisionen. Dessutom ökar osäkerheten bland politikerna när den politiska konkurrensen är hög då de måste arbeta hårdare för att bli omvalda. Därför är det viktigt för politikerna att visa att de är handlingskraftiga och gör ett bra jobb. (Baber, 1983) Detta kan leda till att omfattningen av revisionen ökar (Blank, 2006).

Blank (2006) menar att när ett maktskifte skett kan den nya ledningen vara osäker över hur kommunen har skötts och en mer omfattande revision kan därmed uppstå det första året. Detta kan bero på att den nya ledningen inte ska behöva stå till svars för den gamla ledningens misstag samt att gamla misstag upptäcks och korrigeras vilket får den nya ledningen i god dager. Genom en ökad revision kan även riskerna för ett Big Bath-liknande fenomen minska. Big Bath berör redovisningen där en ny ledning genom kreativ redovisning kan vidta vissa åtgärder vilket leder till en minskning av vinsten för nuvarande år och vinsten skjuts därmed till framtiden (Riahi-Belkaoui, 2005).

Hypotes 7a: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar vid stark politisk konkurrens.

Meningarna går dock isär om hur den politiska konkurrensen påverkar kravet av övervakning. Downs (1957) menar att pressen från kommuninvånarna och de styrande i kommunen minskar om den politiska konkurrensen istället är låg då partier inte behöver bevisa att de sköter sitt arbete på ett tillfredställande sätt som vid hög konkurrens. Detta leder till att kommunrevisionen kommer i skymundan jämfört med när den politiska konkurrensen är hög då kravet på övervakning sjunker. Om den politiska konkurrensen är obefintlig menar Baber (1983) att de valda politikerna kan ignorera sina vallöften efter valet men om konkurrensen däremot är hög innebär det att den höga övervakningen kräver att löftena uppfylls.

Hypotes 7b: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar vid svag politisk konkurrens.

4.1.8 Politisk sammansättning

Eftersom kommuner styrs av folkvalda politiker är det viktigt för politikerna att ta hänsyn till kommuninvånarnas intressen för att öka chansen att bli omvalda (Downs, 1957). Det är viktigt att politikerna framstår som pålitliga och kan bevisa att de gör ett bra arbete samt att de förvaltar kommunens pengar på bästa sätt. Då politiska partier har skiftande värderingar kan det även tänkas att de har delade uppfattningar på hur viktig kommunrevisionen är. (Cassel, 2000; Zimmerman, 1977)

Hypotes 8: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris påverkas av den politiska sammansättningen.

4.1.9 Antal inkomna anbud

För att mäta hur intensiv konkurrensen är hos de olika kommunerna kan ett mått vara antalet inkomna anbud per upphandling (Konkurrensverket, 2012a). När det inkommer många anbud till en kommun uppstår det ett utbudsöverskott. Det innebär att utbudet är högre än efterfrågan vilket kommer leda till att priserna sänks. (Bergh & Jakobsson, 2010) När det är hög konkurrens pressas priserna neråt utan att kvaliteten påverkas (Blank, 2006; Eklund, 2010). Eftersom att priserna automatiskt pressas neråt vid hög konkurrens kan kommunerna koncentrera sig på att utvärdera andra kriterier förutom pris.

Hypotes 9: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar med antalet inkomna anbud.

Slutligen finns det alltså viss motsättning mellan några av hypoteserna vilket vi är medvetna om. Dessa motsättningar är mellan hypotes 4a och 4b, 6a och 6b samt 7a och 7b. Detta behöver dock inte utgöra något problem, utan är endast ett resultat av att vi har använt oss av flera olika teorier som bas för våra hypoteser.

5. Empirisk metod

I detta kapitel redogörs för vår undersökningsmetod samt hur datainsamlingen har gått tillväga. Vidare redovisas för hur vi har operationaliserat uppsatsens frågeställning. Detta har gjorts genom en ansenlig dokumentstudie som omfattat alla Sveriges 290 kommuner.

5.1 Undersökningsmetod

Vi har valt att använda oss av en kvantitativ undersökningsmetod. Anledningen till detta är att den kvantitativa metoden ger viss bredd i motsats till den kvalitativa metoden. Kvantitativ metod är också att föredra när det gäller att finna en struktur i olika data, så som att finna likheter, olikheter samt mönster i insamlad data. Det är även viktigt att kunna förmedla informationen på ett effektivt vis så att även andra utomstående förstår sig på den. (Eggeby & Söderström, 1999) Den kvalitativa metoden är istället inriktad mot att ge en omfattande beskrivning av omgivningen och individen som är djupgående (Jacobsen, 2002). Vårt syfte för uppsatsen har som utgångspunkt att generalisera vilka faktorer som är essentiella vid valet av sakkunnig revisor och därmed revisionsbyrå, vilket gör att den kvantitativa metoden är lämplig.

5.2 Datainsamling

Underlaget till vår studie är dokument som är hämtade från Sveriges kommuner och som innehåller information om kravspecifikationer, anbud, utvärdering av anbud samt tilldelningsbeslut. Vissa handlingar såsom en del anbud har varit sekretessbelagda, vilket har gjort att vi inte har kunnat ta med dem i studien. Vi har fokuserat på den kommunala revisionen med kommunens räkenskaper och således inte kommunkoncernen och kommunens bolag. I de fall som upphandlingen har inkluderat båda har vi uteslutit data för de kommunala bolagen och endast använt oss av de som gäller för kommunen. Alla dokument är från det senaste upphandlingstillfället vilket innebär att dokumenten är från olika årtal i olika kommuner. Då vi försöker se om de finns några generella samband tycker vi inte att detta utgör något problem eftersom det inte borde vara några större variationer av utvärderingskriterierna från år till år.

Offentlighetsprincipen som råder för Sveriges kommuner har förenklat datainsamlingen avsevärt då vi haft rätt att skyndsamt få tillgång till den information som vi söker. Dock finns

givetvis risken för förseningar och motstånd kvar, vilket gör att insamling har gjorts i god tid för att undgå tidsbrist. E-mail har skickats ut till samtliga 290 kommuner med en förfrågan om att få tillgång till dokumenten som vi eftersöker. I de fall där vi inte fått något svar inom 7-14 dagar har ännu ett e-mail skickats ut som påminnelse till det första. Har svar fortfarande inte inkommit efter detta har ännu ett mail för påminnelse skickats. I de fall vi inte fått något svar inom ytterligare en till två veckor har vi markerat kommunen som bortfall. Totalt har alltså kontakt försökt skapats genom tre mail innan kommunen markeras som bortfall.

Statistik för de olika oberoende variablerna har samlats in från SCBs samt SKLs respektive hemsidor. Fakta om kommunrevisorernas ordförandes partitillhörighet har vi hämtat från respektive kommuns hemsida. I de fall vi inte har kunnat hitta informationen på hemsidan har mailförfrågan skickats till kommunens växel och svar har fått antingen direkt från denna eller från någon annan anställd på kommunen som har kunnat svara på våra frågor.

5.3 Operationalisering

5.3.1 Beroende variabel – lägst totalpris

I vår studie kommer den beroende variabeln i undersökningen att vara huruvida kommuner väljer det revisionsbolag med lägst totalpris eller ej. För att mäta detta kommer vi att jämföra de olika priserna som revisionsbolagen anger i sina anbud och sedan analysera vilket anbud som blev antaget. Ofta anger revisionsbolagen ett fastpris men även timdebitering anges i en del upphandlingar, i vår analys utgår vi främst från det fasta priset.

Vi kommer att koda materialet genom dummy-variabler där kommunen kodas med en 1:a om de har valt det revisionsbolag som lagt anbud med billigast totalpris. Om kommunen istället har baserat sitt val på andra faktorer vilket leder till att de inte valt det revisionsbolag med lägst pris kodas kommunen med en 0:a.

Vi har valt att ha pris som den beroende variabeln för att kunna mäta och genomföra analysen på bästa sätt. Nedan följer de oberoende variablerna i undersökningen och hur de mäts i studien.

5.3.2 Revisionsbyrå

För att mäta vilken revisionsbyrå som är vald vid de olika kriteriernas nivåer kommer vi även här att genomföra mätningen med hjälp av dummy-variabler. Mätningen kommer att ske genom att sätta en 1:a på alla kommuner som väljer PwC och en 0:a på övriga kommuner och sedan fortsätta på samma sätt för alla valda revisionsbolag. Vi kodar även materialet med revisionsbyrå med siffrorna 1-4 där kommuner som valt PwC kodas med en 1:a, kommuner som valt KPMG med en 2:a, kommuner som valt Deloitte med en 3:a och slutligen kommuner som valt Ernst & Young med en 4:a för att kunna jämföra vilket revisionsbolag som blivit valt vid de olika kriteriernas nivåer.

5.3.3 Storlek på kommunen

Storleken på kommunerna kommer att mätas med hjälp av befolkningsmängden i varje kommun vilket är ett vanligt mått att använda sig av vid denna typ av studier (Meek et al., 1995; Scott, 1994). Andra alternativ än att studera antalet invånare i kommunen för att mäta storleken kan exempelvis vara den geografiska storleken eller balansomslutningen i kommunen (Watson et al., 2002). Med tanke på vårt syfte anser vi att befolkningsmängden och därmed medborgarna är den relevanta variabeln och ger den mest rättvisa bilden för studien. Eftersom kommuner ska existera enligt självkostnadsprincipen har de inget vinstsyfte vilket gör att balansomslutningen inte blir en relevant variabel att mäta utifrån. Rubin (1988) menar dessutom att mätning av storleken utifrån befolkningsmängden är det mätningssätt som skapar minst avvikelser. Information om befolkningsmängden samlas från SCBs hemsida och gäller de senaste uppgifterna.

