



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKN90 Företagsekonomi – *Examensarbete på Civilekonomprogrammet*

VT 2012

# Kommunala Förvaltningsberättelser

Är det okej att bryta mot lagen?

Författare:

Johanna Lövgren 880429

Elin Nilsson 890302

Handledare:

Torbjörn Tagesson

## SAMMANFATTNING

**Uppsatsens titel:** Kommunala förvaltningsberättelser – Är det okej att bryta mot lagen?

**Seminariedatum:** 28 maj 2012

**Ämne/kurs:** FEKN90 Företagsekonomi – Examensarbete på Civilekonomprogrammet. Fördjupningsalternativ: Extern redovisning. 30 hp, uppsats på magisternivå.

**Författare:** Johanna Lövgren och Elin Nilsson

**Handledare:** Torbjörn Tagesson

**Fem nyckelord:** Kommun, Förvaltningsberättelse, Redovisning, Efterlevnad, Soliditet

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att kartlägga och förklara omfattningen av avvikelserna från reglerna i förvaltningsberättelserna i Sveriges kommuner, samt vilka faktorer som förklarar detta. Dessutom söker vi förståelse för varför man accepterar denna stora avvikelse från lagkraven.

**Metod:** Huvudsakligen kvantitativ metod, där vi använt oss av en dokumentstudie vars statistiska resultat har analyserats för att undersöka om hypoteserna i vår hypotesmodell kan förkastas. Detta har kompletterats av kvalitativt material i form av intervjuer som utökat omfattningen av vår analys.

**Teoretiska perspektiv:** Vi har använt en eklektisk teorimodell grundat i ekonomisk samt systemorienterad teori, med störst fokus på positiv redovisningsteori och legitimeringsteori.

**Empiri:** Empirin har samlats in genom en dokumentstudie av Sveriges kommuners årsredovisningar från år 2010, samt genom åtta intervjuer med personer med anknytning till två olika kommuners årsredovisning.

**Slutsatser:** Avvikelserna från lagar och rekommendationer är omfattande. Kommunens storlek, antal ledamöter i kommunfullmäktige samt soliditeten är faktorer som påverkar hur väl kommunen följer de uppsatta kraven. Vi tror även att de tjänstemän som i praktiken upprättar förvaltningsberättelsen spelar stor roll för efterlevnaden. Vem de är, vad för utbildning de har samt deras syn på vad som är viktigt påverkar.

## SUMMARY

**Title:** Municipal director's reports – Is it okay to break the law?

**Seminar date:** 28 may 2012

**Course:** Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS).

**Authors:** Johanna Lövgren and Elin Nilsson

**Advisor/s:** Torbjörn Tagesson

**Five key words:** Municipal, Director's report, Accounting, Observance, Solidity

**Purpose:** The aim of this study is to examine and explain the extent of the deviations from the laws and regulation concerning the director's report in Swedish municipalities, and the factors which might affect these. Also, we are trying to understand why such a large deviation from the rules is accepted in this specific field.

**Methodology:** An overall quantitative method, where statistical material has been gathered and analyzed in order to examine if the hypotheses in our hypotheses model could be falsified. This has been complemented with qualitative materials in the form of interviews which has increased the width of our analysis.

**Theoretical perspectives:** We have used an eclectic theory model based in economic and system oriented theory, with primary focus on positive accounting theory and legitimacy theory.

**Empirical foundation:** The empirical data has primarily been collected through a document study of the annual reports from 2010 in Swedish municipalities. Eight interviews have been made with people connected to the annual report in two different municipalities.

**Conclusions:** The deviations from the laws and regulations concerning the director's report in Swedish municipalities are extensive. The municipality's size, the number of members in the municipal council and the municipality's solidity are factors which affect the deviations. We also believe that the employees who in practice create the director's report affect the deviations. Who they are, what kind of education they have as well as their view of what's important affects the deviations a lot.

## FÖRORD

Vi har under arbetet med denna uppsats lärt oss otroligt mycket! Det har varit hårt arbete, men väldigt roligt.

Vi vill först tacka vår handledare Torbjörn Tagesson, för hans goda råd och tydliga handledning. Vi vill även tacka våra intervjupersoner i Kristianstads och Perstorps kommun, samt på PwC och Ernst&Young, för att ni tog er tid och hade såväl trevliga som lärorika samtal med oss. Tack även till Ola Eriksson på Föreningen Sveriges kommunalekonomer för att du tog dig tid och hjälpte oss med vår checklista. Slutligen vill vi även tacka våra vänner och familj, framförallt våra sambos, för att de orkat med och lyssnat på så mycket mer snack om kommunala förvaltningsberättelser än vad de någonsin trodde att de skulle höra.

Vi är även tacksamma emot varandra, då vi trots många, långa dagar, hårt arbete och trötta timmar i varandras sällskap alltid kunnat skratta tillsammans mellan allt det allvarliga.

---

*Johanna Lövgren*

---

*Elin Nilsson*

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Inledning.....	7
1.1 Bakgrund .....	7
1.2 Problem.....	8
1.3 Syfte.....	9
1.4 Kapitelsammanfattning – Inledning .....	9
2. Metod .....	10
2.1 Forskningsansats.....	10
2.2 Val av teori .....	10
2.3 Forskningsstrategi.....	11
2.4 Kapitelsammanfattning - Metod.....	12
3. Institutionalialia.....	13
3.1 Lagstiftning.....	13
3.2 Rekommendationer.....	14
3.3 Kapitelsammanfattning – Institutionalialia .....	15
4. Teori .....	16
4.1 Storlek.....	16
4.2 Kommungruppsindelning .....	17
4.3 Antal ledamöter .....	18
4.4 Politisk konkurrens .....	19
4.5 Politisk sammansättning .....	20
4.6 Skattesats .....	20
4.7 Skattekraft.....	21
4.8 Generella statsbidrag .....	22
4.9 Finansiell stabilitet.....	22
4.10 Revisionsbyrå .....	24
4.11 Kapitelsammanfattning - Teori.....	26
5. Empirisk metod .....	27
5.1 Undersökningsmetod .....	27
5.2 Datainsamling .....	27
5.3 Operationalisering av Beroende variabel .....	28
5.3.1 Checklistan.....	28
5.3.2 Tre olika analyser.....	29
5.3.3 Avvikelseanalys .....	29
5.3.4 Cronbach’s Alpha .....	30
5.4 Oberoende variabler .....	30
5.4.1 Hypotes 1 Storlek.....	30
5.4.2 Hypotes 2 Kommungrupp.....	30
5.4.3 Hypotes 3 Antal ledamöter .....	31
5.4.4 Hypotes 4 Politisk konkurrens .....	31
5.4.5 Hypotes 5 Politisk sammansättning .....	32
5.4.6 Hypotes 6 Skattesats .....	32
5.4.7 Hypotes 7 Skattekraft.....	32
5.4.8 Hypotes 8 Generella statsbidrag .....	32
5.4.9 Hypotes 9 Finansiell stabilitet.....	32
5.4.10 Hypotes 10 Revisionsbyrå .....	33
5.5 Intervjuer .....	33
5.6 Kapitelsammanfattning – Empirisk Metod.....	34
6. Analys.....	35

6.1	Beskrivande statistik.....	35
6.2	Korrelation.....	38
6.3	Regression .....	40
6.3.1	Multikollineariteten.....	40
6.3.2	Regressionsanalys av efterlevnaden med medelhöga krav .....	42
6.3.3	Regressionsanalys av efterlevnaden med låga krav .....	44
6.3.4	Regressionsanalys av efterlevnaden vid höga krav.....	45
6.3.5	En optimal regressionsmodell.....	46
6.4	Sammanfattande hypotesutvärdering .....	47
6.5	Intervjuer .....	48
6.5.1	Kommunerna och intervjupersonernas bakgrund .....	48
6.5.2	Årsredovisningens målgrupp och det formella ansvaret.....	50
6.5.3	Vikten av förvaltningsberättelsen .....	51
6.5.4	Samband mellan god redovisning och god ekonomi? .....	52
6.5.5	Vikten av att följa lagar och rekommendationer.....	52
6.5.6	Tjänstemännens påverkan .....	54
6.6	Kapitelsammanfattning – Analys .....	55
7.	Slutsatser .....	56
7.1	Kommunernas storlek.....	56
7.1.1	Större kommuner har bättre efterlevnad .....	56
7.1.2	Men storstäderna har sämre efterlevnad än de andra kommunerna.....	57
7.1.3	Kommunfullmäktiges ledamöter påverkar.....	57
7.2	Politiken påverkar till viss del .....	58
7.2.1	Politikernas påverkan och varför vänsterstyrda kommuner gör bättre rapporter.....	58
7.2.2	Den politiska konkurrensens möjliga påverkan på förändringsviljan.....	59
7.3	Kommunikationen med invånarna och staten .....	59
7.4	Sambandet mellan bra rapporter och god ekonomisk situation.....	60
7.4.1	Varför god ekonomi skulle leda till bättre redovisning .....	60
7.4.2	Varför god redovisning skulle leda till bättre ekonomi .....	61
7.5	Informationsmängd jämfört med rent slarv .....	62
7.6	Är det okej att bryta mot lagen? .....	62
7.6.1	Behovet av kontinuerlig uppdatering.....	63
7.6.2	Vem får bestämma vad som är viktigt nog att följa? .....	64
7.7	Tjänstemännens påverkan.....	65
7.7.1	Tid som läggs på årsredovisningen.....	65
7.7.2	Tjänstemännens inställning.....	66
7.8	Revisionsystemet och avsaknaden av sanktioner.....	67
7.9	Framtida forskning .....	69
7.10	Kapitelsammanfattning - Slutsats .....	69
Bilaga 1	– Checklista.....	74
Bilaga 2	– Intervjumall.....	75
	Intervjumall – Sakkunnig revisor .....	75
	Intervjumall – Ekonomiansvarig .....	75
	Intervjumall – Kommunrevisor.....	76
	Intervjumall – Kommunstyrelsen .....	76
Bilaga 3	– Korrelationsmatris primärkommuner utvärderade efter låga krav .....	77
Bilaga 4	– Artikel .....	78

## TABELL- OCH FIGURFÖRTECKNING

		Sida
<b>Tabeller</b>		
<b>Tabell 1:</b>	Beskrivande statistik – Efterlevnaden av reglerna för förvaltningsberättelserna i Sveriges primärkommuner enligt medelhöga krav efter typ av information, i procent av totala kraven	35
<b>Tabell 2:</b>	Beskrivande statistik – Efterlevnaden av reglerna för förvaltningsberättelserna i Sveriges primärkommuner enligt medelhöga krav efter typ av reglering, i procent av totala kraven	36
<b>Tabell 3:</b>	Beskrivande statistik – Oberoende variabler	37
<b>Tabell 4:</b>	Korrelationsmatris för primärkommuner enligt medelhöga krav	39
<b>Tabell 5:</b>	Resultat regressionsanalys för primärkommuner enligt medelhöga krav	42
<b>Tabell 6:</b>	Resultat regressionsanalys för primärkommuner enligt låga krav	44
<b>Tabell 7:</b>	Resultat regressionsanalys optimal modell för primärkommuner enligt låga krav	46
<b>Tabell 8:</b>	Intervjupersonernas utbildning, övergripande arbetserfarenhet samt antal år vid nuvarande post	49
<b>Tabell 9:</b>	Prioriteringsordning, Årsredovisningens målgrupper	50
<b>Tabell 10:</b>	Prioriteringsordning, delarna av årsredovisningen	51
<b>Tabell 11:</b>	Översikt tjänstemannaarbete med förvaltningsberättelsen	55
<b>Tabell 3.1:</b>	Korrelationsmatris för primärkommuner enligt låga krav	77
<b>Figurer</b>		
<b>Figur 1:</b>	Hypotesöversikt	26
<b>Figur 2:</b>	Sammanfattande hypotesutvärdering	47

# 1. INLEDNING

---

*I detta kapitel ger vi en inledande bild av kommuners verksamhet och de krav dessa har att upprätta årsredovisning. Vi ger bakgrunden till uppsatsen och vad som ligger till grund för problematiken. Vi presenterar även uppsatsens syfte.*

---

## 1.1 BAKGRUND

Sveriges primärkommuner, hädanefter hänvisats till som kommuner, sköter en stor del av vår samhällsservice och anställer en stor del av befolkningen. Detta är till stor del finansierat av skatteintäkter, vilket ger upphov till ett behov av kontroll och tillsyn av hur pengarna används. (Argento, Grossi, Tagesson, & Collin, 2010) Staten utför detta på vissa områden, men på andra är det upp till kommunen själv att utvärdera arbetet och granska hur väl kraven uppfylls. Det finns dock en skyldighet att låta en revisor, med årsredovisningen som grund, granska verksamheten. (Sveriges kommuner och landsting, 2011)

Lagen om kommunal redovisning (SFS 1997:614) trädde i kraft 1998, med betydande inverkan på den offentliga verksamhetens redovisning. Tidigare fanns det inte något lagkrav att Sveriges kommuner skulle upprätta årsredovisning. (Brorström, Eriksson, & Haglund, 2011) Det skedde en förändring, där principerna numer liknar de som finns inom privat sektor. Dock finns det fortfarande betydande skillnader, då man ser att det finns andra förutsättningar och mål för den kommunala verksamheten som gör att lagstiftningen inte är direkt överförbar. Den kommunala särarten ställer alltså särskilda krav på den kommunala redovisningen. (Brorström, Haglund, & Solli, 2005) Enligt Lagen om kommunal redovisning är Sveriges kommuner skyldiga att, likt privata bolag, upprätta en årsredovisning med tillhörande förvaltningsberättelse. Utformningen och omfattningen av förvaltningsberättelsen är delvis reglerad i lagen och delvis regleras den genom praxisutveckling, vilket ska rymmas inom ramen för god redovisningssed. Lagens krav är en miniminivå av information som kommunerna måste presentera i sina årsredovisningar. (Brorström, Eriksson, & Haglund, 2011) Rådet för kommunal redovisning utgör det normgivande organet på området och ger ut rekommendationer för hur kommunerna bör sköta sin redovisning. (Rådet för kommunal redovisning, 2003) Det är alltså god redovisningssed att följa de rekommendationer som ges ut, inom ramen för förvaltningsberättelsen. Trots de lagar som finns på området saknas koppling till Brottsbalken. Det saknas alltså sanktioner på området.



En förvaltningsberättelse ska förmedla vad som åstadkommit under året och hur väl detta överensstämmer med de uppsatta målen för verksamheten. Det handlar alltså om att undersöka hur det kommunala uppdraget har skötts. (Brorström, Donatella, & Petersson, 2007) Syftet är att kommuninvånarna ska få tillgång till relevant information som gör det möjligt att utvärdera styrningen och granska huruvida politikerna gjort ett bra jobb med att förvalta invånarnas pengar och investerat dem i rätt verksamheter. (Brorström, Eriksson, & Haglund, 2011)

Det är väldigt viktigt att årsredovisningen, och därmed även förvaltningsberättelsen, utformas på rätt sätt. Det är det dokumentet som ligger till grund för om styrelser och nämnder ska bli beviljade ansvarsfrihet av kommunfullmäktige och är underlaget för framtida såväl verksamhetsmässiga som finansiella beslut. Även externa intressenter förlitar sig på årsredovisningen som beslutsunderlag vid beslutsfattande som inkluderar kommunen i fråga. Alltså är det av stor vikt att förvaltningsberättelserna är utformade på ett tillförlitligt vis och innehåller viss lagstadgad information. (Rådet för kommunal redovisning, 2003)

## 1.2 PROBLEM

Det har genomförts studier på området där man ser att kommuner har en benägenhet att inte följa den lagstiftning och normering som finns. En stor del av efterlevnadsproblematiken gäller just förvaltningsberättelserna. Dock bör det poängteras att studier enbart specificerade på förvaltningsberättelser inte genomförts, utan det varit heltäckande studier avseende årsredovisningarna. Rådet för kommunal redovisning genomförde såväl 2003 som 2008 en studie av tillämpningen av kommunal redovisningsnormering. Resultatet visade på skiftande efterlevnad på området. Av studien från 2003 (Falkman) framgick att regeln om uppföljning av utfall jämfört med budget följdes relativt väl, medan det på området för pensionsmedelsförvaltning endast fanns en efterlevnad på två procent. På så vis finns det ett glapp mellan lagstiftarens intentioner med förvaltningsberättelsen och kommunernas tolkning av lagstiftningen och normering på området. Kommuner gör alltså olika bedömningar när det gäller förvaltningsberättelsen, om både vad som ska ingå och hur den ska struktureras. 2008 års studie visade att praxisutvecklingen förändrats och upplysningskraven gjorts mer tydliga, samtidigt som det fortfarande fanns en avsaknad av obligatoriska upplysningar i många kommuners årsredovisningar. Tio år efter att lagen om kommunal redovisning infördes var alltså praxis fortfarande väldigt skiftande bland kommunerna. (Rådet för kommunal redovisning, 2009) Betyder detta att Sveriges kommuner tycker att det är okej att bryta mot lagen på detta område? Det är där-

för en intressant fråga att undersöka hur den faktiska efterlevnaden ser ut och se på vad som påverkar just detta.