5.3.4 Skattekraft

Som nämnts tidigare mäts kommuners skattekraft genom att använda det totala skatteunderlaget i kommunen som sedan divideras med antalet invånare. Alternativet hade varit att mäta hur mycket bidrag kommunerna tar emot (Deis & Giroux, 1992; Falkman & Tagesson, 2008), vi anser dock att det inte är det mest relevanta måttet med tanke på vårt syfte. Informationen hämtas från SCBs hemsida.

5.3.5 Skattesats

Varje kommuns egen skattesats kommer att användas då det är kommunen själv som har möjlighet att bestämma denna. Detta innebär att landstingsskatten samt begravningsavgiften kommer att räknas bort för att uppnå högst möjliga objektivitet och jämförbarhet mellan kommunerna. En liknande studie har gjorts av Johnsen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri, (2004) i Finland och Norge där de valt att använda sig av denna typ av operationalisering. Eftersom dessa länder är väldigt lika Sverige anser vi att det är legitimt att använda samma typ av operationalisering här. Informationen som vi använder oss av hämtas även här från SCBs hemsida.

5.3.6 Finansiell styrka

För att mäta den finansiella styrkan hos kommunerna kommer vi att utgå från kommunernas soliditet, där måttet soliditet inklusive pensionsåtaganden före år 1998 används. Vi anser att detta tal är det som gör kommuners ekonomi bäst mätbar då kommuner som tidigare nämnts ska drivas enligt självkostnadsprincipen och därmed saknar ett vinstsyfte. Att vi tar hänsyn till även pensionsåtaganden före 1998 är för att uppnå en mer korrekt jämförelse där alla åtaganden som kommunen gjort räknas med. Data kommer att hämtas från SCBs hemsida.

5.3.7 Politisk konkurrens

För att mäta den politiska konkurrensen i kommuner kommer vi att studera om maktskifte har skett under senaste valet. Om maktskifte har skett kodas kommunen med en 1:a och om maktskifte inte har skett kodas dessa kommuner med en 0:a.

Vi kommer även att studera om kommunerna styrs av ett parti med majoritet- eller minoritetsstyre. Om det råder majoritet i kommunen kodas kommunen med en 1:a, om kommunen däremot styrs av ett parti i minoritetsläge kommer kommunen att kodas med en 0:a. Aktuell data angående den politiska konkurrensen hämtas från SKLs hemsida.

5.3.8 Politisk sammansättning

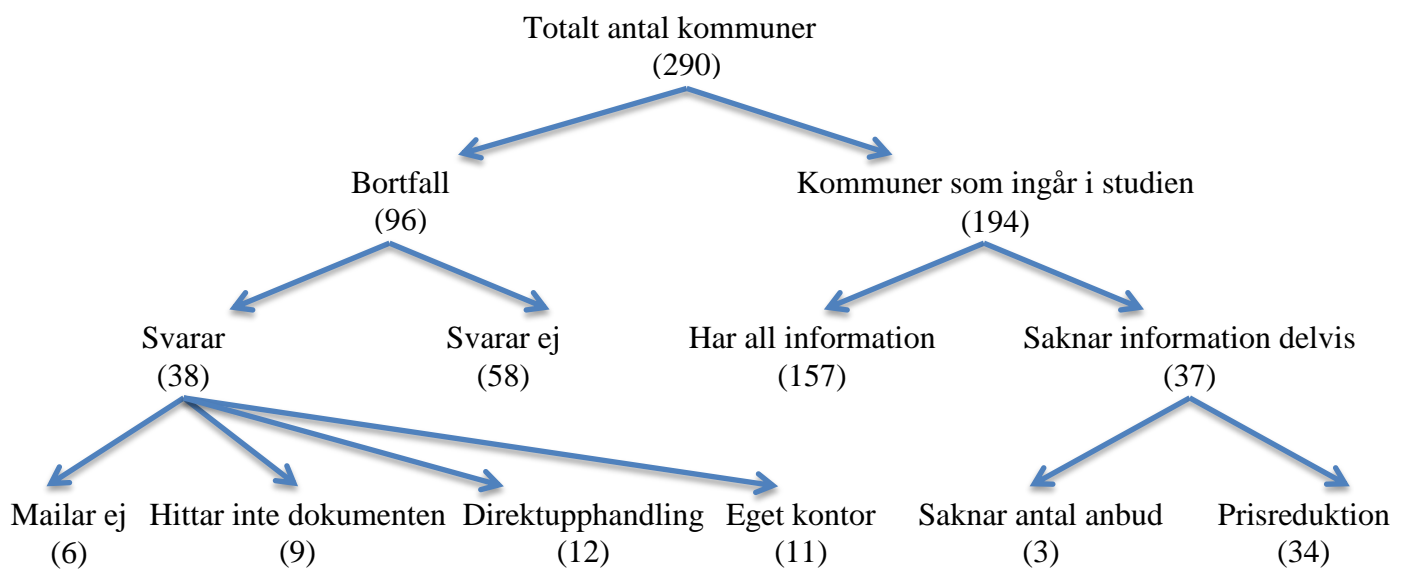
Politisk sammansättning kommer att mätas utifrån vilket block som är det styrande i kommunen. Vår indelning kommer att bestå av alliansen, vänsterblocket eller blandat styre. Kodningen sker genom dummy-variabler där blocket som styr kodas med en 1:a och de

övriga två blocken kodas med en 0:a. Uppgifterna hämtas från SKLs hemsida och är från senaste valet som genomfördes.

5.3.9 Antal inkomna anbud

Antalet inkomna anbud kommer att mätas genom att analysera informationen som finns i upphandlingsdokumenten som vi erhållit från kommunerna. Även vilka revisionsbyråer som har lämnat anbud kommer att noteras och kodas genom dummyvariabler där en 1:a innebär att revisionsbyrån i fråga har lämnat ett anbud på den aktuella kommunen medan en 0:a innebär att inget anbud lämnades.

5.4 Bortfall



Figur 5. Klassifikation av bortfall. Antalet kommuner visas inom parentes.

Som visas i figuren ovan ingår 194 kommuner av Sveriges 290 kommuner i vår studie, det vill säga totalt 66,9%. Av de 194 har vi full information om alla variabler på 157 stycken. Vi hade förväntat oss ett lägre bortfallsantal då det gäller offentliga handlingar som vi har efterfrågat men det finns dock ett flertal orsaker till dessa bortfall:

Six stycken av kommunerna mailar inte över dokument eller tar ut en taxa för att göra det. Då vår undersökning inkluderar så många kommuner från geografiskt vida platser har vi inte haft någon möjlighet att besöka kommunerna i fråga för att inkludera dem i studien.

Nio kommuner uppger att dokumenten inte går att hitta. Detta med anledning av att den som varit ansvarig för upphandlingen inte längre arbetar kvar på samma tjänst eller så vet man inte i en del fall om någon upphandling har gjorts överhuvudtaget.

Tolv kommuner uppger att de ligger under tröskelvärdet för offentlig upphandling och genomför därmed istället direktupphandling. Detta innebär att det inte finns några dokument tillgängliga som är relevanta för vår studie.

De 14 kommuner som ingår i Starev har egna revisionskontor som har till uppgift att granska kommunen. I vissa fall använder man sig dock av kommunens revisionskontor för att sköta granskningen av verksamheten, men upphandlar externt revisionsbolag till att granska kommunens räkenskaper. Elva kommuner uppger att man har kontor som sköter allt inom revision och inkluderas således inte i vår studie.

Utöver dessa bortfall finns också en del partiella bortfall där vi vid vissa kommuner inte har fullständig information om upphandlingen utan enbart en del av den information som vi behöver. Vi saknar viss information på 37 kommuner där anledningen är att tre kommuner inte har informerat oss om antal inkomna anbud samt 34 kommuner där man använder sig av prisreduktion i upphandlingen. Att vi inte har kunna få information om antalet inkomna anbud har oftast berott på att man inte sparat alla dokument, exempelvis har enbart vinnande anbud sparats för arkivering i ett flertal kommuner. Prisreduktion i sin tur innebär att man istället för att väga olika kriterier viktade i procent mot varandra ger en reducering på priset till de anbudsgivare som uppfyller ett kriterium. Den anbudsgivare som efter samtliga prisreduceringar erhåller det mest ekonomiskt fördelaktiga priset vinner upphandlingen. I de fall då vi i vår studie har tittat närmare på hur de olika kriterierna påverkar valet av revisionsbyrå har dessa 34 kommuner inte inkluderats då det är mycket svårt att mäta hur kriterierna prioriteras och viktas mot varandra samt jämföra dessa mot de övriga kommunerna som ej använder sig av prisreduktion.

5.4.1 Bortfallsanalys

För att analysera om vår bortfallsgrupp skiljer sig ifrån kommunerna som ingått i studien har en bortfallsanalys gjorts. Där har de oberoende faktorerna som vi har information om i samtliga 290 kommuner jämförts med hjälp av t-test för att signifikant testa skillnaderna

mellan grupperna. De variabler som vi har jämfört medelvärden för är: politiskt styre, maktskifte, minoritet, befolkningsmängd, skattesats, skattekraft samt soliditet.

Medelvärdet för båda grupperna visas i tabellen i bilaga 1. Värt att uppmärksamma är de kommuner som ingår i bortfallsgruppen tenderar att ha en något högre befolkningsmängd i medelvärde samt att de i genomsnitt har en något lägre soliditet. Ingen av variablerna i modellen visade dock på någon signifikant skillnad (bilaga 2), vilket innebär att vår bortfallsgrupp liknar kommunerna i studien på dessa oberoende variabler. Det gör att vi med större sannolikhet kan anta att bortfallsgruppen också upphandlar revision på ett likartat sätt och därför dra mer generella slutsatser av vårt resultat i studien.

6. Analys

Det empiriska materialet analyseras genom att utföra statistiska tester samt genom att jämföra det med teorin som beskrevs i kapitel fyra. Hypoteserna testas sedan för att se om dessa kan förkastas eller inte.

Då vi har ett stort antal observationer kan man anta att variablerna är approximativt normalfördelade vilket gör att användningen av parametriska tester går bra (Andersson, Jorner & Ågren, 2007). Kapitlet inleds med en del inledande statistik för att belysa hur situationen och fördelningen av kommunerna som kunder ser ut för respektive revisionsbyrå samt fördelningen eller medelvärdet för våra oberoende variabler. Analysen kommer att genomföras genom flera modeller i dataprogrammet SPSS genom att göra bivariata tester på insamlad data genom en korrelationsmatris samt en logistisk regressionsanalys. Efter detta görs kompletterande tester för de fall vi har hittat signifikanta samband och slutligen en hypotesprövning.

Vi har använt oss av tre olika signifikansnivåer. Den första som visar på starkast samband är $p < 0.01$ och den andra nivån är $p < 0.05$. Vi har valt dessa nivåer då dessa är väl vedertagna inom samhällsvetenskapliga studier som vår (Djurfeldt, Larsson & Stjärnhagen, 2010). Variabler som visat på en signifikansnivå där $p < 0.10$ har räknats som svagt signifikanta där ett statistiskt samband inte kan uteslutas helt och hållet.

På nästa sida visas en tabell med inledande statistik över våra variabler. Tabellen visar att PwC har lagt anbud på samtliga kommuner som vi har studerat utom fyra stycken. KPMG har också lagt anbud på väldigt många kommuner medan Deloitte, Ernst & Young och övriga lagt lite färre anbud.

Tabell 1. Beskrivande statistik av variablerna

Variabel	
Beroende variabel	
1. Lägst totalpris	
Billigast anbud (1)	138 (71 %)
Ej billigast anbud (0)	56 (29 %)
Oberoende variabler	
2. Kompetens	
Medelvärde	26,27
Standardavvikelse	19,98
3. Storlek	
Medelvärde	29 846
Standardavvikelse	43 524
4. Skattekraft	
Medelvärde	163 976
Standardavvikelse	20 228
5. Skattesats	
Medelvärde	21,56
Standardavvikelse	1,436
6. Finansiell styrka (soliditet)	
Medelvärde	7,32
Standardavvikelse	23,23
7. Politisk konkurrens	
Maktskifte skett (1)	61 (31 %)
Maktskifte ej skett (0)	133 (69 %)
Minoritetsstyre (1)	25 (13 %)
Ej minoritet (0)	169 (87 %)
8. Politisk sammansättning	
Vänsterblocket	75 (39 %)
Alliansen	88 (45 %)
Blandat	31 (16 %)
9. Antal lagda anbud	
PwC	190 (98 %)
KPMG	159 (82 %)
Deloitte	71 (37 %)
Ernst & Young	109 (56 %)
Övriga	11 (6 %)

Nedan visas en enkel tabell med statistik över antalet kommuner som respektive kommun har vunnit upphandling för samt hur stor andel av det totala som detta utgör.

Tabell 2. Översikt av revisionsbyråerna och deras vunna upphandlingar (n=194)

	Antal kommuner med billigast vinnande anbud	Antal kommuner med ej billigast vinnande anbud	Antal kommuner totalt med vinnande anbud
PwC	62 (63 %)	36 (37 %)	98 (51%)
KPMG	41 (85 %)	7 (15 %)	48 (24%)
Deloitte	13 (100 %)	0 (0 %)	13 (7%)
Ernst & Young	22 (63 %)	13 (37 %)	35 (18%)
Totalt	138 (71%)	56 (29%)	194 (100%)

Alla av de kommuner som ingår i vår studie har någon av de fyra stora revisionsbyråerna som revisionsbyrå. PwC är den mest framträdande revisionsbyrån och innehar precis över hälften av de kommuner som vi har i vår studie. KPMG innehar också många av kommunerna, medan Deloitte och Ernst & Young har något färre än de andra. I tabellen visas också att i 71 % av fallen så vinner det billigaste anbudet upphandlingen. Intressant är också att Deloitte endast har vunnit upphandlingen där revisionsbyrån lagt det billigaste anbudet.

6.1 Kommunernas kriterium

Kommunerna använder sig av ett flertal kriterier som viktas vid upphandlingen. Vi har valt att undersöka närmare vad medelvärdet för kriterierna är när respektive revisionsbyrå har vunnit upphandlingen för att se om det finns något samband mellan dessa kriterier och valet av revisionsbyrå.

6.1.1 Pris

Kommuner kan utvärdera anbuderna efter pris per timme eller ett fast pris för uppdraget. I vårt urval har vi valt att endast fokusera på det angivna fasta priset för att lättare kunna dra slutsatser. En nackdel med att bara utvärdera efter fastpriset är att revisionsbolagen kan beräkna olika antal timmar, vi har ändå valt detta då alla kommuner inte begärt in timpris vilket därmed hade försvårat utvärderingen avsevärt. Vi anser även att bristen på utvärderingen av antal timmar som uppstår här vägs upp vid utvärderingen av genomförandefasen.

6.1.2 Kompetens

Inom kompetens är det vanligt att kommunerna efterlyser teoretisk kompetens hos revisorerna. Kriteriet ska även spegla erfarenhet inom både allmän revision samt kommunal revision. Ofta finns det krav på att minst en revisor i teamet ska vara certifierad av SKYREV för att anbudet ska utvärderas. Även vilka specialistfunktioner som finns hos bolagen kan anges här, exempelvis om jurister eller skatteexperter finns. Det är alltså främst revisorernas utbildning samt erfarenhet som utvärderas i detta kriterium.

6.1.3 Genomförande

Det som utvärderas under detta kriterium är kvaliteten på arbetet, hur anbudsgivaren avser att genomföra uppdraget samt vilka metoder, arbetssätt och rutiner som man planerar tillämpa. Även tillgängligheten för rådgivning samt tillgång till specialistfunktioner utvärderas. Kommunen vill se att uppdraget utförs så som angetts i förfrågningsunderlaget samt att ställda krav uppfylls. Utöver detta är det även viktigt att lagar och regler följs.

6.1.4 Referenser

I vissa kommuner krävs det att revisionsbyråerna kan lämna referenser på tidigare uppdrag i andra kommuner. Utvärderingen kan bland annat ske genom att kontrollera att uppdraget genomförts inom tidsramen, hur de sakkunniga fungerat ihop med de förtroendevalda revisorerna, hur avstämning och utvärdering av tidigare uppdrag skett eller hur resultatet blev.

6.1.5 Övrigt

I kategorin övrigt har vi valt att lägga de kriterier som inte passar in i ovan nämnda kriterium. Det största kriteriet här innefattar en presentation av anbudet där kommunerna begärt en muntlig presentation av revisionsbolaget och dess upplägg. Detta är ett bra sätt för kommunerna att gardera sig och kontrollera att de uppfattat anbudet på rätt sätt. De kommunala revisorerna får även träffa de sakkunniga och kontrollera den personliga lämpligheten samt att revisionsbolagen har chans till att visa vilka de är och vad som skiljer ut deras företag från de övriga.

Kategorin övrigt kan även innefatta viss utbildning för de förtroendevalda revisorerna. Där sker utvärderingen efter hur många utbildningar som är inkluderade, hur omfattande dem är samt hur många gånger per år utbildningarna sker.

Slutligen bör tilläggas att samtliga kommuner först har en lista med skallkrav som ska uppfyllas för att anbudet skall utvärderas. Om denna lista exempelvis har hårda krav på kompetens och revisionsbolaget klarar detta steg är det möjligt att kriteriet kompetens sedan inte finns med i själva utvärderingsfasen vilket är den vi studerar. Det bör även nämnas att kommuner skiljer sig åt i vad de inkluderar i olika kriterier. I vissa upphandlingar finns alltså kriterier som benämns under en rubrik men enligt andra kommuner benämns under en annan rubrik. Vi har försökt att klassificera dem på liknande sätt utefter vad Sveriges kommuner och landsting anser ingår under respektive kriterium för att få en mer trovärdig och rättvisande analys.

Tabell 3. Medelvärde för kommunernas kriterier vid vinnande upphandling för respektive revisionsbyrå (n=162)

		N	Medelvärde i %	Standard-avvikelse	Minimum	Maximum
Pris	PwC	78	40,96	26,15	0	100
	KPMG	42	48,54	28,44	0	100
	Deloitte	10	64,00	31,69	30	100
	Ernst & Young	32	45,03	26,78	0	100
	Totalt	162	45,13	27,58	0	100
Kompetens	PwC	78	26,97	19,43	0	100
	KPMG	42	24,93	22,95	0	75
	Deloitte	10	18,35	17,40	0	43,5
	Ernst & Young	32	28,77	17,89	0	80
	Totalt	162	26,27	19,98	0	100
Genomförande	PwC	78	24,41	16,09	0	70
	KPMG	42	22,02	20,12	0	75
	Deloitte	10	13,90	13,54	0	30
	Ernst & Young	32	17,48	16,68	0	65
	Totalt	162	21,77	17,37	0	75
Referenser	PwC	78	5,97	10,69	0	50
	KPMG	42	4,95	9,38	0	30
	Deloitte	10	3,75	6,37	0	17,5
	Ernst & Young	32	8,44	12,92	0	50
	Totalt	162	6,06	10,64	0	50
Övrigt	PwC	78	1,42	7,52	0	60
	KPMG	42	0,95	3,53	0	15
	Deloitte	10	0,00	0,00	0	0
	Ernst & Young	32	0,31	1,77	0	10
	Totalt	162	0,99	5,57	0	60

Tabellen ovan visar vilka kriterier i procent som är medelvärdet vid kommuners val av revisionsbolag. Det kan utläsas att när PwC väljs har kommunerna i genomsnitt 40 % viktat på pris. Detta innebär att PwCs totalpris för uppdraget spelar en mindre roll än för Deloitte

som väljs när kommunerna utvärderar bolagen efter 64 % krav på pris. Deloitte har då större chans att bli valda om de har ett lägre totalpris än övriga byråer. I vår undersökning kan vi även se att Deloitte inte har lämnat anbud om kriteriet pris har understigit 30 % av utvärderingen vilket kan signalera att Deloitte är medvetna om att de oftast väljs av kommuner som lägger stor vikt på priset och har en strategi för vilka kommuner de ska lägga anbud. Det signifikanta sambandet mellan priset och valda revisionsbyråer är 6,8 %.