### 1.3 SYFTE

Syftet med denna uppsats är att kartlägga och förklara omfattningen av avvikelserna från reglerna i förvaltningsberättelserna i Sveriges kommuner, samt vilka faktorer som förklarar detta. Dessutom söker vi förståelse för varför man accepterar denna stora avvikelse från lagkraven.

### 1.4 KAPITELSAMMANFATTNING – INLEDNING

Kommuner är skyldiga att upprätta en årsredovisning med tillhörande förvaltningsberättelse. I Lagen om kommunal redovisning samt i Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer finns de regler Sveriges kommuner ska följa. Dock visar forskning att efterlevnaden är bristfällig. Syftet är att kartlägga och förklara omfattningen av avvikelserna från reglerna i förvaltningsberättelserna i kommunerna, samt vilka faktorer som förklarar detta. Vi försöker också förstå hur det kommer sig att man accepterar denna stora avvikelse från lagkraven.

## 2. METOD

---

*I detta kapital ger vi en överblick av vilken plats denna uppsats har bland annan forskning på området, samt val av forskningsansats. Dessutom ger vi en kort introduktion till vår teorimodell och den övergripande strategi som vi har använt under uppsatsens gång.*

---

Syftet med denna uppsats är att kartlägga och förklara omfattningen av avvikelserna från reglerna i förvaltningsberättelserna i Sveriges kommuner, samt vilka faktorer som förklarar detta. Dessutom söker vi förståelse för varför man accepterar denna stora avvikelse från lagkraven. Det har gjorts flera liknande studier tidigare, men då har man framförallt koncentrerat sig på val av redovisningsprinciper och avvikelser från normering avseende värderingar och tilläggsupplysningar kopplade till resultat- och balansräkning. (Rådet för kommunal redovisning, 2009; Pendlebury, Jones, & Karbhari, 1994; Reginato, 2010; Falkman & Tagesson, 2008; Brorström, Donatella, & Petersson, 2007) Denna tydliga inriktning på endast förvaltningsberättelser har alltså inte gjorts tidigare.

### 2.1 FORSKNINGANSATS

Vi har valt att ha en deduktiv ansats för denna uppsats. Vi utgår alltså från existerande teorier inom området, vilket leder fram till flera hypoteser. I vår analys utvärderar vi om några av dessa hypoteser kan förkastas. En förutsättning för att kunna använda sig av en deduktiv ansats är att det ska finnas existerande teori på området. Som nämnts så finns detta, även om studier specifikt angående förvaltningsberättelserna inte har gjorts tidigare. Alternativet till deduktion hade varit induktion, vilket innebär att man med hjälp av observationer och resultat ur empirin skapar teori. Vi anser att deduktion passar bättre till vårt ämne och syfte, då vi med hjälp av existerande teorier kan finna möjliga faktorer som påverkar efterlevnaden, som därmed går att formuleras till hypoteser. (Bryman & Bell, 2005) Vi kommer dock även ha inslag av induktion i våra slutsatser, hämtade ifrån genomförda intervjuer.

### 2.2 VAL AV TEORI

Vi utgår från att vår undersökning går att jämföra med hur man förutser valet av redovisningsstandarder, vilket är ett mycket bättre behandlat ämne än avvikelser i förvaltningsberättelser. Förvaltningsberättelsen är en del av den finansiella rapporteringen och hur man väljer att utforma denna är därmed ett redovisningsval.

Vi har valt att skapa en teorimodell med en eklektisk utgångspunkt. Vi kombinerar alltså flera olika teoribildningar. DiMaggio (1995) och Gray et al. (1995) argumenterar för att denna ut-

gångspunkt, där man tar det bästa från de olika teorierna, ofta kan leda till några av de bästa förklaringarna när man försöker förklara ett empiriskt fenomen. Först använder vi oss av ekonomisk teori, som utgår från tankarna om egenintresse, vinstmaximering samt hypotesen om den effektiva marknaden (Watts & Zimmerman, 1986). En av grundteorierna inom ekonomisk teori som vi använder oss mycket av är agentteori. Den handlar om att olika aktörer har olika mål och preferenser och att det finns en diskrepans mellan de så kallade principalerna och agenterna (Jensen & Meckling, 1976). I vårt fall är principalerna befolkningen i kommunerna, de som röstar och betalar skatt till kommunen, och agenterna är de politiker och tjänstemän som sköter kommunens förvaltning. Som del av den ekonomiska teorin använder vi oss dessutom delvis av resursberoende teorier, som fokuserar på att organisationer är beroende av att ha tillgång till externa resurser och att det skapar krafter som kan påverka organisationen (Carpenter & Feroz, 2001).

Vi använder oss även av systemorienterad teori, som belyser hur organisationer påverkas av sin omgivning och hur de följer formella och informella regler, snarare än att bete sig helt och fullt rationellt. (Eriksson-Zetterquist, 2009) Inom detta område använder vi oss bland annat av legitimeringsteori (Deegan, 2002; Deegan, 2009) som innebär att organisationer vill agera inom ramen för normerna i samhället. På så vis kommer de att framstå som legitima och trovärdiga. (Deegan, 2009)

Collin et al (2009) argumenterar för just kombinationen av ekonomisk och systemorienterad teori när det gäller kommunal verksamhet. De anser att genom att kombinera dessa teorier kan man hitta hypoteser som har hög sannolikhet att bekräftas av empirin.

### 2.3 FORSKNINGSTRATEGI

Vi utgår från en tudelad forskningsstrategi. I första hand använder vi oss av en kvantitativ forskningsstrategi, eftersom vårt huvudsakliga syfte är att undersöka vad som påverkar efterlevnaden av existerande regler. Vi vill alltså få ett brett svar som visar på hur efterlevnaden ser ut i hela landet, inte i någon enskild kommun. Därför passar den kvantitativa forskningen vår uppsats, då vi genom att kvantifiera såväl efterlevnaden som de faktorerna som vi tror kan påverka efterlevnaden, kan få en greppbar helhetsbild. (Bryman & Bell, 2005)

I ett andra steg använder vi oss av mer kvalitativa metoder för att gräva lite djupare i jakten på orsakerna till efterlevnadsproblematiken i kommuners förvaltningsberättelser. Vi genomför intervjuer med både ansvariga tjänstemän och förtroendevalda politiker inom området. Falk-

man och Tagesson (2008) använder sig av en liknande metod, i en likartad undersökning. Vi är medvetna om att en stor del av problematiken och kritiken som förs fram emot kvantitativ forskningsstrategi är att den i vissa fall inte går lika mycket på djupet som den kvalitativa strategin. Därför har vi valt att komplettera med intervjuer och ett mer kvalitativt material för att på så vis få en ökad förståelse. Detta kan även leda till ett visst inslag av induktion och därmed ett större bidrag till litteraturen på ämnet.

#### 2.4 KAPITELSAMMANFATTNING - METOD

Vi använder oss av en huvudsakligen deduktiv forskningsansats där vi utifrån existerande litteratur inom teoribildningarna ekonomisk och systemorienterad teori bygger upp vår hypotesmodell. Genom en kvantitativ forskningsstrategi utvärderar vi hypoteserna för att finna vilka av dessa vi kan förkasta. Dessutom kompletterar vi detta med kvalitativt material i form av intervjuer för att förbättra våra resonemang och vår förklaringsförmåga.

### 3. INSTITUTIONALIA

---

*I detta kapitel presenterar vi lagar och normer för förvaltningsberättelserna i Sveriges kommuner. Den aktuella lagstiftningen är kapitel 4 i Lagen om kommunal redovisning. De rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning som är applicerbara på förvaltningsberättelsen är rekommendation 7.1 Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel samt rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning.*

---

#### 3.1 LAGSTIFTNING

Sveriges kommuner är enligt Lagen om kommunal redovisning skyldiga att upprätta en årsredovisning som ska innehålla bland annat en förvaltningsberättelse. Lagens fjärde kapitel reglerar innehållet. Lagkraven kan ses som en ram för innehållet. Samtidigt är det upp till normgivaren på området att skapa praxis avseende utformning och omfattning av förvaltningsberättelserna. Denna praxis ska rymmas inom ramen för god redovisningssed (Brorström, Eriksson, & Haglund, 2011).

En översikt över utvecklingen av kommunens verksamhet ska enligt lagen finnas med. Det handlar om att ge en bild av kommunen det gångna året och visa på hur utvecklingen har sett ut. Det ska också redogöras för viktiga förhållanden som inte ska redovisas i resultat- eller balansräkning, men som ändå är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning. Samtidigt ska andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten kommenteras. Enligt bedömningen i vår undersökning kan det bland annat handla om måluppfyllelse eller någon form av kvalitetsutvärdering av det gångna året. Enligt lagen ska även händelser av väsentlig betydelse, som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut, kommenteras. Kommunens förväntade utveckling ska också behandlas. Det handlar om att ge en bild av var kommunen är på väg och hur framtida utveckling kommer se ut.

Kommunerna har också en skyldighet att presentera väsentliga personalförhållanden. I det avseendet har ett förtydligande gjorts i lagtexten. De anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret ska särskilt anges, där den totala sjukfrånvaron ska uppges i procent av de anställdas sammanlagda arbetstid. Det finns även krav på att sjukfrånvaron för kvinnor respektive män ska presenteras. På samma sätt ska även åldersgrupperna 29 år eller yngre, 30-49 år samt 50 år eller äldres sjukfrånvaro presenteras. Den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer ska också anges.

I lagen anges även att investeringsverksamheten i kommunen ska presenteras i en samlad redovisning. Dessutom ska en presentation av hur utfallet förhåller sig till budgeten som fastställts för den löpande verksamheten finnas tillgänglig. Om det i en kommun uppstår ett negativt resultat ska det i förvaltningsberättelsen anges på vilket sätt detta ska hanteras och hur man ska reglera det negativa resultatet i enlighet med Kommunallagen (SFS:1991:900). En kommun har också krav på sig att utvärdera målen för god ekonomisk hushållning. Det ska i förvaltningsberättelsen beskrivas huruvida de har uppnåtts eller inte.

### 3.2 REKOMMENDATIONER

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer som Sveriges kommuner har att följa vid upprättandet av årsredovisningen. Rekommendation 7.1 *Upplysninger om pensionsförpliktelser och pensionsmedel* ger en tydlig uppställning av krav som skall finnas med i förvaltningsberättelsen angående pensionsförpliktelserna och pensionsmedelsförvaltningen. Det handlar om att visa de avsättningar som gjorts för pensioner eller liknande. På motsvarande sätt ska även de ansvarförbindelser angående pensioner som inte tagits upp bland avsättningar redovisas. De finansiella placeringar som en kommun kan göra avseende pensionsmedlen ska påvisas inom ramen för förvaltningsberättelsen. Såväl bokfört värde som marknadsvärde ska redovisas. Även de tillgångsslag som kommunen valt att placera medlen i ska framgå. Den under året uppnådda avkastningen ska finnas tillgänglig, samt utvecklingen och resultatet i förhållande till de i placeringsreglementet fastlagda målen. Exempelvis kan detta handla om tillåten risk och vilken avkastning som förväntas. Utöver detta ska det finnas en beskrivning av utvecklingen från föregående år. Om en kommun väljer att inte göra någon placering av pensionsmedlen ska detta anges. Detta innebär att alla medlen återlånas till verksamheten. Kommentarer angående denna återlåning ska finnas tillgängliga, oavsett om det finns finansiella placeringar eller inte.

Rådet för kommunal redovisning ger även rekommendationer om hur hanteringen av den samlade kommunala redovisningen ska se ut. Rekommendation 8.2 *Sammanställd redovisning* anger hur den gemensamma förvaltningsberättelsen ska utformas för hela kommunkoncernen. Det ska finnas tillgänglig information om vilka enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten och hur utvecklingen sett ut för dessa under det gångna året. Det handlar om att poängtera förhållanden som är viktiga för bedömningen av ekonomin, men som inte redovisas i resultat- och balansräkning. Det kan bland annat ske i avseende på huruvida enheterna bidrar till kommunens måluppfyllelse. Viktiga händelser som inträffat under

året ska också kommenteras för att ge en övergripande bild av verksamheten. Den förväntade utvecklingen ska också redovisas för att visa på framtida möjligheter. Även väsentliga personalförhållanden för den samlade verksamheten ska redovisas. I tillägg till detta ska även andra förhållanden som är viktiga för bedömningen av verksamheten finnas tillgängliga inom ramen för den gemensamma förvaltningsberättelsen.

### 3.3 KAPITELSAMMANFATTNING – INSTITUTIONALIA

Vi har här presenterat de specifika delar som lagar och normer kräver ska ingå i en kommunal förvaltningsberättelse. I lagen efterfrågas bland annat en översikt över verksamheten, personalförhållandena och investeringsverksamheten. Rekommendationerna ställer krav på hur pensionsförpliktelserna ska presenteras samt hur den sammanställda redovisningen ska presenteras.



## 4. TEORI

---

*I detta kapitel kommer vi att presentera de hypoteser vi anser vara relevanta för undersökningen, vilka är baserade i existerande teori.*

---

Vi har byggt upp en teorimodell med hypoteser baserade på ekonomisk samt systemorienterad teori. Vad som utvärderas är hur olika faktorer påverkar avvikelserna från reglerna för förvaltningsberättelser i kommuner. Varje hypotes pekar alltså på att en faktor tros antingen öka eller minska mängden avvikelser, alternativt på att annat vis påverka kommunernas efterlevnad.

### 4.1 STORLEK

En kommuns storlek kan antas vara en faktor som påverkar efterlevnaden av lagar och normer. Det har av många olika forskare undersökts huruvida detta är något som faktiskt påverkar organisationers redovisningsval. (Evans & Patton, 1983; Meek, Roberts, & Gray, 1995; Falkman & Tagesson, 2008; Inchausti, 1997; Reginato, 2010) Generellt sett finns det en tendens att större organisationer upprättar mer kvalitativa årsredovisningar än mindre motsvarigheter, vilket visats av såväl Falkman (2004), Meek et al (1995) och Reginato (2010). Watts & Zimmermann (1986) menar också att en stor organisation i större utsträckning är utsatt för politisk påverkan i jämförelse med mindre organisationer. Detta skapar ett tryck som gör att efterlevnaden blir högre. På det kommunala redovisningsområdet innebär detta att en stor kommun är utsatt för mer granskning. Även urbaniseringen har tagits upp som en faktor som påverkar valet av redovisning (Ingram, 1984). Kommuner dit inflyttningen skett kommer att presentera en större mängd information, samtidigt som de kommuner där befolkningen flyttat ifrån kommer presentera en mindre mängd information. På så vis kan man anta att en större kommun kommer ha en större efterlevnad av lagar och normer än en mindre kommun.

Större kommuner har även en högre mediebevakning än mindre motsvarigheter. Detta resulterar i att mediestrukturen ofta är ojämnt fördelat på så vis att förorterna till storstäder hamnar i en slags medieskugga där granskningen är mycket mindre. Fokus ligger istället på den större staden i närheten. (Nygren, 2004) Hackston och Milne (1996) menar dessutom att en större organisation har fler intressenter som kan vara angelägna om att ta del av information, samtidigt som mediernas fokus blir större. Efterfrågan från medier och intressenter kan komma att påverka kommunens presentation av information för att slippa att bli ännu mer noggrant kontrollerad. (Ingram, 1984)

Copley & Doucet (1993) menar att i en stor organisation föreligger det en större agentkonflikt än i mindre organisationer, vilket gör att övervakningen från principalerna kommer öka. Det innebär, vid applicering på kommunverksamheten, att kommuninvånarna kommer ställa högre krav på informationsflödet samtidigt som revisionen av förvaltningsberättelsen kommer utföras på ett mer grundligt sätt och ställa högre krav på innehållet. Enligt Copley & Doucet (1993) har en större enhet därför mer att förlora på att inte följa reglerna. Ingram (1984) argumenterar också för att mängden information snarare påverkas av efterfrågan från väljare än kraven och rekommendationerna att presentera informationen. Avsaknaden av incitament för väljarna att direkt övervaka politikerna påverkar också hur mycket information som kommer att presenteras. (Zimmerman, 1977)

I en större kommun finns det fler redovisningsekonomer och därmed en större professionell grupp som har möjlighet att ställa krav på vilken och hur mycket information som presenteras i de finansiella rapporterna. Denna professionella grupp har alltså en mycket bättre möjlighet att se till så att redovisningen och informationen blir presenterad på ett korrekt sätt. (Falkman & Tagesson, 2008)

Sammanfattningsvis har detta lett fram till följande hypotes:

**Hypotes 1: Storlek har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

#### 4.2 KOMMUNGRUPPSINDELNING

En kommuns uppbyggnad och styrning bygger till viss del på vilken karaktär den har. En storstadskommun med stor befolkning ser annorlunda ut i jämförelse med en glesbygdskommun med låg befolkningstäthet. Sveriges kommuner och landsting gör en indelning av alla Sveriges kommuner i tio grupper, vilka är baserade på kommunernas karaktär. (Sveriges kommuner och landsting, 2010)

Enligt DiMaggio och Powell (1983) och Deegan (2009) tenderar en organisation att anpassa sig efter liknande organisationer som de anser vara legitima och framgångsrika. Organisationer med samma förutsättningar, tillhörande samma grupp, kommer att röra sig mot varandra och bli mer homogena vad gäller att presentera information till tredje part. (Carpenter & Feroz, 2001; Inchausti, 1997) Holthausen och Leftwich (1983) menar också att det är rationellt att följa vad majoriteten av gruppen gör. Parterna vinner inget på att själv utveckla ett sätt att presentera informationen, utan det är rationellt att istället använda sig av vad andra i populationen gör. En organisation kommer i så fall slippa de kostnader som är förknippade

med att argumentera för sin valda utgångspunkt (Holthausen & Leftwich, 1983). Inchausti (1997) menar också att en avvikelse från vad gruppen gör kan uppfattas som negativt och tolkas som dåliga nyheter. Detta innebär att kommuner tillhörande samma grupp, med samma typ av förutsättningar, borde ha ett liknande utflöde av information till intressenter.

Dessutom ser trycket från medierna avsevärt olika ut beroende på vad för typ av kommun det handlar om. Mediestrukturen i Sverige är ojämnt fördelad, och i vissa delar av landet finns det en så kallad medieskugga som avsevärt minskar mängden granskning på vissa kommuner. Exempelvis är bevakningen av en förort till Stockholm så som Haninge låg, eftersom mycket fokus läggs på bevakning av Stockholm. Förorten i sig uppmärksammas endast tillfälligt i de bevakande tidningarna. Om detta jämförs med en medelstor stad, så som Gävle som har två dagstidningar, så är bevakningen av en förort som Haninge endast en sjundedel eller åttondel så stor i jämförelse. (Nygren, 2004)

### **Hypotes 2: Kommuner sköter sina förvaltningsberättelser likadant inom kommungruppen.**

#### **4.3 ANTAL LEDAMÖTER**

Sveriges kommuner styrs genom kommunfullmäktige, som består av ett antal folkvalda ledamöter. Det är alltså dessa personer som påverkar och beslutar om kommunens verksamhet. Antalet ledamöter varierar från kommun till kommun, men regleras av minimikrav i Kommunallagen som är baserade på tanken att ju större befolkningssmängd kommunen har desto fler ledamöter ska finnas i kommunfullmäktige.

Baber (1983) menar att en organisation som har ett större antal folkvalda ledamöter kommer att presentera mer information på grund av att fler initiativ till övervakning och kontroll kommer att tas. På samma sätt menar Stigler (1976) att vid ett stort antal ledamöter kommer trycket från kollegorna att påverka mängden information som presenteras. Det skapas ett normativt tryck, som gör att incitamenten att följa normeringen ökar i takt med att antalet ledamöter ökar. Vid ett mindre antal kommer inte så många aspekter av åsikter att lyftas fram i diskussionerna, vilket enligt resonemanget ovan skulle innebära att en mindre mängd information skulle presenteras. På så vis borde kommuner med ett större antal ledamöter presentera mer information i sina förvaltningsberättelser.

### **Hypotes 3: Antalet ledamöter i kommunfullmäktige har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

#### 4.4 POLITISK KONKURRENS

Politisk konkurrens uppstår när det finns alternativ till den styrande politiska majoriteten i kommunen. Det innebär att majoriteten är utsatt för viss press att i nästa val inte få fortsatt förtroende från väljarna. Downs (1957) menar att varje styrande majoritet vill maximera det politiska stödet och dess primära mål är att bli omvalda, samtidigt som de som är i opposition vill bli valda. Kampen om att få styra kommunen påverkar politikernas agerande. En förutsättning är dock att det finns konkurrenter till styret samtidigt som dessa, precis som väljarna, agerar rationellt och i egenintresse. (Baber, 1983) Om den politiska konkurrensen är låg kommer trycket från väljarna inte vara lika stort samtidigt som den ledande majoriteten kan känna ett lugn inför nästa val. Detta gör att en mindre mängd information kommer att presenteras. (Downs, 1957) Enligt Zimmerman (1977) kan de partier som inte innehar majoriteten känna ett behov av att övervaka det sittande styret, för att hitta eventuella brister. Den styrande majoriteten i kommunen kan, i sin tur, känna ett behov av att visa sin trovärdighet gentemot väljarna för att bli omvalda. (Downs, 1957) Att följa regler signalerar dessutom kvalitet från deras sida (Ingram, 1984). Kang och Lin (2011) menar också att den styrande majoriteten kommer att påverkas av detta och se det som ett incitament att presentera mer information. Ju starkare den politiska konkurrensen är desto större är incitamenten till att övervaka och därmed också att tillämpa reglerna. (Baber, 1983; Baber, 1990)

Den politiska konkurrensen påverkar även revisionen av kommunen. Med högre politisk konkurrens anser Copley et al. (1995) att efterfrågan på en kvalificerad revision ökar från politikernas sida. Detta för att kunna visa på sin förmåga att styra kommunen till det bästa. Med en mer kvalificerad revision kommer kvaliteten på den presenterade informationen i årsredovisningen att öka (Pendlebury, Jones, & Karbhari, 1994). Detta borde enligt dessa antaganden innebära att kommuner med hög politisk konkurrens kommer presentera mer information i förvaltningsberättelsen.

**Hypotes 4: Politisk konkurrens har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

#### 4.5 POLITISK SAMMANSÄTTNING

Kommuner styrs av politiker som måste ta hänsyn till befolkningens preferenser för att öka chansen att bli omvalda (Downs, 1957). Något av det viktigaste för dessa politiker är att de vill verka pålitliga. Framförallt ser de till att verka pålitliga och visa att de gör ett bra arbete inför sitt partis kärnväljare. Detta innebär alltså att olika partier lägger fokus på olika saker i kontakten med och informationen till medborgarna. De har olika värderingar och ideologier som påverkar deras förhållningssätt. Då är det även rimligt att tro att de lägger olika fokus och inriktning i sina rapporter och även i sin förvaltningsberättelse. (Zimmerman, 1977) Information som rapporteras av politiker kan därmed antas färgad av deras politiska ställning, vilket innebär att olika typer av information kommer att produceras beroende på politisk majoritet. (Downs, 1957)

Carpenter och Feroz (2001) menar att en av de faktorer som påverkar vilka redovisningsval som görs är vilka potentialer det finns att detta påverkar den politiska maktsituationen för någon av de valda politikerna. Då politikerna ofta önskar en karriär inom det egna partiet, innebär detta också att man inte gärna går emot sin egen partiledning och de beslut som de fattat och därmed äventyrar sin karriär. Incitamenten att publicera information som inte stödjer den politiska viljan är därmed få. (Ingram, 1984) Vi anser därför att det finns tillräckligt med belägg för att anse att politisk sammansättning bör spela roll för hur förvaltningsberättelserna framtas. Detta leder fram till följande hypotes:

**Hypotes 5: Politisk sammansättning påverkar mängden avvikelser.**

#### 4.6 SKATTESATS

När invånarna betalar mer i skatt ökar också kravet från dessa på övervakning och kontroll. (Ward, Elder, & Kattelus, 1994) En högre skattesats ger också politikerna större anledning att påvisa resultatet i verksamheten. De måste alltså presentera information som ger befolkningen bevis på att skatten används effektivt. Kommuninvånarna kommer att kräva mer information för att vara övertygade om att skattesatsen behöver vara på en hög nivå. En förklaring till detta kan finnas i agentteorin, som utgår från att alla är nyttomaximerande individer och kommer kräva mer information ju högre skatten är (Falkman, 2000). Downs (1957) menar att de invånare som direkt påverkas av de politiska besluten kommer att kräva mer information. Detta innebär att om skattesatsen höjs kommer invånarna direkt att påverkas av detta, vilket kommer medföra en högre efterfråga på information.

En kommun är ständigt utsatt för granskning av såväl intressegrupper som av medierna, då det är befolkningen som står för finansieringen och intresset för dess verksamhet påverkar alla i samhället. Tonvikten i en kommuns verksamhet ligger i trovärdighet, legitimitet och ansvarstagande. (Dittenhofer, 2001) En kommun behöver signalera detta till väljarna (Ward, Elder, & Kattelus, 1994), i avseende att bli omvalda (Downs, 1957). Enligt detta resonemang ökar informationsflödet i takt med vilken skatt som tas ut. Kommunpolitikerna tycks vilja försvara skattesatsen med att visa vad som åstadkommit.

### **Hypotes 6: Skattesats har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

#### 4.7 SKATTEKRAFT

En kommuns intäkter består till största del av de skatter som betalas av invånarna, vilket också kallas skatteunderlag. Detta ligger till grund för en kommuns skattekraft, som ger en indikation på kommunens ekonomiska situation, men också på invånarnas inkomstnivå. Huruvida befolkningen är intresserad av kommunens ekonomi och hur deras pengar används anses bero på just inkomstnivå. (Verba, Schlozman, Brady, & Nie, 1993) Det finns en skillnad av demografisk art vad gäller aktiva respektive inaktiva medborgare angående att såväl rösta som att efterfråga information från politiker, där en högre inkomstnivå ger ett högre valdeltagande. (Downs, 1957) I sin tur kan detta deltagande anses vara ett mått på intresse för kommunbeslut. Enligt detta resonemang skulle det innebära att i en kommun med hög inkomstnivå skulle intresset för kommunens verksamhet vara större, vilket skulle resultera i en mer omfattande övervakning från invånarnas sida. Jensen och Payne (2005) menar att intresset för de kommunala besluten ökar ju mer individen har betalat in till kommunen. Alltså kan man förvänta sig att kommuner med högre genomsnittsinkomst, där skatteintäkterna till kommunen per individ är högre, även blir mer grundligt granskade av sina medborgare. Man kan alltså tänka sig att krav ställs på ökad information och öppenhet, bland annat gällande förvaltningsberättelsen. Detta resonemang leder fram till hypotesen:

### **Hypotes 7: Skattekraft har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

#### 4.8 GENERELLA STATS BIDRAG

I Sverige finns det ett system för kommunalekonomisk utjämning med syftet att alla kommuner ska ha samma ekonomiska förutsättningar att ge sina invånare service på samma nivå, oberoende av såväl inkomstnivån hos befolkningen i kommunen som av andra strukturella förhållanden. Detta innebär alltså att olika kommuner får olika mycket i statsbidrag och att vissa kommuner får betala pengar till staten för att det sedan ska bli utbetalt till andra kommuner. (Finansdepartementet samt Sveriges kommuner och Landsting, 2008) Landets kommuner är därmed även olika mycket beroende av inflödet av statens resurser i form av statsbidrag och utjämningsystemet.

Mizuchi och Fein (1999) argumenterar för att om en organisation är beroende av någon annan enhet för att få betydande resurser påverkar detta organisationens beteende. Det är därför rimligt att tro att ju mer statsbidrag en kommun får desto viktigare är det att visa för staten, och även de kommuner som är nettogivare, att de är tillförlitliga. Detta resulterar därmed i bättre rapporter. Även Ingram (1984) menar att om det i organisationer finns ett stort beroende av extern finansiering kan detta leda till att mer information presenteras i de finansiella rapporterna. Vid denna bidragsgivning kommer det skapas incitament från dels nettogivarna och dels staten att övervaka och kontrollera att pengarna används effektivt. De parter som påverkas av beslutet om bidrag kommer att ställa krav på att information tillhandahålls. (Downs, 1957) Det kommer på så sätt skapa ett tryck på det styrande partiet att visa på trovärdighet och kvalitet i de finansiella rapporterna och därmed kommer det finnas incitament från dessa att följa de uppsatta reglerna. (Zimmerman, 1977; Ingram, 1984) Detta leder oss fram till följande hypotes:

#### **Hypotes 8: Generella statsbidrag har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

Vi noterar dock att denna hypotes står i kontrast mot vår tidigare hypotes om skattekraft. Då skattekraften ökar i takt med högre inkomst, så minskar samtidigt de generella statsbidragen med de minskade utbetalningarna från utjämningsystemet. Alltså bör åtminstone en av dessa hypoteser förkastas.

#### 4.9 FINANSIELL STABILITET

Det har gjorts ett flertal studier i huruvida finansiell stabilitet påverkar valet av redovisning och presentation av information i årsredovisningen. (Inchausti, 1997; Watson, Shrives, & Marston, 2002; DeAngelo, DeAngelo, & Skinner, 1994) Resultaten har dock varit skiftande,

där det visats att både organisationer med antingen stabila finanser eller med instabila finanser presenterar mycket information.