Vad gäller kompetens är det Ernst & Young, tätt följt av PwC och KPMG, som motsvarar kommunernas krav på kompetens bäst. Deloitte ligger här sist och vinner därmed inte upphandlingen lika ofta när kravet på kompetens är högt. I genomförandefasen har PwC bäst sannolikhet att bli vald hos kommuner med hög procentsats på genomförande följt av KPMG och Ernst & Young. Även här ligger Deloitte snäppet under övriga revisionsbyråer. Vad gäller referenser är det jämnt mellan bolagen, där Ernst & Young väljs först när referenskravet är högt. Även när kommunerna värderar efter övriga kriterier är det väldigt jämnt mellan bolagen och ingen större skillnad är framträdande. Dessa kriterier har inte visat några signifikanta skillnader vilket innebär att vi statistiskt inte kan säkerställa skillnaderna och uttala oss om hur det ser ut.

Tabell 4. Översikt över hur kommuner använder kriteriet pris (n=162)

%	N	Medelvärde	Minimum	Maximum
0	3	,50	0	1
15	3	,67	0	1
20	14	,79	0	1
23	1	0,00	0	0
25	17	,47	0	1
30	40	,60	0	1
35	8	,63	0	1
38	1	0,00	0	0
40	26	,69	0	1
45	1	1,00	1	1
50	5	,80	0	1
60	11	,91	0	1
70	3	,67	0	1
80	1	1,00	1	1
90	1	1,00	1	1
100	26	1,00	1	1
Total	162	,71	0	1

Tabellen ovan visar hur stor andel kriteriet pris är hos de respektive kommunerna som inte har prisreduktion. Den visar även hur många som väljer det billigaste anbudet eller inte vid en viss procentsats. Det är totalt 26 kommuner som utvärderar sina anbud efter 100 % på pris, det vill säga att här vinner alltid det anbud som har lägst totalpris automatiskt. Kommuner som har kriteriet pris på 50 % eller mer är totalt 47 kommuner. När kriteriet pris är så pass stort innebär det att risken för att kommunerna endast väljer efter billigaste anbudet markant ökar mot lägre priskriterier som ligger under 50 %. Detta bevisas i vår undersökning då alla kommuner som har haft 80 % eller mer på priskriteriet har valt det billigaste anbudet. Totalt av dessa 47 kommuner med över 50 % priskriterium är det nästan 80 % av kommunerna som har valt det billigaste alternativet. Vi kan även utläsa att av våra 162 kommuner är det endast fyra kommuner som inte utvärderar anbuderna alls efter pris. Det bör även tilläggas att priskriteriet är oväsentligt om alla anbud rankas lika vid de andra kriterierna och att det då automatiskt blir billigaste anbudet som vinner.

6.2 Antal inkomna anbud

Tabell 5. Antal inkomna anbud ställt mot val av billigast anbud

Antal anbud	N	Medelvärde	Standardavvikelse	Standardfel	95% konfidensintervall		Minimum	Maximum
					Lägre	Högre		
1	13	1,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1	1
2	52	0,75	0,44	0,06	0,63	0,87	0	1
3	87	0,69	0,47	0,05	0,59	0,79	0	1
4	35	0,60	0,50	0,08	0,43	0,77	0	1
5	3	1,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1	1
Totalt	190	,71	,45	,03	,65	,78	0	1

Tabellen ovan visar hur antalet inkomna anbud påverkar om det billigaste anbudet väljs eller inte väljs. Här syns att det är 13 stycken kommuner som bara har fått ett anbud, det vill säga det billigaste anbudet väljs automatiskt. Sedan sjunker siffran från 100 % som väljer det billigaste anbudet ner till endast 60 % som väljer det billigaste anbudet när det är fyra inkomna anbud. Detta tyder på att mer konkurrens, det vill säga ju fler inkomna anbud en kommun får, ju mindre roll spelar priset. Värt att notera är dock att de tre kommuner som fått in fem anbud har alla valt det billigaste alternativet vilket ger en motsatt effekt. Detta kan eventuellt bero på att processen blir komplicerad vid många anbud och att kommunerna anser att det blir för många anbud att utvärdera och går därför övervägande endast på priset när man ska besluta vilken revisionsbyrå man ska använda sig av.

6.3 Korrelationsmatrix

Tabell 6. Korrelationsmatrix (n=194)

Spearman		Billigaste anbudet vinnare	Makt- skifte	Minoritet	Befolknings- mängd	Skattesats	Skatte- kraft	Soliditet	Antal anbud
Billigaste anbudet vinnare	Korrelations- koefficient	1							
Maktskifte	Korrelations- koefficient	,057	1						
Minoritet	Korrelations- koefficient	-,065	,021	1					
Befolkningsmängd	Korrelations- koefficient	-,222**	-,122*	,016	1				
Skattesats	Korrelations- koefficient	,130(*)	,196**	,010	-,496**	1			
Skattekraft	Korrelations- koefficient	-,196**	-,150*	-,072	,575**	-,406**	1		
Soliditet	Korrelations- koefficient	-,113	-,178**	,051	,405**	-,456**	,223**	1	
Antal inkomna anbud	Korrelations- koefficient	-,152*	-,088	,037	,210**	-,160*	,073	,110	1

(*) Korrelationen är signifikant vid 0.10

* Korrelationen är signifikant vid 0.05

** Korrelationen är signifikant vid 0.01

Dummy-variabler är inkluderade i modellen (Alliansen, Västersblocket, Blandat styre, PwC, KPMG, Deloitte, Ernst & Young, Opposition, Ej opposition, Opolitisk)

I korrelationsmatrisen ovan visas vilka variabler som har signifikant samband med vår beroende variabel som är att kommunen har valt det billigaste anbudet. Här framkommer att ingen signifikans kan visas vad gäller maktskifte och minoritet. Däremot visar befolkningsmängden och skattekraften på ett tvåstjärnigt signifikant samband medan skattesatsen visar en svag tendens till korrelation på under 10 %. Soliditeten visar inte på någon signifikans och antal inkomna anbud visar enstjärnigt signifikant samband.

Enligt korrelationsmatrisens utfall skulle minoritetsstyre i en kommun göra att sannolikheten för att man väljer det billigaste anbudet minskar. Vidare säger tabellen att ju högre befolkningsmängden är, desto mer sannolikt är det att man inte väljer det billigaste anbudet. Dessutom visas att ju högre skattekraft man har i en kommun, desto mer sannolikt är det att man inte väljer det billigaste anbudet. Slutligen, ju fler inkomna anbud en kommun har under upphandlingen, desto större är chansen att man inte väljer det billigaste anbudet.

Utöver dessa signifikanser för vår beroende variabel har en hel del andra signifikanser mellan de oberoende variablerna hittats i korrelationsmatrisen. För att säkerställa att de oberoende variablerna inte mäter samma sak har en linjär regressionsanalys gjorts. Denna visade på att toleransvärdena (VIF-värdena) för alla variabler var låga, mellan 1-1,8, vilket innebär att vi kan inkludera alla våra variabler i en och samma modell utan att dessa påverkar varandra på ett missvisande sätt och snedvrider resultatet.

6.4 Logistisk regressionsanalys

Vi har valt att genomföra en multivariat analys i form av logistisk regression som komplettering till korrelationsmatrisen. Vi valde denna modell då den beroende variabeln är binär.

Den logistiska regressionen är utförd enligt fyra olika modeller. Den första av modellerna inkluderar alla våra variabler och alla kommuner som ingått i studien. I den andra modellen har vi valt att utelämna alla dummyvariabler för att se om detta kan ha någon effekt på modellen. Vidare har den tredje modellen utformats utan de 13 kommuner som bara fick ett inkommet anbud men med alla variabler. Vi valde att använda oss av denna modell då de 13 kommunerna automatiskt valt det billigaste anbudet och på så sätt inte har kunnat göra ett aktivt val i frågan. Slutligen har den fjärde modellen uteslutit de 13 kommunerna som bara

fick ett anbud samt även uteslutit alla dummyvariabler. Nedan visas de variabler som vi har inkluderat i modellen samt resultatet.

I de fall då vi har dummyvariabler har en av variablerna utelämnats och fungerar som referenskategori. Dessa har varit blandat styre, PwC samt opolitisk ordförande för kommunrevisionen. Enligt tabellen har minoritetsstyre ett svagt signifikant samband på 10 % -nivån i modell 1 där också KPMG och antal anbud visar på signifikant samband. Minoritet och antal anbud visar på negativt samband medan KPMG visar på ett positivt samband gentemot PwC. De kommuner som KPMG vinner upphandlingarna för skiljer sig alltså på något sätt från de kommuner där PwC vinner upphandlingen. Vi ska senare undersöka detta närmare.

Modell 1 har kunnat förutspå 14 stycken av de anbud som ej var det billigaste, vilket är 25,9 %. Samtidigt har 124 av de billigaste vinnande anbuden kunnat förutspås som vinnare vilket ger 92,5 %. Det gör att den genomsnittliga procenten för modellen är 73,4 % korrekta bedömningar.

Modell 1 har ett förklaringsvärde på 24,5 % enligt Nagelkerke R^2 . Modellen förklarar med andra ord en del men långt ifrån allt som påverkar valet av revisionsbyrå. Vidare tester kommer att göras i envägs variansanalys (ANOVA). Detta testar skillnaden i medelvärden och analyserar spridningen för fler än två populationer (Djurfeldt, Larsson & Stjärnhagen, 2010).