Inchausti (1997) argumenterar för att det är organisationer med stabila finanser som kommer att presentera mycket information, för att visa hur väl de skött verksamheten. Politikerna i en kommun vill visa på sin effektiva användning av skattebetalarnas pengar som ett argument för fortsatt förtroende från väljarna och därmed öka sina möjligheter till omval (Downs, 1957). Det har också argumenterats för att organisationer som finansiellt presterar bra kommer att utsättas för mer granskning, vilket gör att dessa enheter kommer producera mer information till sina intressenter. (Watson, Shrives, & Marston, 2002) Även enligt Meek et al. (1995) är det de mest finansiellt stabila enheterna som förväntas presentera mest information. Dessa har då möjlighet att visa sin kapacitet och därmed skapa ett gott rykte och signalera god kvalitet. (Ingram, 1984) Att upprätta informationsdokument till intressenter är dessutom förknippat med kostnader för organisationen. Ju mer omfattande information som krävs desto mer resurser måste läggas på arbetet med detta. På så vis har en kommun med stabila finanser större möjligheter att bära de kostnader som är förknippade med att upprätta dessa informationsdokument i jämförelse med en kommun med sämre ekonomi. (Ingram, 1984)

#### **Hypotes 9a: Finansiell stabilitet har ett negativt samband med mängden avvikelser.**

De av Inchausti (1997) undersökta organisationerna producerade dock mer information till sina intressenter vid instabila finanser. Detta innebär att enheterna, istället för att visa på sin effektiva användning av resurserna, använder information för att förklara varför det finansiella läget är dåligt. (DeAngelo, DeAngelo, & Skinner, 1994) På så vis kan även de skatter och avgifter som tagits ut rättfärdigas. Att finansiellt instabila organisationer presenterar mer information kan förklaras av det faktum att enheten vill klargöra varför resultatet är som det är och att det finns utomstående förklaringar som de styrande politikerna inte kunnat råda över. En organisation som presterat dåligt kan dessutom känna mer institutionell press och känna att de har ögonen på sig (DiMaggio & Powell, 1983), vilket skulle innebära att dessa vill signalera trovärdighet och ansvarstagande. (Ward, Elder, & Kattelus, 1994) På så vis borde dessa enheter presentera mer information. Det har också argumenterats för att om skuldsättningen är hög kommer presentationen av information att öka och efterlevnaden vara högre. (Meek, Roberts, & Gray, 1995; Evans & Patton, 1983)

#### **Hypotes 9b: Finansiell stabilitet har ett positivt samband med mängden avvikelser.**



#### 4.10 REVISIONSBYRÅ

Enligt Kommunallagen ska kommunfullmäktige välja revisorer som granskar verksamheten. Dessa förtroendevalda revisorer ska i sitt arbete utföra revisionen, men med biträde från sakkunniga revisorer i den utsträckning som krävs för att kunna genomföra revisionen enligt god revisionssed. Jönsson (1985) menar att de sakkunniga revisorerna i deras roll som rådgivare är en av de viktigaste auktoriteter som påverkar redovisningens utformning. Dessutom spelar revisorn en central roll i övervakningen av agenternas arbete enligt agentteorin. Målet med övervakningen är att principalernas intressen ska tillgodoses. (Zimmerman, 1977) Inom den kommunala verksamheten blir alltså det förvaltande partiet övervakat av revisorn, som ser till så att principalerna, skattebetalarna i kommunen, får korrekt information. Revisorerna är därmed viktiga aktörer som institutionaliserar lagkrav och normering. Det sker ett normativt inflytande, som innebär att det skapas ett tryck på organisationerna att implementera lagar och normering. Detta i sin tur gör att efterlevnaden blir högre. (Collin S.-O. , Tagesson, Andersson, Cato, & Hansson, 2009) Genom att följa dessa krav kommer organisationerna att framstå som legitima. Det har även visats att kontakten med revisorn påverkar valet av redovisning av information. Kommentarer och påpekanden från revisorn är viktiga och påverkar hur mycket information som redovisas. (Hjelström & Schuster, 2011)

Collin et al (2009) understryker också att revisorn påverkar innehållet i förvaltningsberättelsen. Ett revisionsbolag har inverkan på de anställda revisorernas rutiner och kultur som påverkar deras dagliga arbete. På så vis kan alltså den vikt som revisorn lägger på olika lagar och regler, samt ett allmänt förhållningssätt, variera mellan bolagen. Det innebär att kontrollen av innehållet i förvaltningsberättelserna ser olika ut beroende på reviderande bolag.

Falkman och Tagesson (2008) visar i sin studie att faktorn revisionsbolag påverkar avvikelserna i årsredovisningarna hos kommuner. De finner att det finns en större sannolikhet att man följer normerna från Rådet för kommunal redovisning om man inte valt något av revisionsbolagen PwC eller KPMG. Detta styrker hypotesen att revisionsbolaget påverkar hur väl kommuner efterföljer reglerna för årsredovisningen.

Inchausti (1997) påpekar att de bolag som revideras av ett av de stora revisionsbolagen presenterar mer information i sina rapporter än bolag som revideras av mindre bolag. De stora bolagen kommer sannolikt att använda sig av normativa påtryckningar för att öka rapportkvaliteten och mängden information. Kvaliteten på rapporterna som produceras återspeglar även revisionens kvalitet till viss del. De sätter så stort värde vid att deras klienter uppvisar god

kvalitet i de finansiella rapporterna att de till och med kan tänka sig att välja bort klienter som ger rapporter av sämre kvalitet. (DeAngelo L. E., 1981) De stora byråerna har dessutom fler stordriftsfördelar med mer erfarenhet, rutiner och andra resurser. Revisionen kan därmed genomföras mer effektivt och felaktigheter kan åskådliggöras. Sammantaget kommer alltså klienterna till dessa stora revisionsbolag har mer informativa rapporter.

Inchausti (1997) menar också att en organisations val av revisionsbyrå återspeglar viljan att presentera information, där valet av en av de stora byråerna indikerar viljan att presentera mer information än om valet faller på ett mindre alternativ.

De flesta svenska kommunerna använder sig av de stora revisionsbolagen. Dock finns det en grupp kommuner som använder sig av egna revisionskontor med kompetens att genomföra en revision. (Falkman & Tagesson, 2008) Det skapas en anställning åt den sakkunniga, istället för ett uppdrag. Detta innebär också att oberoendet kan påverkas, vilket i sin tur kan påverka revisionen.

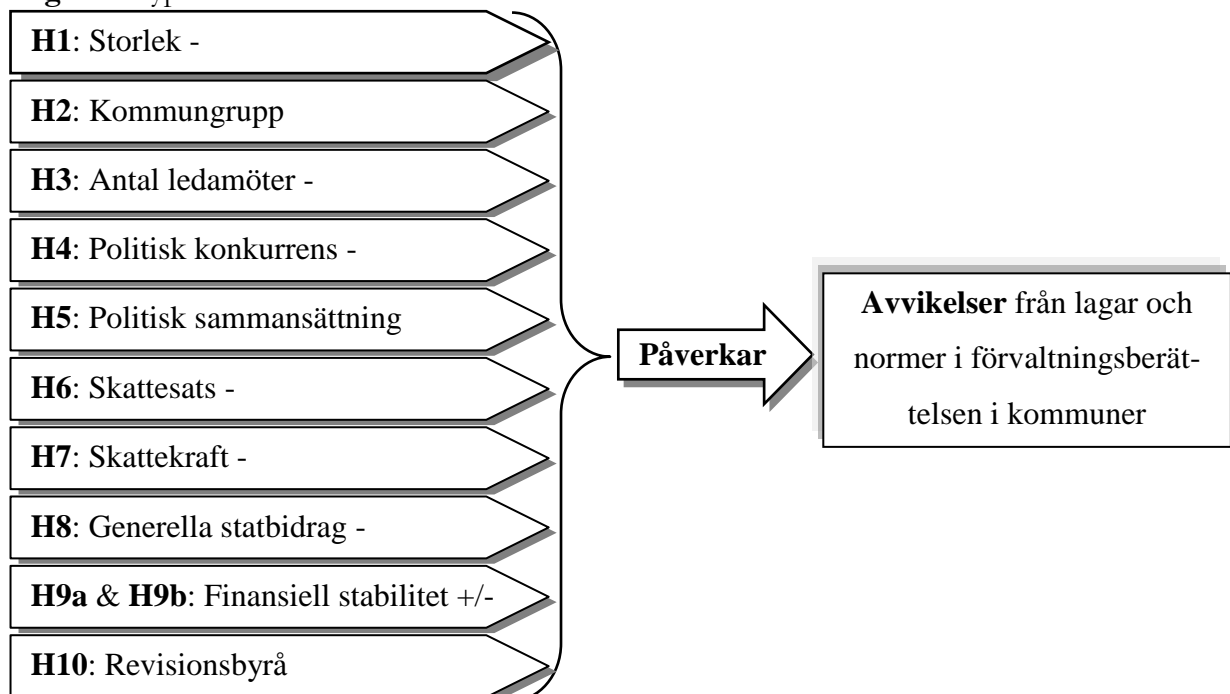
**Hypotes 10: Val av revisionsbyrå påverkar mängden avvikelser.**

#### 4.11 KAPITELSAMMANFATTNING - TEORI

Vi har nu presenterat hypoteser grundade i teori från teoribildningar av såväl ekonomisk som systemorienterad natur. Denna eklektiska utgångspunkt har lett till att vi vid ett par tillfällen fått hypoteser som motsäger varandra. Detta hade vi sett som ett problem ifall vi hade utgått från en renodlad teoribildning, men eftersom vi byggt upp en teorimodell som är en hybrid anser vi att denna motsägelse är en naturlig utveckling. Enligt både DiMaggio (1995) och Gray et al. (1995) är sådana hybrider ofta att föredra då man ska förklara ett empiriskt fenomen.

Sammanfattningsvis har vi tagit fram följande teorimodell:

**Figur 1:** Hypotesöversikt



## 5. EMPIRISK METOD

---

*I detta kapitel beskriver vi hur vi rent praktiskt hanterat insamlingen av det empiriska materialet. Vi visar även på hur vi mäter vår beroende variabel, alltså efterlevnaden av reglerna i förvaltningsberättelsen, samt beskriver hur vi valt att operationalisera parametrarna som vi använder för att utvärdera våra hypoteser. Slutligen visar vi hur vi har arbetat för att få en hög validitet genom framförallt en avvikelseanalys.*

---

### 5.1 UNDERSÖKNINGSMETOD

Undersökningen görs främst genom en dokumentstudie, där Sveriges kommuners årsredovisningar granskas med fokus på förvaltningsberättelsen. Vi har valt att göra detta då det är den direkta källa vi vill analysera. Informationen som vi söker finns tillgänglig i dessa dokument. (Inchausti, 1997; Pendlebury, Jones, & Karbhari, 1994) Studien är en totalundersökning, vilket innebär att alla 290 kommuner omfattas av studien. (Tagesson, Klugman, & Lindvall Ekström, 2011) Alternativt hade vi kunnat genomföra ett urval, men med tanke på tidsomfattning och antalet kommuner är det rimligt att täcka in hela populationen. Ett urval hade dessutom kunnat vara förknippat med urvalsfel, som skulle kunna påverka studiens trovärdighet. Undersökningen kommer också att kompletteras med intervjuer för att få in mer förklarande synvinklar. Det kommer ske med kommuner med såväl hög som låg efterlevnad.

### 5.2 DATAINSAMLING

Underlaget till undersökningen är hämtat från 2010 års årsredovisningar från alla Sveriges 290 kommuner. Dock har vi medvetet valt bort Gotland då detta är klassats som både primärkommun och landsting. Det medför problem vid analysen av materialet eftersom det blir missvisande på ett flertal av de parametrar vi valt att undersöka. Exempelvis bygger såväl hypotesen om antal ledamöter som skattesats på att det är uppdelat specifikt på kommun respektive landsting. Inom Gotland är dock denna uppdelning inte gjord, varför analysen skulle bli missvisande om det varit med. Kompletterande information till undersökningen och våra hypoteser har i vissa fall hämtats från bland annat Statistiska centralbyrån, Valmyndigheten och Sveriges kommuner och landsting.

### 5.3 OPERATIONALISERING AV BEROENDE VARIABEL

Den beroende variabeln i vår studie är efterlevnaden av lagar och rekommendationerna i förvaltningsberättelsen. Därmed mäter vi hur väl Sveriges kommuner tillämpar befintliga regler. För att genomföra undersökningen har en checklista att upprättats med punkter som lagen och rekommendationerna kräver att förvaltningsberättelsen ska innehålla. Detta har använts i ett flertal tidigare studier (Tagesson, Blank, Broberg, & Collin, 2009; Haniffa & Cooke, 2005; Tagesson, Klugman, & Lindvall Ekström, 2011; Collin & Tagesson, 2010; Meek, Roberts, & Gray, 1995).

#### 5.3.1 CHECKLISTAN

Checklistan bygger på de krav som finns i Lagen om kommunal redovisning och i Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer. Genom att bryta ner dessa i mindre delar och dela in kraven i kontrollerbara parametrar har vi skapat den checklista som vi använt i undersökningen. För att få andra perspektiv och mer kunskap har checklistan även blivit granskad av Ola Eriksson, kanslichef på Föreningen Sveriges kommunalekonomer. På så vis har vi fått hjälp med att tolka kraven och fått insyn i hur vår bedömning ska ske. Genom att kontrollera årsredovisningarna med avseende på dessa punkter har graden av efterlevnad framkommit. Utifrån undersökningen med checklistan kan de oberoende variablerna utvärderas i huruvida de påverkar graden av efterlevnad eller inte.

Vi använde oss av positiv kodning som innebär att en etta gavs om informationen fanns tillgänglig, medan det kodades som en nolla om det inte finns med. Dock bör det uppmärksammas att det kan, i årsredovisningarna, presenteras information av arten som undersöks men som inte ligger inom ramen för förvaltningsberättelsen eller att informationen inte uppfyller alla kraven som ställs. Det har då skett ett avdrag på kodningen på grund av den felaktiga placeringen alternativt bristfälliga informationen. Dock blir det ändå medräknat, eftersom informationen finns tillgänglig till viss del, men det har kodats med ett halvt poäng. I situationer där en regel inte är applicerbar på den aktuella kommunen har kodningen skett med en etta. Detta gäller framförallt kraven om balanskravsutredning vid negativt resultat. Om resultatet varit positivt i kommunen behövs utredningen inte göras och kravet är därmed inte applicerbart. Det har också funnits fall där den aktuella kommunen inte haft någon sammanställd redovisning, då någon koncern inte finns. På så vis blir reglerna om den sammanställda redovisningen inte applicerbara.

### 5.3.2 TRE OLIKA ANALYSER

Genom att använda kodning beskriven ovan har vi en möjlighet att anpassa resultatet och få en bredare analys. Vi har valt att utföra tre olika analyser, med olika skarp bedömning av hur väl reglerna tillämpats och därmed huruvida bedömningen om ett halvt poäng ska ske striktare eller lättare.

I första steget i analysen lät vi kodningen förbli ett halvt poäng och tog hänsyn till att informationen faktiskt fanns tillgänglig om än på felaktig plats i årsredovisningen. I nästa steg valde vi att vara hårdare i vår bedömning och kodade om all information med kodningen ett halvt poäng till en nolla. Här räknades alltså enbart den informationen som fanns inom ramen för förvaltningsberättelsen som korrekt. Detta ger en skarpare gränsdragning när vi vill analysera noggrannheten och efterlevnaden i just förvaltningsberättelserna. Slutligen kodade vi om de initiala halva poängen till ett och räknade alltså med att all information i årsredovisningen fanns tillgänglig inom ramen för förvaltningsberättelsen. Då lägger vi fokus på vikten av att informationen framgår och kan då koncentrera oss mer på det faktiska informationsbortfallet, snarare än på det slarv det innebär att lägga informationen utanför förvaltningsberättelsen. Genom att analysera alla tre av dessa nivåer av strikthet får vi en bredare analys och därmed en större möjlighet att dra slutsatser om var problemet ligger i de fall då efterlevnaden är bristfällig.

### 5.3.3 AVVIKELSEANALYS

Då populationen huvudsakligen delats upp mellan författarna och kodats individuellt har det varit viktigt att se till att en god samstämmighet uppnåts, eftersom det ger studien en hög validitet. Vi har därför gjort en avvikelseanalys för att undersöka graden av samstämmighet. Processen var som följande: först diskuterades en gemensam checklista fram med noggrant uppsatta punkter för alla de krav som lagstiftaren och normgivaren ställer, kompletterat med en lista på de oberoende variabler som vi operationaliserat våra hypoteser med. För att skapa en så samstämmig bedömning som möjligt valde vi att genomföra de två första kodningarna tillsammans. Sedan valdes slumpmässigt ett urval av 13 kommuner ut och vi kodade dessa separat. För alla kommunerna gjordes en bedömning av 30 punkter, där värdena noll, ett halvt eller ett poäng sattes. Den maximala avvikelsen per punkt som var möjlig blev därför 1, och på de 13 utvalda kommunerna blev det en maximal avvikelse på 390. Avvikelsen som framkommit under kodningen blev 28, vilket ger en trovärdighet på 92,8 % ( $1 - (28/390)$ ). Vi diskuterade igenom såväl checklistans utformning som den individuella bedömningen. Utifrån detta utformades en gemensam mall, med överensstämmande tolkningar och bedömningar som låg

till grund för den fortsatta kodningen. Då resultaten var lika i den initiala kodningen fortsatte arbetet individuellt, och vi kodade hälften av kommunerna var. Löpande gjordes också stickprov på bedömningarna för att kontrollera en fortsatt likvärdig analys av förvaltningsberättelserna. Totalt kontrollerades 13 kommuner löpande. Detta gav en maximal avvikelse på 390 och avvikelsen som kommit fram under kodningen var 24,5. Detta ger en trovärdighet på 93,7 % ( $1 - (24,5/390)$ ). Sammantaget ger detta en total trovärdighet på 93,3 % på hela urvalet. Denna metod med dubbel kodning i hela eller delar av populationen har använts i ett flertal studier innan och är ett tydligt sätt att öka validiteten. (Collin & Tagesson, 2010)

#### *5.3.4 CRONBACH'S ALPHA*

För att mäta vår interna samstämmighet angående avvikelserna har vi även valt att använda oss av Cronbach's Alpha. Det ger en indikation på hur väl våra bedömningar varit överensstämmande. För att kunna dra slutsatsen att våra bedömningar varit likvärdiga bör indexet ligga på ett värde över 0,7. (Djurfeldt & Barmark, 2009) Värdet som framkommit från vår undersökning ligger på 0,783. På så vis kan vi dra slutsatsen att studien i övrigt skett med liknande bedömningar och att korrelationen mellan oss varit god. Sammantaget kan därmed trovärdigheten i undersökningen anses vara bra.

#### *5.4 OBEROENDE VARIABLER*

Här beskrivs på vilket sätt de olika variablerna mäts och varifrån informationen hämtats.

##### *5.4.1 HYPOTES 1 STORLEK*

För att kunna undersöka huruvida en kommuns storlek påverkar efterlevnaden av lagar och normer måste en mätbar variabel väljas. Vi valde att storleken ska mätas i befolkningsmängd, som finns tillgänglig hos Statistiska centralbyrån. Ett alternativ hade varit att titta på exempelvis balansomslutning eller geografisk storlek. Då vår hypotes grundar sig i att efterlevnaden ökar när trycket från invånarna ökar har vi dock valt att använda oss av befolkningsmängd för att korrekt kunna utvärdera hypotesen. (Rubin, 1988) Genom att titta på befolkningsmängden i kommunen ska vi försöka se ett samband mellan detta och efterlevnaden.

##### *5.4.2 HYPOTES 2 KOMMUNGRUPP*

Kommungruppen mäts genom att titta på vilken grupp Sveriges kommuner och landsting har klassificerat kommunen i. Enligt denna klassificering finns det tio olika typer av kommuner; storstäder, förortskommuner, större städer, förortskommuner till större städer, pendlingskommuner, turism- och besöksnäringkommuner, varuproducerande kommuner, glesbygdskommuner, kommuner i tätbefolkad region samt kommuner i glesbefolkad region. Kodningen

skedde genom dummy-variabler, där det för respektive kommun sattes en etta vid aktuell kommungrupp, och därmed en nolla för alla andra grupper. Genom att dela in alla Sveriges kommuner i dessa kategorier har vi försökt se om det finns ett samband mellan dessa grupper och efterlevnaden.

#### *5.4.3 HYPOTES 3 ANTAL LEDAMÖTER*

Antalet ledamöter i kommunfullmäktige mäts genom att ta del av den information som finns tillgänglig från Valmyndigheten. Vi tog informationen angående mandatfördelningen i kommunfullmäktige och använde oss av det sammanlagda antalet mandat och därmed även ledamöter i fullmäktige.

#### *5.4.4 HYPOTES 4 POLITISK KONKURRENS*

Politisk konkurrens mättes genom att titta på hur valresultatet i kommunfullmäktige såg ut i respektive kommun. Det vill säga, hur stort stöd det styrande partiet har och om oppositionen har möjlighet att överta makten vid nästkommande val. Är majoriteten knapp anses konkurrensen vara hög, men om det styrande partiet har ett omfattande stöd från befolkningen anses konkurrensen vara låg. Här användes dels det så kallade Herfindahles koncentrationsindex. Det innebär att frånvaron av konkurrens mäts. Värdet antogs mellan noll och ett, där en nolla representerar hög konkurrens och visar att många partier har lika stora andelar av rösterna. En etta representerar därmed låg konkurrens, till den extremen att ett parti har 100 % av rösterna. För att beräkna Herfindahles-indexet tog vi vart och ett partis andel av valresultatet i procent och kvadrerade. Detta summerades sedan för de aktuella partierna i kommunen. (Hanspers & Hensvik, 2010) Statistik för valresultat i fullmäktige är hämtat från Valmyndigheten. Som komplement till indexet tittade vi även på huruvida det varit ett maktskifte vid det senaste valet. Det skedde en kodning med dummy-variabler där ett maktskifte representerade en etta, medan en nolla representerade att det inte varit maktskifte i kommunens styre. För att kunna få en bredare förståelse och kunna analysera variabeln ur olika synvinklar tittade vi även på huruvida styret är i minoritet. En etta representerar minoritetsstyre medan en nolla innebär att det inte är aktuellt. Information angående dessa två parametrar finns tillgänglig från Sveriges kommuner och landsting.



#### *5.4.5 HYPOTES 5 POLITISK SAMMANSÄTTNING*

Den politiska sammansättningen i en kommun mättes genom att titta på vilket block som styr. Vi hade därmed tre möjliga utfall; vänster, allians eller blandad majoritet. På så vis skedde kodningen genom dummy-variabler där det aktuella utfallet fick en etta och de andra två en nolla. Till följd av detta kunde vi se om det fanns ett samband mellan politisk sammansättning och efterlevnaden. Vi har valt att inte titta på partinivå då det är vanligt i de svenska kommunerna att makten är delad inom block. Därmed hade en analys på partinivå kunnat ge en felaktig bild av verkligheten. Det hade också försvårat analysen, då antalet variabler hade ökat markant. Informationen har vi hämtat från Sveriges kommuner och landsting, där dessa gjort en klassificering i vänster, allians och blandad majoritet.

#### *5.4.6 HYPOTES 6 SKATTESATS*

Skattesatsen mättes genom att ta den av kommunen bestämda skattesatsen. Vi skalade här bort såväl landstingsskatt, kyrkoskatt som kyrkoavgift. Detta för att endast titta på den skattesats som faktiskt bestäms av kommunen själv. Skattesatserna för år 2010 fanns tillgängliga från Statistiska centralbyrån.

#### *5.4.7 HYPOTES 7 SKATTEKRAFT*

Skattekraften mättes genom att ta det totala skatteunderlaget i kommunen och dividera med antalet invånare. Vi har här valt att inte endast ta skatteunderlaget då vi ville eliminera påverkan av befolkningsmängden. Informationen fanns tillgänglig från Statistiska centralbyrån för alla Sveriges kommuner.

#### *5.4.8 HYPOTES 8 GENERELLA STATSBI DRAG*

Generella statsbidrag mättes genom Statistiska centralbyråns statistik från 2010, där alla Sveriges kommuner fanns med, samt hur mycket varje enskild kommun fick respektive gav i bidrag. (Falkman & Tagesson, 2008) Detta mätte vi i enheten kronor per invånare.

#### *5.4.9 HYPOTES 9 FINANSIELL STABILITET*

Den finansiella stabiliteten mättes genom att titta på soliditeten i kommunen, där en hög soliditet indikerar finansiell stabilitet. Ett alternativ hade varit att istället titta på resultat, men då en kommun inte existerar i vinstsyfte och intäkterna kommer ifrån skatter är soliditet ett mer beskrivande mått på en kommuns finansiella stabilitet. Statistiska centralbyrån tillhandahåller statistik med soliditet för alla Sveriges kommuner. Vi använde måttet soliditet inklusive pensionsåtaganden före år 1998 för att få en mer korrekt jämförelse. Om vi inte tagit hänsyn till

det hade soliditeten inte avspeglat den verkliga situationen, utan vissa åtaganden som påverkar kommunens finansiella stabilitet hade åsidosatts.

#### *5.4.10 HYPOTES 10 REVISIONSBYRÅ*

Här kontrollerades vilken byrå respektive kommun anlitat för revision alternativt om de hade eget kontor med anställda som utför arbetet. De aktuella revisionsbyråerna är Deloitte, Ernst & Young, KPMG samt PwC. Kodningen skedde genom dummy-variabler där en etta sattes vid aktuell revisionsbyrå och därmed en nolla vid resten, för respektive kommun.

### 5.5 INTERVJUER

Vi har valt att genomföra åtta stycken intervjuer, i två skilda kommuner för att se ytterligare aspekter av vad som skulle kunna påverka efterlevnaden. Vi har avgränsat oss till att göra intervjuer inom Skåne, där vi sedan valt ut den kommun med flest respektive minst avvikelser från kraven. Genom att välja dessa extremer kan förklaringsförmågan förbättras ytterligare. (Yin, 2007) Utifrån undersökningsresultatet enligt medelhöga krav har vi därför valt att kontakta Kristianstad kommun, då dessa upprättat den bästa förvaltningsberättelsen i Skåne. Persstorps kommun har på motsvarande vis valts ut med tanke på deras låga efterlevnad, specifikt med avseende på rekommendationerna från Rådet för kommunal redovisning. För respektive kommun har vi intervjuat en representant från kommunstyrelsen, en representant från kommunrevisionen, en ansvarig tjänsteman på ekonomiavdelningen samt den sakkunniga revisorn. På så vis har olika perspektiv på upprättande och granskning av förvaltningsberättelsen framkommit. Frågor har utformats dels specifikt för varje intervjukategori, men också vissa specifika frågor med avseende på aktuell kommun, för att kunna få mer direkta svar på hur de ansvariga tänkt vid upprättandet respektive granskningen. Intervjuerna har varit semi-strukturella, där utrymme gavs för diskussion kring frågorna. Syftet var att få fram information om var fokus ligger vid upprättandet och granskningen av förvaltningsberättelsen i de båda kommunerna, samt hur kommunikationen och samspelet är mellan de olika delarna i kommunen. Om skillnader angående detta framkommer under intervjuerna kan detta i sin tur hjälpa oss att dra slutsatser om ytterligare förklaringar till vad som påverkar efterlevnaden i kommunerna.

## 5.6 KAPITELSAMMANFATTNING – EMPIRISK METOD

Vi har genomfört en dokumentstudie på årsredovisningarna från Sveriges 290 kommuner. En utvärdering har skett med stöd av en checklista framarbetad efter de krav som lagar och rekommendationer ställer på de kommunala förvaltningsberättelserna. Dessutom har en avvikelseanalys genomförts för att mäta vår interna samstämmighet vid utvärderingen av vår beroende variabel. Detta ledde också fram till ett värde på Cronbach's Alpha som var tillfredsställande. Vi har även operationaliserat våra oberoende variabler och kommit fram till hur vi ska kvantifiera de parametrar som vi önskar att utvärdera för att mäta våra hypoteser. Dessa har i de flesta fall kunnat mätas genom att samla in statistik och information från huvudsakligen Statistiska centralbyrån och Sveriges kommuner och landsting. Slutligen har vi beskrivit valet av intervjuer med fyra representanter från den kommunen med Skånes bästa och sämsta förvaltningsberättelse; Kristianstad respektive Perstorp.

## 6. ANALYS

*I detta kapitel presenterar vi de resultat vi fått fram ur vårt empiriska material. Först presenteras det statistiska resultatet i form av korrelationsmatriser och regressionsanalyser från vår analys enligt såväl medelhöga som låga krav. Dessa kommenteras och mynnar ut i en hypotesutvärdering där vi ser vilka av våra hypoteser som kan förkastas. Sedan sammanfattas våra intervjuer där vi fokuserar på våra intervjupersoners kommentarer och åsikter kring några utvalda huvudämnen.*

Analysen genomfördes med dels korrelationstester och dels regressionsanalyser för att visa modellens förklaringsgrad. Vi använde oss av en signifikansnivå på 90 % som lägst genom hela analysen (Bjørnenak, 1997). Dock noteras det om signifikansen ligger på en högre nivå. För att säkerställa att residualerna är normalfördelade har några av de oberoende variabelerna blivit logaritmerade i analysen. Det handlar om befolkningens mängd, antal ledamöter, skattesats och skattekraft. Inledningsvis presenteras beskrivande statistik för att ge en bild av hur problematiken ser ut och ge en förståelse för den undersökta populationen.

### 6.1 BESKRIVANDE STATISTIK

**Tabell 1:** Beskrivande statistik – Efterlevnaden av reglerna för förvaltningsberättelserna i Sveriges primärkommuner enligt medelhöga krav efter typ av information, i procent av totala kraven ( $n=289$ )

Typ av information	Genomsnitt	Standardavvikelse
Övergripande information	81,66	11,56
Personalredovisning	84,00	21,98
Pensionsförvaltningen	63,25	29,57
Den sammanställda redovisningen	37,10	16,69
<b>Totalt</b>	<b>66,75</b>	<b>12,17</b>

I tabell 1 ovan visas beskrivande statistik på hur väl kommunerna följer de lagar och regler som finns på området. En indelning har gjorts i 4 grupper avseende de kontrollerade parmenterna; övergripande information, personalredovisning, pensionsförvaltningen samt den sammanställda redovisningen. Som tabellen visar varierar graden av efterlevnad mellan ungefär 37 % vad gäller den sammanställda redovisningen och 84 % vad gäller personalredovisningen.

**Tabell 2:** Beskrivande statistik – Efterlevnaden av reglerna för förvaltningsberättelserna i Sveriges primärkommuner enligt medelhöga krav efter typ av reglering, i procent av totala kraven ( $n = 289$ )

Typ av reglering	Genomsnitt	Standardavvikelse
Lagar	82,46	11,94
Normer	51,05	18,07
<b>Totalt</b>	66,75	12,17

I tabell 2 har en indelning gjorts på typ av reglering. Här visas det att problematiken med efterlevnaden framförallt är aktuell för rekommendationerna. Efterlevnaden uppgår här till endast 51 %, medan den för de explicita lagreglerna uppgår till drygt 82 %. Men detta är ändå inte ett tillfredställande värde.

**Tabell 3:** Beskrivande statistik – Oberoende variabler: icke-binära efter genomsnitt och standardavvikelse samt binära efter antal i urval, genomsnittlig efterlevnad i procent av de totala kraven enligt medelhöga krav samt standardavvikelse efterlevnad, för kommunerna enligt medelhöga krav ( $n = 289$ )

<b>Icke-Binära variabler</b>	Genomsnitt	Standardavvikelse
Befolkningsmängd	32 381.66	65 008.97
Antal Ledamöter	44.66	12.23
Herfindales koncentrationsindex	0.2391	0.0467
Skattesats	21.51	1.211
Skattekraft	162 960.37	19 608.26
Generella statsbidrag	10 721.62	5 285.50
Soliditet	6.39	24.64

<b>Binära variabler</b>	Antal i Urval	Genomsnittlig efterlevnad	Standardavvikelse efterlevnad
<b>Kommungrupp</b>			
Storstäder	3	61.67	7.26
Förortskommuner tillorstäder	38	65.31	12.62
Större städer	31	71.40	12.80
Förortskommuner till större städer	22	64.24	12.02
Pendlingskommuner	51	67.03	12.23
Turism och besöksnäringkommuner	19	62.02	9.47
Varuproducerande kommuner	54	67.35	11.41
Glesbygdskommuner	20	64.75	10.86
Kommuner i tätbefolkad region	35	67.48	12.40
Kommuner i glesbefolkad region	16	69.27	15.55
<i>Totalt</i>	<i>289</i>	<i>66.75</i>	<i>12.17</i>
<b>Politisk majoritet</b>			
Allians	140	66.14	12.26
Vänster	107	67.91	12.01
Blandad majoritet	42	65.83	12.33
<i>Totalt</i>	<i>289</i>	<i>66.75</i>	<i>12.17</i>
<b>Revisionsbyrå</b>			
PwC	172	66.88	12.56
KPMG	53	66.42	11.82
Ernst & Young	44	67.99	12.84
Deloitte	13	62.95	16.67
Eget kontor	7	65.48	7.37
<i>Totalt</i>	<i>289</i>	<i>66.75</i>	<i>12.17</i>
<b>Minoritetsstyre</b>			
Har minoritetsstyre	41	65.93	11.66
Har inte minoritetsstyre	248	66.89	12.27
<i>Totalt</i>	<i>289</i>	<i>66.75</i>	<i>12.17</i>
<b>Maktskifte</b>			
Har haft Maktskifte	84	66.53	12.17
Har inte haft Maktskifte	205	66.84	12.20
<i>Totalt</i>	<i>289</i>	<i>66.75</i>	<i>12.17</i>

I tabell 3 ges en översikt av de oberoende variablerna. De olika variablernas genomsnittliga värden visas till att börja med. Uppdelningen på de olika dummy-variablerna beskrivs sedan.