För modell 2 utan dummyvariablerna kunde endast ett svagt samband för soliditeten visas. Antal anbud hade alltså inget signifikant samband i denna modell. I den tredje modellen har KPMGs positiva samband gentemot PwC ökat och visar på tvåstjärnig signifikans. I modell 4 har vi inte kunnat hitta några signifikanta samband.

Tabell 7. Resultatet av den logistiska regressionsanalysen. Beroende variabel: Billigaste anbudet vinnare

	Modell 1 (n=190)		Modell 2 (n=190)		Modell 3 (n=177)		Modell 4 (n=177)	
	B-koefficient	Standardfel	B-koefficient	Standardfel	B-koefficient	Standardfel	B-koefficient	Standardfel
Befolkningsmängd	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
Skattesats	,094	,180	,069	,166	,082	,205	,039	,188
Skattekraft	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
Soliditet	-,003	,009	-,007(*)	,009	-,007	,009	-,008	,009
Antal anbud	-,511*	,222	-,358	,201	-,260	,249	-,157	,228
Alliansstyre	,604	,578			,787	,579		
Vänsterstyre	,056	,559			,110	,571		
Maktskifte	,320	,425			,121	,427		
Minoritet	-,947(*)	,506			-,691	,519		
KPMG	1,272*	,497			1,291**	,489		
Deloitte	20,715	10896,216			20,663	10929,139		
Ernst & Young	,428	,480			,332	,477		
Opposition	-19,094	22466,488			-18,775	28018,431		
Ej opposition	-18,824	22466,488			-18,489	28018,431		
Konstant	20,322	22466,488	1,914	4,756	19,299	28018,432	1,782	5,295
Modell Chi-2	34,491**		14,225*		32,098**		10,456*	
Rätt förutspått	73,4 %		72,1 %		72,3 %		70,6 %	
Nagelkerke R²	,245		,104		,235		,081	

Jämfört med blandat styre, PwC och opolitisk ordförande i kommunstyrelsen.

(*) Korrelationen är signifikant vid 0.10

* Korrelationen är signifikant vid 0.05

** Korrelationen är signifikant vid 0.01

6.4.1 Vad skiljer KPMG?

Tabell 8. Medelvärde för de olika kriterierna utifrån när KPMG lagt anbud eller ej. (n=159)

		N	Medelvärde	Standard- avvikelse	Maximum
Pris	Inget anbud	23	41,65	29,34	100
	Lagt anbud	136	45,91	27,47	100
	Totalt	159	45,29	27,70	100
Kompetens	Inget anbud	23	31,09	24,01	100,0
	Lagt anbud	136	25,11	18,98	80,0
	Totalt	159	25,97	19,81	100,0
Genomförande	Inget anbud	23	21,00	19,00	70,0
	Lagt anbud	136	22,02	17,30	75,0
	Totalt	159	21,87	17,50	75,0
Referenser	Inget anbud	23	5,22	11,92	50,0
	Lagt anbud	136	6,22	10,52	50,0
	Totalt	159	6,08	10,70	50,0
Övrigt	Inget anbud	23	1,09	5,21	25
	Lagt anbud	136	1,00	5,71	60
	Totalt	159	1,01	5,62	60

För att försöka förklara varför KPMG skiljer sig mot PwC har vi analyserat hur kommunernas kriterier ser ut när KPMG väljer att lägga ett anbud. I vårt underlag har KPMG valt att lägga 136 stycken anbud och inte lagt anbud på 23 stycken kommuner. Enligt analysen väljer KPMG att lägga anbud när kommunerna utvärderar anbuden efter cirka 46 % på priset, vilket innebär att de föredrar ett fokus på ett lågt totalpris. Medelvärdet för kompetenskravet är cirka 25 % mot de cirka 31 % när KPMG inte lägger anbud. Det finns här ingen specifik skillnad när det gäller genomförande, referenser eller övrigt.

Det bör dock noteras att ingen av skillnaderna här visar på något signifikant samband vilket kan innebära att KPMG väljer kommuner slumpvis eller efter egna personalresurser, något som vi inte har haft möjlighet att undersöka vidare i denna uppsats.

6.5 Hypotesprövning

I tabellen nedan presenteras alla hypoteser, vilka oberoende variabler som använts samt huruvida hypoteserna förkastas eller ej.

Tabell 9. *Sammanfattning av hypoteser*

Hypotes	Oberoende variabler	Förkastas/förkastas ej
1	Beroende variabel – Pris	Förkastas ej
2	Revisionsbyrå	Förkastas ej
3	Befolkning	Förkastas tills vidare
4a och b	Skattekraft	Förkastas
5	Skattesats	Förkastas
6a och b	Soliditet	Förkastas
7a	Maktskifte och minoritet	Förkastas ej tills vidare
7b		Förkastas
8	Styrande block i kommunen	Förkastas
9	Antal inkomna anbud	Förkastas ej tills vidare

Flertalet av variablerna i vår modell visade inte på signifikans i den bivariata analysen eller i den multivariata analysen. När det gäller hypoteserna 3, 4a, 4b, 5, 6a, 6b, 7b, samt 8 har vi inte lyckats visa på något statistiskt säkerställt samband. Dessa lämnas alltså åt sidan och vi kommer här endast att gå vidare med de variabler som har visat ett signifikant samband i någon av analysmodellerna.

Hypotes 1: Kommuner väljer revisionsbyrå med lägst totalpris. Kommunerna väljer i 71 % av fallen det billigaste anbudet och i 29 % av fallen ej det billigaste. Då bortfallsgruppen inte visade på några signifikanta skillnader i de oberoende variablerna som vi hade information om går det att dra generella slutsatser om att utfallet ser liknande ut för alla Sveriges kommuner. Vi väljer därför att inte förkasta hypotesen.

Hypotes 2: Det finns ett samband mellan vald revisionsbyrå och sannolikheten att man väljer utefter andra kriterier än pris. I den logistiska regression visades att det finns signifikanta skillnader mellan PwC och KPMG, både i modell 1 men även i modell 3 där skillnaden visade sig ha en tvåstjärnig signifikans. Det bevisar att det inte alltid är priset som avgör, även kompetens, genomförande, referenser eller övrigt som kan spela in vid val av revisionsbyrå.

Hypotes 7a: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar vid stark politisk konkurrens. Enligt modell 1 i den logistiska regressionsanalysen finns

det ett svagt signifikant samband vilket gör att hypotesen inte kan förkastas för tillfället. Gällande maktskifte har vi inte kunnat hitta ett signifikant samband.

Hypotes 9: Sannolikheten att kommuner väljer revisionsbolag utifrån andra kriterier än pris ökar med antalet inkomna anbud. Då antal anbud visar på negativ korrelation med billigaste anbud både i korrelationsmatrisen och i den logistiska regressionen, modell 1, väljer vi att inte förkasta hypotesen. I modell 2, 3 och 4 syns dock inte sambandet.

7. Slutsats

I det sista kapitlet ges en kort sammanfattning av de resultat som framkommit i analysen. Därpå redogörs för slutsatser och reflektioner innan förslag till fortsatt forskning ges.

De huvudsakliga resultaten av vår studie är att pris, minoritetsstyre och antal anbud kan påverka valet av revisionsbyrå då det är här vi har hittat signifikanta samband. Dessa resultat utvecklas vidare nedan.

7.1 Pris och revisionsbyrå

Som mycket av teorin pekar på väljer kommuner oftast revisionsbyrå utefter pris vilket kan ses i en sammanställning av vår data. Det är ungefär 71 % (138 av 194) av kommunerna i vårt material som har valt det billigaste alternativet i upphandlingarna.

Detta kan bero på att det är smidigt och lätt att endast utvärdera efter pris. Att endast välja utefter pris kan dock tänkas ge en lägre kvalitet på arbetet (U.S General Accountability Office, 1987), vilket kan påverka hur invånarnas krav tillgodosöks när det gäller tillförlitligheten på revisionen. Det står såvida klart att när utvärderingen ej sker omsorgsfullt kan detta leda till en lägre kvalitet på arbetet vilket ger slutsatsen att det inte är optimalt att endast välja efter pris. Enligt Tagesson och Eriksson (2011) är den svenska revisionskvaliteten inom den kommunala sektorn inte tillräcklig då alla väsentliga felaktigheter inte upptäckts. Att det faktiskt är hela 71 % av kommunerna som väljer efter pris kan vara en del av förklaringen till detta.

I de fall där man inte huvudsakligen väljer efter kriteriet pris finns det resultat som visar på att revisionsbyrå kan ha betydelse. Det betraktas vara bra att anlita en känd revisionsbyrå och Big 4 anses ha en högre kvalitet på sitt revisionsarbete än övriga mindre byråer (DeAngelo, 1981). I Sverige är det bara dessa revisionsbyråer som reviderar kommuner, trots att andra mindre byråer försöker ta sin in på marknaden. Att det endast är Big 4 som anlitas kan bero på att de har mer erfarenhet inom kommunal redovisning och revision (Owhoso & Messier Jr., 2002), eller att de besitter mer kompetens inom området och att de står för en högre grad av specialisering (Ettredge et al., 2009).

Även revisionsbyråernas rykte kan påverka valet. Big 4 investerar mer kapital för att bidra till ett bra rykte och ett bra rykte kräver att revisionsbyråerna påträffar de fel som förekommer i de finansiella rapporterna. (DeAngelo, 1981)

7.2 Politisk konkurrens

Det finns ett svagt signifikant samband mellan prisets påverkan på valet av revisionsbolag samt huruvida det förkommer minoritetsstyre eller inte i kommunen. Som tidigare nämnts leder minoritet enligt teorier till att politikerna vill öka förtroendet för dem (Downs, 1957; Zimmerman, 1977), samtidigt som omfattningen av revisionen ökar (Baber, 1983). Detta leder till att de förtroendevalda politikerna eftersträvar en väl genomförd revision och priset blir därför av mindre vikt. Det är även vanligt att kommuner där minoritet existerar väljer en revisionsbyrå med ett gott rykte och med en hög kvalitet på sitt arbete (Copley et al., 1995), vilket överensstämmer med prishypotesen.

I vår studie har inte maktskifte gett något utslag. I förra valet var det maktskifte i 31 % av kommunerna i vår undersökning vilket visar att resultatet inte beror på otillräcklig data, det vill säga att det skulle skett för få maktskiften under perioden. Resultatet i studien kan därmed bero på att viss teori inte stämmer överens med hur det empiriska materialet är i Sverige.

7.3 Antal anbud

Ju fler inkomna anbud en kommun får in desto större är chansen att kommunerna inte väljer revisionsbyrå efter lägst pris. Däremot såg vi att alla kommuner som fått in fem anbud valde det billigaste. Detta innebär att det finns en kurva där konkurrensen kan anta en maxgräns där ett överstigande av denna gräns gör att den positiva effekten avtar. De kommuner som fick in fem anbud hade kriteriet pris viktat till 70, 30 respektive 30 procent av den totala utvärderingen vilket betyder att ingen av dem endast gick på pris vilket stärker teorin om att för hög konkurrens leder till en negativ inverkan vid val av revisionsbolag.

I övriga modeller i den logistiska regressionen där bland annat de kommuner som bara fått in ett anbud togs bort från analysen blev resultatet inte lika tydligt då det signifikanta sambandet försvann. Detta kan bero på att det statistiska sambandet i själva verket inte var så starkt, utan hjälptes mycket av de kommuner som enbart hade ett anbud. Mer tester behövs göras här, gärna med alla Sveriges kommuner utan bortfall för att få så tillförlitliga tester som möjligt.

Det kan dock fastställas att det är essentiellt att se till så kommunerna får in flera anbud att välja mellan. Som vi tidigare nämnt kan det inkräkta på kvaliteten när kommunerna endast väljer efter pris vilket blir ett naturligt fenomen när endast förekommer ett anbud.

7.4 Övriga teorier

I övriga teorier och hypoteser har vi inte hittat några signifikanta samband. Det kan diskuteras varför ett samband inte hittades, om det beror på att vi har mätt sambandet fel eller att teorierna inte stämmer överens med det empiriska underlaget. Gällande vår storlekshypotes är det möjligt att vi har valt att operationalisera hypotesen felaktigt vilket inte har lett till signifikanta samband. Vi anser dock att befolkningsmängd är ett bra mått på storlek i detta fall eftersom antalet invånare visar hur stark press kommunen har från invånarna i form av intressenter. Det kan även tänkas bero på att revisionsbolagen satsar på olika geografiska områden i Sverige vilket vi inte har någon information om.

Skattekraft och skattesats kan bero på felaktiga teorier gällande detta avseende eller att kommuninvånarna är likgiltiga avseende revisionen oavsett beskattningsgrad. Skattekraft visade dock på tvåstjärnigt signifikant samband mot billigaste valt anbud i korrelationsmatrisen, något som sedan försvann när vi utförde den logistiska regressionen. Detta kan tyda på att det faktiskt finns ett samband som vi dock inte har lyckats påvisa. Även skattesats visade på svagt signifikant samband i korrelationsmatrisen, men visade sig inte i den logistiska regressionen.

Gällande den finansiella styrkan hos kommunerna finns det i underlaget stora skillnader i kommunernas soliditet. Eftersom det finns en stor spridning i underlaget borde det vara möjligt att hitta ett samband även om vi inte har lyckats säkerställa det statistiskt. Då våra teorier inom finansiell styrka i vissa fall hävdar varandra motsatsen borde det inte vara teorierna som är felaktiga.

Den politiska sammansättningen visade inte någon statistisk skillnad vilket kan bero på att oavsett politisk tillhörighet värderar man vikten av revisionen lika. Om så är fallet är detta naturligtvis positivt.

7.5 Reflektioner

För att på bästa sätt uppnå en väl utförd finansiell revision som är objektiv och genomförd av revisor som är oberoende anser vi att den bör utföras av sakkunniga revisorer som besitter tillräcklig kunskap vilket i sin tur leder till en korrekt bild av kommunens finansiella räkenskaper. Då de förtroendevalda politikerna är insatta i hur kommunen fungerar anser vi att de även fortsättningsvis bör vara delaktiga i förvaltningsrevisionen. I dagens läge, där de förtroendevalda politikerna även genomför den finansiella revisionen, kan det diskuteras huruvida revisionen kan godkännas som en revision som följer god revisionssed. God revisionssed inom kommunal verksamhet kan kortfattat sammanfattas som *”de föredömliga och goda principer samt tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs”* (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). Revision bygger enligt FAR i grunden på förtroende där kompetens, oberoende samt tystnadsplikt är grundkraven (FAR, 2012; Lundin, 2010).

Systemet är uppbyggt så att den kompetens som saknas hos de förtroendevalda revisorerna ska inhämtas från de sakkunniga revisorerna som ska biträda de förtroendevalda. Om de förtroendevalda revisorerna saknar tillräcklig kunskap om var väsentliga felaktigheter kan uppstå bidrar detta till att risken för en felaktig revision ökar och kvaliteten blir sämre. Ytterligare en faktor till detta fenomen är att de förtroendevalda revisorerna aldrig kan anses vara helt oberoende vilket nämnts ovan som ett av de grundläggande kraven för revisorer inom den privata sektorn. (Cassel, 2000) Det betyder inte att det uppstår jäv men det är ingen optimal situation.

En annan betydande förklaring till bristerna är ansvarsfriheten. De sakkunniga revisorerna har inget ansvar för revisionens utförande då de endast biträder de förtroendevalda. De förtroendevalda revisorerna frias även från ansvaret på grund av sin politiska tillhörighet (Nyman et al., 2007). I dagens samhälle är det som tidigare nämnts omöjligt för en enskild förtroendevald revisor att kunna ersätta en kommun om en skadeståndssituation skulle uppstå då det handlar om stora summor. Det är svårt att ensam ställa någon ansvarig för ett uppkommet fel. (Lundin, 2010) Det krävs en tydligare och förbättrad lagstiftning angående kommunal revision som bland annat omfattar vem som skall bära ansvar för den kommunala granskningen.

FAR anser att upphandlingar av revision inte bör ske till ett fast pris då det kan hota den sakkunniges opartiskhet och oberoende (Danielsson, 2012). Revisionsbyrån ska enligt kraven undersöka det som de förtroendevalda pekar ut i revisionen men det kan diskuteras om detta sker detta i praktiken när byrån har gett ett närmast fast pris. Revisionsbyrån tjänar inget på att ge en utökad revision i de fall de inte får betalt för extra timmar och då uppkommer frågan om allting verkligen blir undersökt på ett tillfredställande sätt.

En annan intressant punkt är att kommunernas revisionskostnad i dagens läge är betydligt lägre än revisionskostnaden för privata bolag med motsvarande omsättning, vilket kan indikera att allt inte undersöks lika noggrant som i den privata sektorn. I det långa loppet kan detta leda till missvisande resultat mellan privata respektive kommunägda bolag och leda till en snedvriden konkurrens, något som vi dock inte tar upp i denna uppsats. Den låga revisionskostnaden kan även indikera att de förtroendevalda revisorerna saknar intresse eller inte är medvetna om vilka områden som kräver extra genomgång av de sakkunniga revisorerna för att säkerställa validiteten i de finansiella rapporterna.

Vidare är en reflektion under vårt arbete med insamling av data att många kommuner har en dålig intern kontroll. All dokumentation är inte korrekt sparad vilket har lett till en del bortfall i vår studie trots att det är offentliga handlingar. En del kommuner har uppgett att de inte vet vart papperna är, en del kan inte hitta papperna då den ansvarige för upphandlingen har bytt tjänst och en del uppger att man inte vill ge ut papperna eftersom upphandlingarna inte håller måttet. Dessutom var det en stor del av kommunerna som inte besvarade våra mail överhuvudtaget. Det är tråkigt att se då offentlighetsprincipen är en viktig grundsten när det gäller att höja invånarnas förtroende för det allmänna. Det är lätt att bli misstänksam att allt inte står rätt till med upphandlingen när det tar så lång tid och är så svårt att få tillgång till de dokument som man efterfrågar. En dålig intern kontroll borde dessutom indikera att en mer betydande revision med ökade revisionsinsatser är önskvärt vilket i sin tur kan ge förslagsåtgärder för att uppnå en bättre intern kontroll.

Överlag ser kommunernas upphandlingar liknande ut och de grundläggande kraven är ofta tydliga däremot är utvärderingarna mer bristfälliga. De utvärderingar som vi har tagit del av som behandlar inkomna anbud sätts ofta poäng på respektive byrå efter varje kriterium. Poängsättningen brukar dock aldrig kompletteras med dokumentation om hur denna utvärdering har gått till eller vad man baserat poängsättningen på. Oftast står det endast att exempelvis Deloitte har fått 4 poäng när det gäller kompetens medan Ernst & Young har fått

3 poäng utan någon närmare förklaring till hur man har kommit fram till detta. Detta system gör enligt vår mening att objektiviteten minskar och att valet av revisionsbyrå i slutändan blir ett ganska subjektivt val i motsats till hur LOU är tänkt att fungera. Ytterligare en nackdel är att det inte finns några standardiserade tidsmått för hur långa upphandlingsperioderna ska vara. Systemet bidrar till att kommuner själva kan bestämma hur länge upphandlingen ska gälla och på så sätt arrangera ett lägre upphandlingsvärde och komma under tröskelvärdet. Genom detta kan kommunerna få möjlighet till direktupphandling och därmed undvika en upphandlingsprocess enligt LOU.