Tabellen visar antalet kommuner indelade i varje grupp och vilket medelvärde på efterlevnaden respektive grupp har. Här ser vi att det är gruppen större städer som har den genomsnittligt bästa efterlevnaden, medan det är gruppen storstäder som har den sämsta. I övrigt är spridningen inte anmärkningsvärd. Den politiska sammansättningen och revisionsbyrå presenteras på liknande sätt. Spridningen är inte heller här speciellt stor, men vi kan utläsa att det i genomsnitt är kommuner som styrs av en vänstermajoritet som har den högsta efterlevnaden, medan det är en blandad majoritet som genomsnittligt har den lägsta. På samma sätt är det kommuner med Ernst & Young som revisionsbyrå som genomsnittligt har den högsta efterlevnaden, medan Deloitte har den lägsta.

## 6.2 KORRELATION

Vi har tagit fram en korrelationsmatris för vår studie enligt både medelhöga och låga krav. Matrisen för de låga kraven finns i bilaga 3, tabell 3.1. Gällande de medelhöga kraven så visar vi i tabell 4 en korrelationsmatris med efterlevnaden som konstant. Matrisen ger stöd för hypoteserna om att befolkningsmängd, antal ledamöter i fullmäktige och soliditeten påverkar efterlevnaden. Antal ledamöter har det starkaste sambandet, på 0,001 nivån, medan soliditet hamnar på 0,01 nivån. Korrelationen för befolkningsmängd är något lägre och ligger på 0,1 nivån.

Det indikeras även att det kan vara svårt att kombinera vissa av de oberoende variablerna i modellen eftersom dessa är internt korrelerade. Detta innebär att vissa variabler påverkar konstanten efterlevnad, men även andra variabler. Det kan därmed vara svårt att veta vilken variabel som faktiskt kan förklara efterlevnaden. Trots det ser vi den signifikanta korrelationen mellan efterlevnad och befolkningsmängd, antal ledamöter respektive soliditet som en indikation på ett samband. Detta undersöks ytterligare i regressionsanalysen, där hänsyn tas även till den interna korrelationen mellan variablerna.

**Tabell 4:** Korrelationsmatris, Primärkommuner enligt medelhöga krav ( $n=289$ )

Variabler	Efterlevnad	1.	3.	4 a.	4 b.	4 c.	6.	7.	8.	9.
Efterlevnad	1.000									
1. Befolkningsmängd	0.139*	1.000								
3. Antal ledamöter	0.199***	0.914***	1.000							
4 a. Herfindales	0.711	-0.282***	-0.277***	1.000						
4 b. Maktskifte	-0.012	-0.147*	0.116*	-0.106 <sup>+</sup>	1.000					
4 c. Minoritetsstyre	-0.027	0.023	0.020	-0.115 <sup>+</sup>	0.024	1.000				
6. Skattesats	-0.056	-0.478***	-0.389***	0.168**	0.198***	0.028	1.000			
7. Skattekraft	0.046	0.482***	0.370***	-0.046	-0.177**	-0.105 <sup>+</sup>	-0.616***	1.000		
8. Generella statsbidrag	-0.051	-0.523***	-0.407***	0.260***	0.210***	-0.012	0.601***	-0.816***	1.000	
9. Soliditet	0.154**	0.405***	0.395***	-0.157**	-0.147*	0.059	-0.443***	0.244***	-0.251***	1.000

*Dummyvariabler för kommungrupp, politiskt styre och revisionsbyrå är inkluderade*

<sup>+</sup> Korrelation är signifikant på 0,10 nivån (2-sidig)  
\* Korrelation är signifikant på 0,05 nivån (2-sidig)  
\*\* Korrelation är signifikant på 0,01 nivån (2-sidig)  
\*\*\* Korrelation är signifikant på 0,001 nivån (2-sidig)



### 6.3 REGRESSION

Vi presenterar resultaten från regressionsanalysen med utgångspunkt först och främst från utvärderingen av efterlevnaden med medelhöga krav (se tabell 5) och sedan med låga krav (se tabell 6). För båda dessa varianter presenterar vi en mer eller mindre fullständig modell där vi analyserar såväl våra binära som våra icke-binära variabler, samt en modell som endast inkluderar våra icke-binära variabler. Då vi har med våra binära variabler, alltså våra dummyvariabler, lämnas en av kategorierna i gruppen utanför. De kvarvarande variabelernas  $b$ -värde och eventuellt signifikanta samband gäller alltså skillnaden mellan dessa dummyvariabler och den uteslutna dummyvariabeln.

Den fullständiga modellen vi använder oss av för de medelhöga är som följer:

$$EFI = \alpha + b_3AL + b_{4a}HFD + b_{4b}PKMA + b_{4c}PKMI + b_{5a}PMVS + b_{5b}PMBM + b_6SS + b_7SK \\ + b_9S + b_{10a}RBPW + b_{10b}RBKP + b_{10c}RBDE + b_{10d}RBEK + \varepsilon$$

Där  $EFI$  = Efterlevnad i förvaltningsberättelse index,  $AL$  = Antal ledamöter,  $HFD$  = Herfindales koncentrationsindex,  $PKMA$  = Dummyvariabel gällande politisk konkurrens: Maktskifte,  $PKMI$  = Dummyvariabel gällande politisk konkurrens: Minoritetsstyre,  $PMVS$  = Dummyvariabel gällande politisk majoritet: Vänsterstyre,  $PMBM$  = Dummyvariabel gällande politisk majoritet: Blandad majoritet,  $SS$  = Skattesats,  $SK$  = Skattekraft,  $S$  = Soliditet,  $RBPW$  = Dummyvariabel gällande revisionsbyrå: PwC,  $RBKP$  = Dummyvariabel gällande revisionsbyrå: KPMG,  $RBDE$  = Dummyvariabel gällande revisionsbyrå: Deloitte,  $RBEK$  = Dummyvariabel gällande revisionsbyrå: Eget kontor.

#### 6.3.1 MULTIKOLLINEARITETEN

Som tidigare nämnts såg vi indikationer på interna samband mellan våra oberoende variabler i korrelationsmatrisen. För att kontrollera det och se till så att de signifikanta sambanden vi hittar går att lita på undersöks multikollineariteten. Vi har valt att koncentrera oss på VIF-värden för denna kontroll, något som rekommenderas av bland annat Djurfeldt et al (2003). VIF utläses ”variance inflation factor” och det kritiska värdet sätts ofta till 2,5. Alltså, ett VIF-värde på över 2,5 indikerar ett kollinearitetsproblem, och man kan inte lita helt på estimaten av  $b$ -koefficienterna. (Djurfeldt, Larsson, & Stjärnhagen, 2003)

Redan vid regressionsanalysen fann vi ett kollinearitetsproblem med variabelerna generella statsbidrag och skattekraft, utan att inkludera våra dummyvariabler. Dock var vi redan i ett tidigt skede medvetna om detta samband, då det ges mer generella statsbidrag till kommuner med låg skattekraft och att det därmed finns ett internt samband. Vi testade dock modeller där

antingen generella statsbidrag eller skattekraft plockades ur och såg att VIF-värdena på dessa variabler gick ner till en godkänd nivå då den andra variabeln plockades bort. Övriga variabelers VIF-värden påverkades samtidigt inte i någon väsentlig mening. I den presenterade modellen har vi exkluderat generella statsbidrag och kan då visa en modell med rimliga VIF-värden. Oavsett konstellation av modellen så hittade vi inget signifikant samband för varken generella statsbidrag eller skattekraft, gällande oavsett medelhöga eller låga krav. Vi har även fått exkludera variabeln befolkningsmängd i modellen med medelhöga krav, då den fick för höga VIF-värden gentemot variabeln antal ledamöter. De övriga variabelernas värden påverkades inte av att man tog bort varken variabeln antal ledamöter eller befolkningsmängd. Oavsett vilken av dem man exkluderar i modellen visar den kvarvarande variabeln på ett signifikant samband. Även i modellen för låga krav ser vi att det finns kollinearitetsproblem gällande dessa två variabler, så även här har befolkningsmängd exkluderats.

När våra dummyvariabler fanns med i analysen såg vi ett kollinearitetsproblem med variabelerna för kommungrupper också. Dessa fick mycket höga VIF-värden, och ledde även till att värdena ökade till över det kritiska för andra variabler. Dessutom fann vi inga signifikanta samband för kommungrupperna i modellen med de medelhöga kraven. I modellen med de låga kraven kunde vi dock se ett signifikant samband med sämre efterlevnad för gruppen storstäder. Dock har kommungruppsvariablerna fått exkluderats ut båda modellerna.

### 6.3.2 REGRESSIONSANALYS AV EFTERLEVNADEN MED MEDELHÖGA KRAV

**Tabell 5:** Resultat regressionsanalys för primärkommuner enligt medelhöga krav ( $n = 289$ )

	Fullständig modell			Modell utan Dummyvariabler		
	<i>b</i>	SE	VIF	<i>b</i>	SE	VIF
Konstant	44.934	86.865		16.775	84.065	
3. Antal ledamöter	9.856**	3.452	1.536	9.934**	3.288	1.404
4. Politisk konkurrens						
a. Herfindales	9.786	20.062	1.759	23.076	16.112	1.143
b. Maktskifte	0.179	1.682	1.170	0.712	1.608	1.077
c. Minoritetsstyre	-1.474	2.088	1.065	-1.151	2.047	1.031
5. Politisk majoritet						
a. Vänster	2.359	2.070	2.005			
b. Blandad majoritet	0.472	2.268	1.282			
6. Skattesats	2.542	17.624	2.121	7.896	16.838	1.950
7. Skattekraft (I tusental)	-5.032	8.854	1.783	-3.454	8.679	1.727
9. Soliditet (Stabilitet)	0.058 <sup>+</sup>	0.034	1.410	0.057 <sup>+</sup>	0.033	1.366
10. Revisionsbyrå						
a. PwC	-0.685	2.073	2.078			
b. KPMG	-1.214	2.502	1.881			
c. Deloitte	-4.398	3.867	1.289			
d. Eget kontor	-6.566	5.037	1.203			
R <sup>2</sup> / Adj. R <sup>2</sup> / F värde / Sig.	0.071 / 0.027 / 1.623 / 0.078			0.058 / 0.035 / 2.477 / 0.018		

<sup>+</sup> Korrelation är signifikant på 0,10 nivån (2-sidig)

\* Korrelation är signifikant på 0,05 nivån (2-sidig)

\*\* Korrelation är signifikant på 0,01 nivån (2-sidig)

\*\*\* Korrelation är signifikant på 0,001 nivån (2-sidig)

I tabell 5 ser vi resultatet från regressionsanalysen för utvärderingen med medelhöga krav. Som nämnts har vi uteslutit variablerna generella statsbidrag och kommungrupp. Numreringen i tabellen följer numreringen för våra hypoteser. De värden som visas är *b*-värden, Standard Error (SE) och VIF-värden. Det finns ett signifikant samband för så väl den fullständiga modellen som den utan dummyvariabler gällande variablerna antal ledamöter och soliditet. För båda dessa variabler är *b*-värdet positivt. Sambandet innebär alltså att ju högre värde variablerna antal ledamöter och soliditet har desto bättre är efterlevnaden.

Som tidigare nämnts har vi behövt exkludera variabeln befolkningsmängd på grund av ett för högt internt samband, vilket visade sig genom höga VIF-värden. Oavsett vilken av de två variablerna antal ledamöter eller befolkningsmängd som exkluderades visade den kvarvarande variabeln på ett signifikant samband gentemot efterlevnaden. Dock visade antal ledamöter ett mer signifikant samband än befolkningsmängd ( $p = 0.003$  gällande antal ledamöter och  $p = 0.059$  gällande befolkningsmängd). Därför har vi valt att exkludera befolkningsmängd. I mo-

dellen som inkluderade befolkningsmängd, men exkluderade antal ledamöter, fanns det även ett problem gällande residualens normalfördelning. Trots att vissa oberoende variabler logaritmerats visade våra tester att modellen inte är normalfördelad. Detta kan korrigeras genom att ta bort de extremfall, outliers, som finns för variabeln befolkningsmängd. I detta fall de fyra största kommunerna; Stockholm, Göteborg, Malmö och Uppsala. Detta innebar att modellen nu är normalfördelad, men ingen väsentlig skillnad för det resultat vi fått fram sedan tidigare visades. Den enda variabeln med ett signifikant samband utöver antal ledamöter respektive befolkningsmängd är soliditet. Detta gäller båda modellerna, oavsett om man inkluderar eller exkluderar outliers, samt om man har eller inte har logaritmerat de oberoende variablerna. Oavsett, har soliditet och antal ledamöter alltid ett signifikant samband med efterlevnaden. För befolkningsmängd gäller det bara vid logaritmerade oberoende variabler och när antal ledamöter är exkluderade ur modellen. Utifrån detta ser vi alltså att framförallt sambandet mellan soliditet och efterlevnaden är stabil och vi anser därför att denna är mycket trovärdig.

Sambandet mellan antal ledamöter och efterlevnaden är också stabilt, men på grund av problemen med det interna sambandet med befolkningsmängd verkar variabeln även vara ett uttryck för kommunens storlek. Dock visar analysen att det även ger uttryck för något annat. Förklaringsgraden på modellen där antal ledamöter inkluderas jämfört med när den byts ut mot befolkningsmängd, allt annat lika, är mer än dubbelt så hög. Modellen med befolkningsmängd men utan antal ledamöter, är som helhet icke signifikant. Alltså visar detta att en del av förklaringen till sambandet mellan antal ledamöter och efterlevnaden beror på att antal ledamöter ger uttryck för kommunens storlek, men ytterligare en stor del av förklaringen beror på något annat, något mer specifikt för just variabeln antal ledamöter.

Vad gäller den presenterade modellen är det justerade  $R^2$ -värdet 0.027 respektive 0.035, vilket innebär att modellen har en förklaringsförmåga på 2.7% respektive 3.5%. När modellen även inkluderade en variabel som angav antalet sidor i förvaltningsberättelsen ökade det justerade  $R^2$ -värdet kraftigt, till mer än det dubbla. Denna variabel var dessutom signifikant på 0.001 nivån. Alltså står antalet sidor i förvaltningsberättelsen för en större del av förklaringen än våra hypoteser. Dock ser vi antalet sidor snarare som en del av efterlevnaden än som en möjlig förklaring och presenterar därför modellen utan denna variabel.

### 6.3.3 REGRESSIONSANALYS AV EFTERLEVNADEN MED LÅGA KRAV

**Tabell 6:** Resultat regressionsanalys för primärkommuner med låga krav ( $n = 289$ )

	Fullständig modell			Modell utan Dummyvariabler		
	<i>b</i>	SE	VIF	<i>b</i>	SE	VIF
Konstant	14.825	74.128		36.832	71.818	
3. Antal ledamöter	8.263**	2.946	1.536	8.155**	2.809	1.404
4. Politisk konkurrens						
a. Herfindales	4.857	17.121	1.759	15.312	13.765	1.143
b. Maktskifte	0.551	1.435	1.170	1.222	1.373	1.077
c. Minoritetsstyre	-2.393	1.782	1.065	-2.394	1.749	1.031
5. Politisk majoritet						
a. Vänster	2.119	1.766	2.005			
b. Blandad majoritet	1.929	1.936	1.282			
6. Skattesats	16.226	15.040	2.121	22.057	14.385	1.950
7. Skattekraft (I tusental)	1.695	7.556	1.783	2.322	7.415	1.727
9. Soliditet (Stabilitet)	0.080**	0.029	1.410	0.078**	0.029	1.366
10. Revisionsbyrå						
a. PwC	0.730	1.769	2.078			
b. KPMG	0.360	2.135	1.881			
c. Deloitte	-2.454	3.300	1.289			
d. Eget kontor	-4.682	4.299	1.203			
R <sup>2</sup> / Adj. R <sup>2</sup> / F värde / Sig.	0.094 / 0.052 / 2.206 / 0.010			0.080 / 0.057 / 3.472 / 0.001		

<sup>†</sup> Korrelation är signifikant på 0,10 nivån (2-sidig)

\* Korrelation är signifikant på 0,05 nivån (2-sidig)

\*\* Korrelation är signifikant på 0,01 nivån (2-sidig)

\*\*\* Korrelation är signifikant på 0,001 nivån (2-sidig)

I tabell 6 ser vi resultaten från regressionsanalysen när vi sänkt kraven vid utvärderingen av förvaltningsberättelserna. Nu räknas all information som återfinns i årsredovisningen in och vi bortser från aspekter såsom uppdelning, slarv och layout. Även här har vi kontrollerat att modellen som vi presenterar är normalfördelad, och precis som i modellen enligt medelhöga krav har de oberoende variablerna skattekraft, skattesats och antal ledamöter logaritmerats.

I modellen ser vi att såväl antal ledamöter som soliditet fortfarande har ett signifikant samband med efterlevnaden. Som tidigare nämnts exkluderades variabeln kommungrupp från denna modell på grund av allt för höga VIF-värden. Det finns ett signifikant samband som visar att kommungruppen storstäder har en sämre efterlevnad än de övriga kommungrupperna, dock samtidigt som kommungrupperna hade fortsatt väldigt höga VIF-värden. Det är alltså svårt att fullt ut lita på detta samband, men man kan se det som en indikation på att ett samband kan finnas. Vi har beslutat att utesluta kommungruppsvariablerna från våra modeller då kollinearitetsproblemet tyvärr är för omfattande.

Dessutom exkluderade vi även variabeln befolkningsmängd, då vi vill att denna modell ska vara likadan som den enligt medelhöga krav. Där konstaterades att det var svårt att kombinera befolkningsmängd och antal ledamöter på grund av det interna sambandet mellan de båda variablerna. Även med de låga kraven ser vi på samma sätt som med de medelhöga kraven att när vi byter ut antal ledamöter mot befolkningsmängd finns det ett signifikant samband mellan befolkningsmängd och efterlevnad. Soliditet förbli den enda övriga variabel med ett signifikant samband med efterlevnaden. Förklaringsgraden för modellen sjunker även ett par procentenheter och signifikansen för modellen blir något svagare, även om denna modell enligt låga krav fortfarande är signifikant på 0.05 nivån. Detta visar alltså på en liknande bild som för regressionsanalysen enligt medelhöga krav; att antal ledamöter till viss del är ett uttryck för kommunens storlek, men att en del av sambandet beror på något annat, mer specifikt för just antal ledamöter.

Det justerade  $R^2$ -värdet i de presenterade modellerna i tabell 6 är 0.052 respektive 0.057. Detta innebär att modellerna har en förklaringsförmåga på 5.2% respektive 5.7%. Detta är något högre än modellen med de medelhöga kraven. Om man inkluderar variabeln antal sidor i denna modell påverkas inte förklaringsgraden i någon väsentlig mening. Sambandet med efterlevnaden är inte heller signifikant enligt de låga kraven. Denna slutsats är logisk, eftersom vi inte tar hänsyn till var i årsredovisningen informationen finns, i denna modell. Förvaltningsberättelsens längd blir inte lika viktig.

#### *6.3.4 REGRESSIONSANALYS AV EFTERLEVNADEN VID HÖGA KRAV*

När analysen genomförs enligt den skarpaste gränsdragningen försvinner signifikansen i modellen och något samband med variablerna går inte att se. Förklaringen till detta grundar sig i strukturen på årsredovisningen. Det handlar alltså egentligen inte om vilken typ av information som presenteras utan mer om var i årsredovisningen informationen finns tillgänglig. Alltså kan vi se att ingen av våra hypoteser har något tydligt samband med mängden ”slarv” eller den praktiska layouten av förvaltningsberättelsen. Däremot kan de påverka vilken information som man delar med sig av i årsredovisningen som helhet.

### 6.3.5 EN OPTIMAL REGRESSIONSMODELL

**Tabell 7:** Resultat regressionsanalys optimal modell för primärkommuner med låga krav ( $n = 289$ )

	Optimal modell		
	<i>b</i>	SE	VIF
Konstant	0.246	42.111	
3. Antal ledamöter	7.923**	2.699	1.310
4. Politisk konkurrens			
b. Minoritetsstyre	-2.535	1.730	1.020
5. Politisk majoritet			
a. Vänster	2.498 <sup>+</sup>	1.424	1.323
b. Blandad majoritet	2.157	1.846	1.186
6. Skattesats	15.047	12.540	1.498
9. Soliditet (Stabilitet)	0.083**	0.028	1.371
10. Revisionsbyrå			
d. Eget kontor	-5.339	3.983	1.050
R <sup>2</sup> / Adj. R <sup>2</sup> / F värde / Sig.	0.089 / 0.067 / 3.939 / 0.000		

<sup>+</sup> Korrelation är signifikant på 0,10 nivån (2-sidig)  
<sup>\*</sup> Korrelation är signifikant på 0,05 nivån (2-sidig)  
<sup>\*\*</sup> Korrelation är signifikant på 0,01 nivån (2-sidig)  
<sup>\*\*\*</sup> Korrelation är signifikant på 0,001 nivån (2-sidig)

Vi har även tagit fram den modell som, med våra variabler, har den högsta möjliga förklaringsförmågan. I vårt fall är detta en modell enligt låga krav, med det urvalet av variabler som framgår ovan. Även här är modellen normalfördelad och variablerna skattesats och antal ledamöter är logaritmerade. Först och främst kan vi konstatera att antal ledamöter och soliditet även här visar på signifikanta samband med efterlevnaden. Detta understyrker ytterligare dessa sambands trovärdighet.

Utöver detta kan vi dock se ytterligare ett signifikant samband, om än med något svagare signifikansnivå. Detta gäller vår hypotes om politisk majoritet, och sambandet gäller dummyvariabeln Vänster. Vi har exkluderat variabeln Allians, vilket gör att Vänster-variabelns *b*-värde, som är positivt, visar att kommuner styrda av en vänstermajoritet har högre efterlevnad än de kommuner som styrs av en alliansmajoritet. Men detta samband syns bara i denna optimala modell och vi anser då att detta samband inte har lika hög trovärdighet som de med antal ledamöter eller soliditet. Detta är snarare en indikation på att ett sådant samband föreligger.

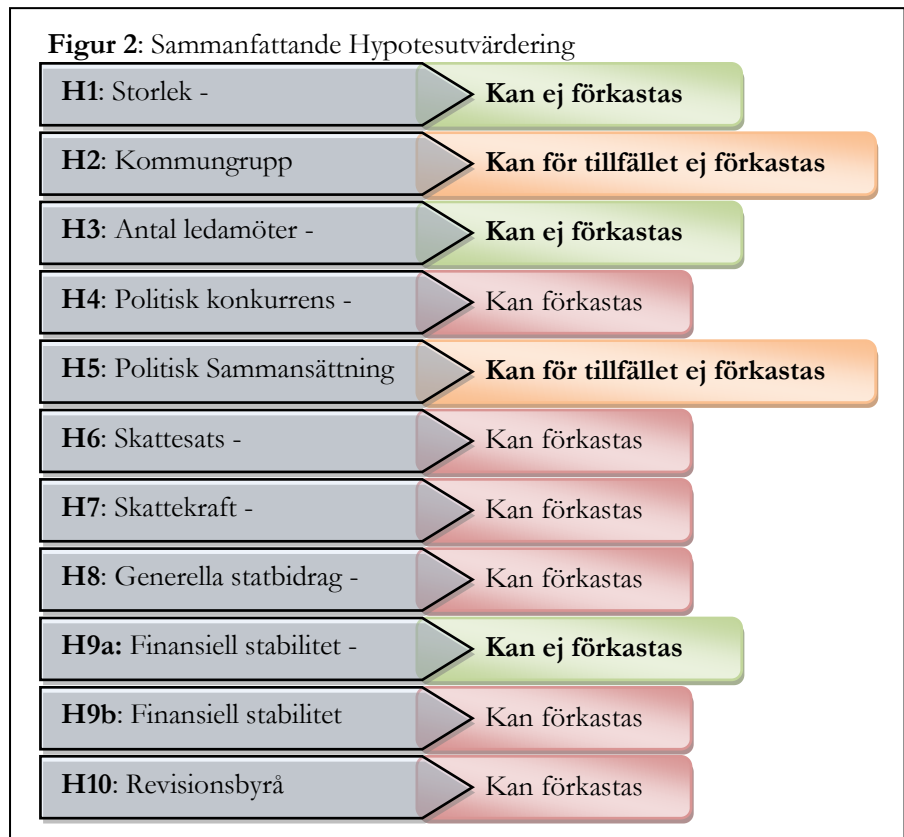
## 6.4 SAMMANFATTANDE HYPOTESUTVÄRDERING

I figur 2 visas en kort sammanfattning av vilka hypoteser som kan förkastas, vilka som inte kan förkastas och vilka som inte kan förkastas för tillfället. De hypoteser som förkastas är de där vi inte sett något signifikant samband med avvikelserna från reglerna för förvaltningsberättelserna i kommunerna i någon av de presenterade modellerna.

När det gäller hypoteserna H2: Kommungrupp och H5: Politisk sammansättning har vi sett indikatio-

ner på att samband kan existera. Dock anser vi inte att dessa samband är fullt tillförlitliga, men anser inte heller att vi kan förkasta hypoteserna i sin helhet.

De hypoteser som inte kan förkastas är de där vi har hittat ett tydligt, signifikant samband med avvikelserna i en eller flera av våra presenterade modeller. Dessa hypoteser är antal ledamöter, storlek och finansiell stabilitet. De har ett negativt samband med avvikelserna från reglerna i förvaltningsberättelserna. Alltså visar vår studie att ju fler ledamöter i kommunfullmäktige, ju fler invånare och desto bättre finansiell situation, desto färre avvikelser från reglerna har kommunens förvaltningsberättelse.





## 6.5 INTERVJUER

### *6.5.1 KOMMUNERNA OCH INTERVJUPERSONERNAS BAKGRUND*

Vi har intervjuat åtta personer som arbetar på olika poster som på ett eller annat vis påverkar årsredovisningen i våra intervjukommuner; Kristianstad och Perstorp. De olika rollerna vi intervjuat är ekonomi- eller redovisningschef, representanter från kommunstyrelsen, kommunrevisionen och den sakkunniga revisionen.

Kommunerna i fråga är den med minst respektive flest avvikelser i Skåne enligt vår studie med medelhöga krav. Kristianstad är den bästa kommunen och fick 27,5 poäng av 30 möjliga. Avdragen de fick bestod av punkter där de fick halva poäng, vilket i nästan alla fall berodde på att informationen var felaktigt placerad i årsredovisningen. Dock ledde deras poäng fortfarande till en förstaplats i Skåne, samt en andra plats i hela Sverige. Perstorps kommun fick däremot enbart 14 poäng i vår studie, vilket är sämst i Skåne och sett till hela Sverige nummer 271 av 289 möjliga. Framför allt finns det brister i efterlevnaden av redovisning av pensionsförpliktelser och den sammanställda redovisningen. Även mer övergripande information är bristfällig, ofta placerad utanför förvaltningsberättelsen som exempelvis hela den personalekonomiska redovisningen. Vissa delar saknas även i sin helhet, framförallt utvärderingen av god ekonomisk hushållning.

**Tabell 8:** Intervjupersonernas utbildning, övergripande arbetserfarenhet samt antal år vid nuvarande post

		Utbildning och erfarenhet	Tid vid nuvarande post
Perstorp	Ekonomichef	Högskola, Programmering och databehandling. Administration vid Perstorp AB	22 år på kommunen, 14 år som ekonomichef
	Kommunstyrelsen	Erfarenhet inom privat sektor samt småföretagande	Politiker i kommunen sedan 1970 talet
	Kommunrevisionen	Yrkesutbildning i Landskrona, varvsarbete och tid i kommunfullmäktige samt arbete på Perstorps AB	1 år
	Sakkunnig revisor	Civilekonom i Lund, inriktning redovisning/Revision	Auktoriserad i ungefär 15 år
Kristianstad	Redovisningschef respektive controller	Förvaltningslinjen vid Lunds Universitet respektive civilekonom vid Lunds Universitet med inriktning marknadsföring. Erfarenhet även i andra kommuner	5 år respektive 22 år
	Kommunstyrelsen	Statsvetenskap och medie- och kommunikationsvetenskap vid Lunds Universitet	Kommunstyrelsen i 1 år och kommunfullmäktige i 6 år
	Kommunrevisionen	Officer, erfarenhet inom ledarskapsutveckling och myndigheter så som kronofogden och försäkringskassan.	4 år
	Sakkunnig revisor	Magister i ekonomi i Lund, inriktning redovisning. Doktorerar parallellt med arbetet.	5 år, certifierad kommunal revisor.

I Tabell 7 ser vi en överblick på utbildning och erfarenheter inom nuvarande post hos våra intervjupersoner. Som vi kan se har många läst vid Lunds Universitet. I Perstorps kommun är det vanligt att ha en bakgrund i Perstorps AB, det stora industriföretaget som ligger på orten. Det gäller både ordförande i kommunrevisionen och ekonomichefen. Både ekonomichefen i Perstorp och redovisningschefen i Kristianstad har arbetat inom ekonomiavdelningen på kommunen i 22 år och har alltså många års erfarenhet på posten. Dock noterar vi att ekonomichefen i Perstorp saknar ekonomutbildning.

### 6.5.2 ÅRSREDOVISNINGENS MÅLGRUPP OCH DET FORMELLA ANSVARET

**Tabell 9:** Prioriteringsordning, Årsredovisningens målgrupper

		Invånare	Interna beslutsfattare, så som politiker och tjänstemän	Andra kommuner och landsting och dess representanter	Staten och dess representanter	Organisationer som är beroende av kommunens ersättningsystem	Organisationer som konkurrerar med kommunens egen regiverksamhet
<b>Perstorp</b>	Ekonomichef	2	1	5	3	4	6
	Kommunstyrelsen	2	1	3	5	4	6
	Kommunrevisionen	1	2	5	6	3	4
<b>Kristianstad</b>	Redovisningschef	2	1	3	6	5	4
	Kommunstyrelsen	1	2	5	6	4	3
	Kommunrevisionen	6	1	2	3	5	4

Vi bad våra intervjupersoner, förutom de sakkunniga revisorerna, att berätta om vilken den viktigaste målgruppen för årsredovisningen är enligt dem. Därefter presenterade vi de målgrupper som specificeras enligt Rådet för kommunal redovisning och bad dem att rangordna dessa. Deras prioriteringar presenteras i tabell 9. Många av de intervjuade svarade spontant att den huvudsakliga målgruppen var kommunfullmäktige, då det är till fullmäktige årsredovisningen skall överlämnas. Dock förklarade de flesta närmare att de framförallt menade fullmäktige sett som invånarnas förlängda arm. Vid presentation av de givna målgrupperna höll alla med om att interna beslutsfattare var en väldigt viktig målgrupp och rangordnade dessa på antingen första eller andra plats. Argumenten för detta var oftast att dessa behövde veta var organisationen som helhet är på väg för att veta hur de själva ska agera, något som årsredovisningen är ett bra dokument för. De flesta tyckte även att invånarna är en mycket viktig målgrupp, då det är för dem som all kommunal verksamhet genomförs och årsredovisningen finns för att de ska kunna se vart deras skattepengar tagit vägen. Undantaget från detta synsätt är kommunrevisorn i Kristianstad som anser att ingen invånare som inte arbetar på kommunen är intresserad av att läsa årsredovisningen. I övrigt varierade rangordningen mycket. Staten och dess representanter ansågs ofta vara lågt prioriterade. Kommunikationen och uppföljningen mot staten sker ofta genom andra dokument.

Vidare frågade vi vem som är formellt ansvarig för upprättandet av årsredovisningen. Enligt Lagen om kommunal redovisning, 3 kap, 4 § är det kommunstyrelsen som är detta, något som de flesta av våra intervjupersoner kom fram till. I Perstorps kommun anger dock economiche-

fen att det formella ansvaret ligger på honom själv. Samtidigt anger ordförande i deras kommunrevision att det är kommunrevisionen som har ansvaret, men nämner även kommunstyrelsen.