Det kan även finnas andra faktorer som påverkar valet av revisionsbolag vilka är baserade på vilket revisionsbolag som kommunen har haft tidigare. Trots att LOU stadgar att alla leverantörer ska behandlas lika kan kommuner lägga in kriterier som gör det möjligt att ranka revisionsbyråerna efter eget behag. Kommunen kan vara nöjda med det nuvarande revisionsbolaget och strävar efter att ha kvar det eller att de aktivt strävar efter ett byte. LOU har också som syfte att stärka konkurrensen och främja att mindre aktörer får sälja produkter och tjänster till kommuner. Inom revisionsupphandlingarna är det dock endast Big 4 som anlitas av kommunerna även om det i en del upphandlingar finns en del anbudsgivare som är mindre revisionsbolag. Ett av de vanligaste kriterierna i upphandlingarna som man ofta lägger stor vikt vid är erfarenhet som ofta mäts genom att se hur många andra kommuner revisionsbyrån har som kunder samt antal kommunala uppdrag över en längre tid. Dessa mindre revisionsbyråer får då vanligtvis väldigt låga siffror i utvärderingen och har ingen chans att slå sig in på marknaden eftersom man saknar erfarenhet. Detta kan leda till att det blir en ond cirkel där konkurrensen i motsats till att främjas faktiskt stävjas.

7.6 Förslag till framtida forskning

Vår uppsats redogör för en del av faktorerna när det gäller val av revisionsbyrå för Sveriges kommuner. Dock så finns det en hel del mer djupgående frågor och närliggande studieområden som man skulle kunna forska vidare på. Ett förslag är att göra en uppföljning på resultaten som framkommit i arbetet genom intervjuer av både de som ingår i kommunrevisionen samt revisorer på revisionsbyråerna. Ett intressant fokus skulle kunna vara att titta närmare på hur revisionsbyråernas strategier ser ut när det gäller kommuner och om dessa skiljer sig åt. Visar strategierna på att man lägger anbud på vissa geografiska regioner och satsar mer inom vissa län eller landskap? Bestämmer varje regionalt kontor vilka

kommuner man ska satsa på eller är detta något som sköts centralt? Inriktar man sig på kommuner som man vet i sina kravspecifikationer efterfrågar kriterier som överensstämmer med revisionsbyrån i fråga?

Ett annat område som vi anser intressant är kommunernas interna kontroller och hur dessa är reglerade och faktiskt efterlevs. Hur hanteras offentliga dokument inom kommunen och hur skiljer sig detta mellan kommuner? Vad får det för påföljder om kommunerna inte kan tillhandahålla information som är klassad som offentlig? Enligt vad vi har sett är det stora skillnader i hur organiserat och lätthanterligt man har databaserna med offentliga dokument. Kanske finns det behov av någon central statlig reglering för hur hanteringen av offentliga dokument ska gå till eller så kan dagens regler behöva stärkas så att offentlighetsprincipens syfte efterlevs och upprätthålls.

Slutligen kan vidare forskning också göras av överklagande vid upphandlingsprocesserna. Då upphandlingarna görs enligt LOU finns det också möjlighet för anbudsgivarna att överklaga upphandlingen om man anser att det mest fördelaktiga anbudet inte vann upphandlingen i fråga. Det finns en del sådana fall årligen när det gäller överklagande av upphandlingar inom kommunal revision. Dessa överklaganden är ofta långdragna och komplicerade. Här kan man belysa hur dessa överklaganden påverkar upphandlingsprocessen och kommunernas krav. En idé är att studera hur kravspecifikationer och liknande dokumentation utformats hos kommuner som överklagande har skett innan överklagandet och jämföra hur upphandlingen ser ut och ändrats sedan ett överklagande från en anbudsgivare har skett.

Litteraturförteckning

- Andersson, G., Jorner, U., & Ågren, A. (2007). *Regression- och tidsserieanalys*. Lund: Studentlitteratur.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12 uppl.). New York: McGraw-Hill.
- Argento, D., Grossi, G., Tagesson, T., & Collin, S.-O. (2010). The 'externalisation' of local public service delivery: experience in Italy and Sweden. *International Journal of Public Policy*, 5, (1), 41-56.
- Baber, W. (1983). Toward Understanding The Role of Auditing in the Public Sector. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 213-227.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor Industry Specialization and Earning Quality. *Auditing*, 22, (2), 71-97.
- Bandyopadhyay, S., & Kao, J. (2004). Market Structure and Audit Fees: A Local Analysis. *Contemporary Accounting Research*, 21, (3), 529-561.
- Bergh, A., & Jakobsson, N. (2010). *Modern mikroekonomi : marknad, politik och välfärd* (1 uppl.). Stockholm: Norstedts.
- Blank, V. (2006). *Kommunal revisionskostnad - Vad påverkar kostnaden för revisionen i Sveriges kommuner?* Högskolan i Kristianstad.
- Broye, G., & Weill, L. (2008). Does leverage influence auditor choice? A cross-country analysis. *Applied Financial Economics*, 18, (9), 715-731.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.
- Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspective on Accounting*, 20, (2), 141-174.
- Copley, P. (1991). The association between municipal disclosure practices and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10, (4), 245-266.
- Copley, P., Gaver, J., & Gaver, K. (1995). Simultaneous Estimation of the Supply and Demand of Differentiated Audits: Evidence from the Municipal Audit Market. *Journal of Accounting Research*, 33, (1), 137-155.

- Danielsson, C. (2012). Offentlig upphandling av revision till fast pris inte ok. *Balans*, 3, 10.
- DeAngelo, H., DeAngelo, L., & Skinner, D. J. (1994). Accounting Choice in Troubled Companies. *Journal of Accounting and Economics*, 17, (1), 113-143.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, (3) 183-199.
- Deis, R., & Giroux, G. (1992). Determinants of of audit quality in the public sector. *The accounting review*, 67, (3), 462-479.
- DiMaggio, P. (1995). Comments on "What Theory is Not". *Administrative Science Quarterly*, 40, (3), 391-397.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Intitutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48, (2), 147-160.
- Dittenhofer, M. (2001). Behavioral aspects of government financial management. *Managerial Auditing Journal*, 16, (8), 451-457.
- Djurfeldt, G., Larsson, R., & Stjärnhagen, O. (2010). *Statistisk verktygslåda - samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder (2:a uppl.)*. Lund: Studentlitteratur.
- Downs, A. (1957). *An Economic Theory of Democracy*. New York: Harper & Row.
- Dunn, K. A., & Mayhew, B. W. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Atudies*, 9, (1), 35-58.
- Eggeby, E., & Söderström, J. (1999). *Kvantitativa metoder - för samhällsvetare och humanister*. Lund: Studentlitteratur.
- Eklund, K. (2010). *Vår ekonomi: en introduktion till samhällsekonomin (12:e uppl.)*. Stockholm: Norstedts.
- Ettredge, M., Kwon, S. Y., & Lim, S. Y. (2009). Client, Industry, and Country Factors Affecting Choice of Big N Industry Expert auditors. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24, (3), 433-467.
- Europaparlamentet. (2003). *EG-förordning nr 2151/2003 om gemensam terminologi för offentlig upphandling (CPV)*. Hämtad januari, 3, 2012 från <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ;L:2003:329:0001:0270:SV:PDF>

- Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24, (3), 271-283.
- FAR. (2012). *God revisionssed*. Hämtad maj, 5, 2012 från http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340408&_dad=portal&_schema=PORTAL
- Giroux, G., & McLelland, A. (2008). A Municipal Audit Fee Model Using Structural Equation Modeling. *The Journal of Applied Business Research*, 24, (3), 135-146.
- Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8, (2), 47-77.
- Guedhami, O., Pittman, J. A., & Saffar, W. (2009). Auditor choice in privatized firms: Empirical evidence on the role of state and foreign owners. *Journal of Accounting and Economics*, 48, (2-3), 151-171.
- Halápi, M. (2008). *Skattekraft och skattesats - var sak på sin plats?* Stockholm: SACO.
- Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry Specialization by Auditors. *A Journal of Practice & Theory*, 18, (1), 1-17.
- Hope, O.-K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 357-373.
- Inchausti, B. (1997). The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms. *The European Accounting Review*, 6, (1), 45-68.
- Ingram, R. W. (1984). Economic incentives and the choice of state government accounting practices. *Journal of Accounting Research*, 22, (1), 126-144.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jensen, K., & Payne, J. (2005). Audit procurement: Managing audit quality and audit fees in response to agency costs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24, (2), 27-48.

- Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L., & Vakkuri, J. (2004). Governance Structures and Contracting Out Municipal Auditing in Finland and Norway. *Financial Accountability & Management*, 20, (4), 445-477.
- Johnson, L. (2001). An investigation of pricing behavior in the municipal audit market. *Accounting Forum*, 25, (1), 89-101.
- Knechel, R. W., Niemi, L., & Sundgren, S. (2008). Determinants on Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. *International Journal of Auditing*, 12, (1), 65-88.
- Knox, S., Maklan, S., & French, P. (2005). Corporate Social Responsibility: Exploring Stakeholder Relationships and Programme Reporting across Leading FTSE Companies. *Journal of Business Ethics*, 61, (1), 7-28.
- Konkurrensverket. (2010). *Upphandlingsreglerna - en introduktion*. Stockholm: Konkurrensverket.
- Konkurrensverket. (2012a). *Tröskelvärden*. Hämtad april, 3, 2012 från <http://www.kkv.se/t/Process.aspx?id=3937>
- Konkurrensverket. (2012b). *Upphandling och mindre företag*. Hämtad april, 25, 2012 från http://www.kkv.se/t/Page_____4334.aspx
- Lin, Z. J., & Liu, M. (2009). The impact of corporate governance on auditor choice: Evidene from China. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, (1), 44-59.
- Lundin, O. (1999). *Kommunal revision - en rättslig analys*. Uppsala: Iustus Förlag.
- Lundin, O. (2010). *Revisionen reviderad - en rapport om kommunal angelägenhet*. Finansdepartementet. Stockholm: Fritzes.
- Meek, G. K., Roberts, C. B., & Gray, S. J. (1995). Factors influencing voluntary annual report disclosures by U.S., U.K. and Continental European multinational corporations. *Journal of International Business Studies*, 25, (3), 555-572.
- Nyman, C., Nilsson, F., & Rapp, B. (2007). Ansvarsprövning med förhinder. *Kommunal Ekonomi och Politik*, 11, (2), 29-46.
- Owhoso, V. E., & Messier Jr., W. F. (2002). Error Detection by Industry-Specialized Teams during Sequential Audit Review. *Journal of Accounting Research*, 11, (4), 883-900.

- Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Jornal Of Accounting Research*, 24, (1), 55-73.
- Ramberg, U. (1997). *Utformning och användning av kommunala verksamhetsmått*. Lund: Lund University Press.
- Regeringskansliet. (2003). *Utvecklingen inom den kommunala sektorn - En sammanfattning av regeringens skrivelse 2002/03:102*. Hämtad mars, 2, 2012 från <http://www.regeringen.se/content/1/c4/28/44/4c3fa3a2.pdf>
- Riahi-Belkaoui, A. (2005). *Accounting Theory* (5 uppl.). Singapore: Thomson Learning.
- Rubin, M. (1988). Municipal Audit Fee Determinants. *The Accounting Review*, 63, (2), 219-236.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for Business students* (5 uppl.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Scott, T. W. (1994). Incentives and disincentives for financial disclosure: Voluntary disclosure of defined benefit pension plan information by Canadian firms. *The Accounting Review*, 69, (1), 26-43.
- SFS 1991:900. *Kommunallagen*.
- SFS 2007:1091. *Lag om offentlig upphandling*.
- Simunic, D. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, (1), 161-190.
- SKYREV. (2012). *Certifiering*. Hämtad februari, 3, 2012 från <http://www.skyrev.se/certifiering>
- Skyttner, L. (2006). *General systems theory: problems, perspectives, practice* (2 uppl.). Singapore: World Scientific Publishing Co Pte Ltd.
- Starev. (2012). *Starevs medlemmar*. Hämtad februari, 2, 2012 från www.starev.se/?q=medlemmar
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2001). *Upphandling av revisionstjänster* (1 uppl.). Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2010). *God revisionssed i kommunal verksamhet 2010*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

- Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27, (3), 272-285.
- Tate, S. L. (2007). Auditor Change and Auditor Choice in Nonprofit Organizations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26, (1), 47-70.
- U.S General Accountability Office. (1987). *CPA Audit Quality: Many Government Audits Do Not Comply with Professional Standards*. Washington D.C.
- Upphandlingsutredningen 2010. (2012a). *Nyheter: Upphandlingsutredningen 2010*. Hämtad mars 14, 2012 från <http://upphandlingsutredningen.se/nytt-slutdatum-for-utredningen-30-november-2012>
- Upphandlingsutredningen 2010. (2012b). *Om uppdraget: Upphandlingsutredningen 2010*. Hämtad mars, 14, 2012 från <http://upphandlingsutredningen.se/om-uppdraget>
- Wang, K., & Iqbal, Z. (2006). Auditor choice, retained ownership, and earnings disclosure for IPO firms. *International Journal of Managerial Finance*, 2, (3), 220-240.
- Ward, D., Elder, R., & Kattelus, S. (1994). Further Evidence on the Determinants of Municipal Audit Fees. *The Accounting Review*, 69, (2), 399-411.
- Watson, A., Shrivies, P., & Marston, C. (2002). Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK. *British Accounting Review*, 34, (2), 289-313.
- Verba, S., Schlozman, K., Brady, H., & Nie, N. (1993). Citizen activity: Who participates? What do they say? *The American Political Science Review*, 87, (2), 303-318.
- Vernimmen, P., Quiry, P., Le Fur, Y., Dallochio, M., & Salvi, A. (2005). *Corporate Finance: Theory and Practice* (6 uppl.). Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Zarzeski, M. (1996). Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices. *American Accounting Association*, 10, (1), 18-37.
- Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.

Bilaga 1

Jämförande medelvärden för kommunerna som ingår i studien och bortfallsgruppen

Bortfallsanalys					
Bortfall		N	Medelvärde	Standardavvikelse	Standardfel för medelvärde
Alliansstyre	0	194	,45	,499	,036
	1	96	,54	,501	,051
Vänsterstyre	0	194	,39	,488	,035
	1	96	,34	,477	,049
Blandat styre	0	194	,16	,367	,026
	1	96	,11	,320	,033
Maktskifte	0	194	,31	,465	,033
	1	96	,25	,435	,044
Minoritet	0	194	,13	,336	,024
	1	96	,17	,375	,038
Befolkningsmängd	0	194	29845,89	43524,117	3124,849
	1	96	37765,29	94485,638	9643,400
Skattesats	0	194	21,56	1,436	,103
	1	96	21,52	1,281	,131
Skattekraft	0	194	163975,71	20227,888	1452,278
	1	96	160754,35	18155,450	1852,983
Soliditet	0	194	7,32	23,230	1,668
	1	96	4,24	27,275	2,784

En 1:a står för bortfall medan en 0:a står för att kommunen ingår i vår studie

Bilaga 2

		Oberoende T-test till bortfallsanalys				
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Alliansstyre	Equal variances assumed	,022	,882	-1,412	288	,159
	Equal variances not assumed			-1,411	188,859	,160
Vänsterstyre	Equal variances assumed	2,204	,139	,708	288	,479
	Equal variances not assumed			,714	193,277	,476
Blandat styre	Equal variances assumed	4,462	,036	1,028	288	,305
	Equal variances not assumed			1,077	214,313	,283
Maktskifte	Equal variances assumed	5,679	,018	1,133	288	,258
	Equal variances not assumed			1,159	201,225	,248
Minoritet	Equal variances assumed	2,927	,088	-,868	288	,386
	Equal variances not assumed			-,836	172,212	,404
Befolkningsmängd	Equal variances assumed	6,646	,010	-,978	288	,329
	Equal variances not assumed			-,781	115,372	,436
Skattesats	Equal variances assumed	,159	,691	,237	288	,813
	Equal variances not assumed			,246	209,834	,806
Skattekraft	Equal variances assumed	,006	,939	1,319	288	,188
	Equal variances not assumed			1,368	208,780	,173
Soliditet	Equal variances assumed	3,474	,063	1,003	288	,316
	Equal variances not assumed			,951	164,978	,343

Bilaga 3

Är billigast alltid bäst?

Sveriges kommuner väljer revisionsbyrå efter pris och inte kvalitet. Detta visar en färsk studie där 194 av Sveriges 290 kommuner ingick. Studien som är gjord av två studenter från civilekonomprogrammet på Lunds Universitet visar samtidigt också på brister och negativa effekter som offentlig upphandling av revisionstjänster har till följd.

Syftet har varit att förklara vilka faktorer som påverkar kommunernas val av revisionsbyrå. De huvudsakliga resultaten av vår studie är att priset, om kommunen har minoritetsstyre och antalet inkomna anbud kan påverka valet av revisionsbyrå.

Kommunerna väljer i 71 % av fallen det billigaste anbudet vilket kan bero på att det är lättare att utvärdera endast efter pris än andra kriterier. Att endast välja utefter pris kan ge en lägre kvalitet på arbetet vilket har en negativ påverkan på hur kommunpolitikerna tillgodogör invånarnas krav.

Det finns ett svagt signifikant samband mellan prisets påverkan på valet av revisionsbolag samt om kommunen har minoritetsstyre. Minoritetsstyre leder till att politikerna vill öka sitt förtroende varpå omfattningen av revisionen ökar. Detta leder till att de förtroendevalda politikerna eftersträvar en väl genomförd revision och priset blir därför av mindre vikt.

Ju fler inkomna anbud en kommun får in desto större är chansen att kommunerna inte väljer revisionsbyrå efter lägst pris. Däremot såg vi att alla kommuner som fått in fem anbud valde det billigaste. En alltför hög konkurrens leder således till en negativ inverkan vid val av revisionsbolag.

Brister med den offentliga upphandlingen

En reflektion under vårt arbete med insamling av data var att många kommuner har en dålig intern kontroll. All dokumentation är inte korrekt sparad vilket har lett till en del bortfall i vår studie trots att det är offentliga handlingar. En del kommuner har uppgett att de inte vet vart papperna är, en del kan inte hitta papperna då den ansvarige för upphandlingen har bytt tjänst och en del uppger att man inte vill ge ut papperna eftersom upphandlingarna inte håller måttet. Dessutom var det en stor del

av kommunerna som inte besvarade våra mail överhuvudtaget. Det är tråkigt att se då offentlighetsprincipen är en viktig grundsten när det gäller att höja invånarnas förtroende för det allmänna.

Vidare har vi sett brister i de utvärderingar som behandlar inkomna anbud. Poängsättningen brukar aldrig kompletteras med dokumentation om hur denna utvärdering har gått till eller vad man baserat poängsättningen på och utan någon närmare förklaring till hur man har kommit fram till detta. Detta system gör enligt vår mening att objektiviteten minskar och att valet av revisionsbyrå i slutändan blir ett ganska subjektivt val i motsats till hur LOU är tänkt att fungera.

Trots att LOU stadgar att alla leverantörer ska behandlas lika kan kommuner lägga in kriterier som gör det möjligt att ranka revisionsbyråerna efter eget behag. Inom revisionsupphandlingarna är det endast Big 4 som anlitas av kommunerna även om det i en del upphandlingar finns en del mindre revisionsbolag som anbudsgivare. Dessa mindre revisionsbyråer får då vanligtvis väldigt låga siffror i utvärderingen och har ingen chans att slå sig in på marknaden eftersom man saknar erfarenhet. Detta kan leda till att det blir en ond cirkel där konkurrensen i motsats till att främjas faktiskt stävjas.



*Martina Prah,
Lunds Universitet*



*Nicoletta Andersson Glinatsi,
Lunds Universitet*