### 6.5.3 VIKTEN AV FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN

**Tabell 10:** Prioriteringsordning, delarna av årsredovisningen

		Förvaltnings- berättelsen	Resultat- räkningen	Balans- räkningen	Kassaflödes- rapporten	Noterna
<b>Perstorp</b>	Ekonomichef	1	2	3	4	5
	Kommunstyrelsen	5	1	2	4	3
	Kommunrevisionen	1	3	2	5	4
	Sakkunnig revisor	3	1	2	5	4
<b>Kristianstad</b>	Redovisningschef	1	2	4	3	5
	Kommunstyrelsen	1	2	3	4	5
	Kommunrevisionen	3	1	1	5	4
	Sakkunnig revisor	3	1	2	5	4

Vi bad våra intervjupersoner att rangordna de olika obligatoriska delarna av årsredovisningen efter hur viktiga de anser att de är. Resultatet av detta visas i tabell 10. Där har den högst rankade delen fått siffran ett och den lägst rankade delen siffran fem, och de andra löper där emellan. Som vi ser läggs det en mycket stor vikt på förvaltningsberättelsen av de flesta intervjuade politikerna och tjänstemännen, med vissa undantag. Perstorps ordförande i kommunstyrelsen prioriterade förvaltningsberättelsen lägst, enligt argumentet att det är de finansiella rapporterna som är de viktigaste. De sakkunniga revisorerna lägger dock mer fokus på resultat- och balansräkning som de viktigaste rapporterna, men förvaltningsberättelsen kommer kort där efter. Kommunrevisorn i Kristianstad prioriterade likt de sakkunniga revisorerna förvaltningsberättelsen som tredje viktigaste, efter att resultat- och balansräkning placerats på en delad förstaplats. Övergripande kan vi dock se ett stort fokus på förvaltningsberättelserna bland de intervjupersoner som prioriterar verksamhet över ekonomi.

#### *6.5.4 SAMBAND MELLAN GOD REDOVISNING OCH GOD EKONOMI?*

Som studien visat finns det ett samband mellan god redovisning och god ekonomi. Vi frågade därför intervjupersonerna om de trodde att det fanns något samband, och i så fall hur detta ser ut. Åsikterna angående detta har varit skiftande, men överlag fanns det en gemensam syn att det faktiskt borde finnas ett samband. Kommunstyrelsens vice ordförande i Kristianstad menade att ”ordning och reda i form av att man strukturerar sin verksamhet och följer upp sin ekonomi leder till en insikt som är till gagn [för kommunens ekonomi]. Sen så innebär ju inte det nödvändigtvis att man har god ekonomi.” Resonemanget tyder på att han till viss del anser att det finns ett samband, men även att det kan finnas andra faktorer som inverkar. Den förtroendevalda revisorn i Kristianstad poängterar även han vikten av just ordning och reda, och är övertygad om att detta leder till en bättre ekonomi. Den sakkunnige revisorn i Kristianstad poängterar att det borde finnas ett samband, på vilket håll är han dock mer kluven över. ”En tydlig och bra redovisning, om man har det som ett kvalitetskrav, borde det kunna leda till insikter att man borde vidta åtgärder. Det borde kunna leda till att man fattar bättre beslut.” På samma sätt resonerar han utifrån andra håll och menar att ”om man har en god ekonomi så vill man gärna visa det också, och dessutom har man också resurser för att ha duktiga medarbetare”.

Kommunstyrelsens ordförande i Perstorp menade, på liknande sätt, att människor påverkas till stor del av den omgivande attityden och inställningen. Han menade på så vis att om kommunens verksamhet inte gått så bra under året och den ekonomiska situationen därmed är dålig kommer detta återspeglas i rapporteringen. En dålig ekonomi med negativa signaler leder därför också till sämre redovisning och tvärtom. Den sakkunniga revisorn i Perstorps kommun ansåg i ett inledande skede av diskussionen inte att det borde finnas något samband generellt sett. Dock förde han ett resonemang om att endast själva förvaltningsberättelsen skulle ha ett samband med god ekonomi. Därmed tyckte han att sambandet låg på detta håll: ”God ekonomi borde ge en bättre förvaltningsberättelse”.

#### *6.5.5 VIKTEN AV ATT FÖLJA LAGAR OCH REKOMMENDATIONER*

Vi frågade våra intervjupersoner om hur allvarligt de anser att det är om man bryter mot redovisningslagar och rekommendationer. Alla påpekade snabbt att självklart får man inte bryta mot lagen. Vice ordförande i kommunstyrelsen i Kristianstad påpekade att det inte var något de såg med lätthet på. ”Skulle den typen av frågeställningar dyka upp så är jag helt övertygad om att både från politik- och tjänstemannaorganisation finns det nolltolerans mot att bryta mot lagar”. Vice ordförande i kommunrevisionen i Kristianstad påpekar även han att brott mot

redovisningslagar är oacceptabelt: ”Det är ju allvarligt. Regler ska följas, lagar ska följas. Annars finns det ju ingen anledning att ha dem.”

Kristianstads kommuns tjänstemän poängterade även de vikten av att följa lagen, men sa även att ibland kan det vara ”oerhört svårt att få fram uppgifterna. Och även om vi kanske hade klarat det, så är det tidsaspekten [...] det tar för lång tid att få fram uppgifterna på grejer som vi tycker är lite överdrivet.” Alltså finns det en viss acceptans i Kristianstad för att utelämna information som är lagstiftad, men detta enbart då arbetet som krävs för att uppfylla informationen inte anses försvarbart gentemot hur pass mycket nytta man får av uppfyllandet av den enskilda punkten. Även den sakkunniga revisorn i Kristianstad poängterar hur allvarligt han anser att ett lagbrott inom detta ämne är. Han berättade att han i början av sin karriär inte tyckte att det var riktigt lika viktigt, men berättar att ”i och med att man arbetar i fler kommuner, så ser man att det blir helt hopplöst att jämföra kommunerna när allt inte är med. Man hittar inte alltid det man förväntar sig”.

I Perstorps kommun fick vi dock en till viss del annorlunda bild. Även om deras ordförande i kommunstyrelsen ansåg att det var väldigt viktigt att man följer redovisningslagarna, framförallt för att kommuner ska kunna jämföras sinsemellan, så säger han även att den nuvarande styrelsen inte fått någon genomgång alls av de gällande reglerna, och förlitar sig alltså helt på ekonomichefen och kommunrevisionen.

Ekonomichefen i Perstorps kommun poängterade direkt att hur allvarligt det är beror på vilken punkt det är man missar. Han tyckte att det var oacceptabelt att missa punkterna årets resultat och nettokostnadernas andel av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning i förvaltningsberättelsen. Annars förlitade han sig på att revisionen skulle hitta om ett fel var allvarligt nog att korrigera. Stor vikt lades vid att man var tvungen att utvärdera hur viktigt något var innan man kritiserar det, även som revisor. Han poängterade att en god revisor vet att man inte kan ”klampa in på ett bolag eller en kommun och säga: så här är det, det är ett kommafel där. [...] Jag menar såhär: En god revisor är alltså den som kan komma med, naturligtvis med synpunkter, [...] men man ska ha litegrann utanför”. Alltså måste eventuell kritik vara underbyggd och tydligt materiellt för att få gehör. Ekonomichefen fortsatte och skrattade gott åt bilden av en ung, ny revisor som presenterar en lång lista med fel, och säger ”så har man hittat en hel lista, och så är det sånt som såhär har vi fan gjort i 100 år!” Detta visar på en viss ovilja att ta till sig nya regler, något som exempelvis visas tydligt i Perstorps avsaknad av utvärderingen av god ekonomisk hushållning. Den regeln är något som lagstiftaren och många kom-

muner lägger mycket stor vikt vid, men regeln tillkom under 2005, för enbart sju år sedan. (SFS 2004:776)

Perstorps ordförande i kommunrevisionen anser att det är allvarligt att bryta mot redovisningsregler, men poängterar snabbt att han som lekman finner det svårt att granska och förlitar sig helt och håller på de sakkunniga revisorerna. Den sakkunniga revisorn i kommunen håller med om att det självklart inte är bra om man bryter mot lagen, och resonerar kring att det kan ha lite att göra med bristen av sanktioner. Följderna ska ju vara att ansvarsfrihet inte ges, men ”ofta i fullmäktige har ändå ansvarsfrihet beviljats. Man kan säga att det har varit lite tandlöst det här med revisionen. Fast det varit anmärkningar i revisionsberättelser har det inte tagits på allvar av kommunfullmäktige. Det är det som varit problemet.”

#### *6.5.6 TJÄNSTEMÄNNENS PÅVERKAN*

I tabell 11 nedan har vi sammanfattat hur Kristianstad respektive Perstorps kommun arbetar med årsredovisningen och förvaltningsberättelsen samt var de väljer att lägga sitt fokus. Som tabellen visar skiljer sig arbetad tid med årsredovisningen mellan de två jämförda kommunerna avsevärt. Kristianstad sammanställer förvaltningsberättelsen på ungefär tre veckor medan det i Perstorp görs under tre dagar. Dock bör det uppmärksammas att kommunernas storlek i hög grad skiljer sig från varandra, där Kristianstad är en betydligt större kommun än Perstorp. Arbetssättet kring tillämpningen av lagar och rekommendationer skiljer sig däremot också åt. Kristianstad använder sig av checklistor medan Perstorp arbetar utifrån tidigare kunskaper och erfarenheter. Tyngdpunkten i förvaltningsberättelsen föreföll också vara skiftande. Perstorp lade stort fokus på årets resultat och finansiella nyckeltal, medan Kristianstad främst fokuserade på måluppfyllelse. Detta åskådliggör några av de skillnader som finns mellan de två kommunerna.

**Tabell 11:** Översikt tjänstemannaarbete med förvaltningsberättelsen

	Kristianstad	Perstorp
Antal personer som arbetar med förvaltningsberättelsen	5 personer	1 person + 1 person på sammanställd redovisning
Mängden tid som läggs på sammanställningen av årsredovisningen	Bokslut: 2.5 månader Sammanställning: 1 månad	Bokslut: 2-2.5 månader Sammanställning: 1 vecka
Mängden tid som läggs på sammanställningen av förvaltningsberättelsen	3 veckor	3 dagar
Huvudsakligt arbete; individuellt kontra grupp	Individuellt	Individuellt
Aktivt arbete med lag och rekommendationer	Checklista	Uppskattar utifrån tidigare kunskaper. ”Jag har väl ett grovt hum om vad där står”
Det viktigaste i förvaltningsberättelsen	Lägger stor vikt vid det bälanserade styrkortet och där tillhörande måluppfyllelse.	Framförallt: Årets resultat, nettokostnadernas andel av skatteintäkter, statsbidrag och utjämnning. Även översikt bolagen, borgensåtagandet, frånvaro, pensionsavgångar de kommande åren och måluppfyllelse.
Var avgör vilken information som finns med i förvaltningsberättelsen?	Budget och checklistan om lag och rekommendationer	Verksamheten och budgeten

## 6.6 KAPITELSAMMANFATTNING – ANALYS

Först presenterades resultatet av vår statistiska analys. Där såg vi att det enligt såväl medelhöga som låga krav fanns ett signifikant samband mellan efterlevnaden och antal ledamöter i kommunfullmäktige, befolkningsmängd samt soliditet inklusive pensionsavsättningar. Vid regressionsanalysen enligt låga krav hittade vi även indikationer på ett samband gentemot efterlevnad gällande kommungrupp och politisk sammansättning. Detta har lett fram till den hypotesutvärdering som vi illustrerar i figur 2. Slutligen har vi även sammanfattat de genomförda intervjuerna, vilket presenteras efter de huvudsakliga ämnen som tagits upp under intervjuerna.



## 7. SLUTSATSER

---

*I detta kapitel knyter vi samman vår teori och analys och drar slutsatser utifrån empirin. Vi diskuterar igenom våra hypoteser, varför respektive varför de inte kan förkastas samt drar lärdomar av våra intervjuer. Slutligen avslutar vi med rekommendationer om vad vi anser att fortsatt forskning på området bör undersöka.*

---

I vår analys gick vi igenom våra hypoteser och utvärderade om dessa kunde förkastas eller inte, med utgångspunkt i vår statistiska analys. De flesta av våra hypoteser var vi tvungna att förkasta. Dock fann vi statistiskt signifikanta samband när det gäller tre av våra hypoteser; antal ledamöter, befolkningsmängd och finansiell stabilitet. Även för hypoteserna kommungrupp och politisk sammansättning har vi hittat indikationer på ett samband.

### 7.1 KOMMUNERNAS STORLEK

I vår studie hittade vi ett samband mellan antalet invånare i kommunen och hur pass väl de följer lagar och regler i deras förvaltningsberättelse. Vi har inte kunnat presentera detta i våra modeller då denna variabel inte gick att kombinera med variabeln antal ledamöter på grund av deras interna samband. Vi tror att variabeln antal ledamöter till viss del är ett uttryck för kommunens storlek. Dock visar variabeln antal ledamöter ytterligare samband, utöver det som hänger ihop med kommunens storlek, vilket innebär att antalet ledamöter i sig påverkar efterlevnaden.

#### 7.1.1 STÖRRE KOMMUNER HAR BÄTTRE EFTERLEVNAD

I modellen där vi har med variabeln befolkningsmängd ser vi alltså att denna har ett signifikant samband med efterlevnaden samt ett positivt  $b$ -värde. Detta betyder alltså att ju större en kommun är, desto bättre efterlevs lagar och rekommendationer i förvaltningsberättelsen. I flera tidigare studier där man har undersökt efterlevnaden av andra redovisningsregler har man hittat samma samband. (Meek, Roberts, & Gray, 1995; Inchausti, 1997; Reginato, 2010) En anledning till varför detta samband finns kan vara att det finns en mer utbredd agentkonflikt i en större kommun (Copley & Doucet, 1993) vilket leder till att fler intressenter kommer med påtryckningar angående informationsutbyte (Hackstone & Milne, 1996). Detta teoretiska resonemang är något som vår studie styrker.

Falkman och Tagesson (2008) menar även att det finns en större professionell grupp av redovisningsekonomer i en större kommun, och att de då även har en större möjlighet att påverka vilken information som tas med i rapporterna. I våra intervjuer kom vi fram till att ansvarig

tjänsteman till stor del påverkar vilken information som presenteras. Det handlar om vad denne har för utbildning, erfarenhet och attityd gentemot lagkraven och vikten av sitt eget arbete. En större kommun borde även ha resurser för att ha mer kompetenta tjänstemän, samt fler anställda på ekonomiavdelningen, vilket vi tror kan påverka efterlevnaden till stor del.

### *7.1.2 MEN STORSTÄDERNA HAR SÄMRE EFTERLEVAD ÄN DE ANDRA KOMMUNERNA*

Vi såg dessutom vid enskilda analyser att det visade sig att kommungruppen Storstäder ger ut förvaltningsberättelser av sämre kvalitet än övriga kommungrupper. Detta samband kunde dock bara påvisas med den lätta bedömningen som grund. En anledning till att denna skillnad uppstått kan finnas i det faktum att gruppen endast innehåller tre kommuner. På så vis kan analysen bli missvisande, då övriga grupper är så pass mycket större till antalet. Det kan även konstateras att dessa tre kommuner är väldigt mycket större än landets övriga kommuner vad gäller befolkningsmängd. Detta påverkar självklart förvaltningen, vilket gör att styrningen sker på annorlunda sätt samtidigt som överblicken av verksamheten kan bli svårare att göra. Detta kan vara anledningar till att upprättandet av förvaltningsberättelsen sker på annorlunda sätt och att det därmed framkommer olika information i jämförelse med övriga grupper. Dessutom kan deras storlek innebära att verksamheten i sig är mycket svårare att greppa. Det kan alltså anses vara svårare att upprätta förvaltningsberättelser av hög kvalitet i just dessa kommuner. Detta rättfärdigar dock inte det faktum att storstäderna inte presenterar den information som lagar och normer kräver. Sammantaget är det bara tre kommuner i denna kommungrupp och därför är det svårt att dra några generella slutsatser. Dock stämmer slutsatsen om de tre storstäderna inte överens med sambandet vi hittat att större kommuner har bättre efterlevnad.

### *7.1.3 KOMMUNFULLMÄKTIGES LEDAMÖTER PÅVERKAR*

Utifrån analysen kan vi dra slutsatsen att ju fler ledamöter kommunfullmäktige har desto bättre är efterlevnaden. Detta stämde väl överens med den formulerade hypotesen. Dock visade vår studie att en del av det sambandet var ett uttryck för kommunens storlek. I de flesta fall finns det fler ledamöter i en större kommun, vilket är ett logiskt samband. Självklart kan det behövas fler ledamöter i kommunfullmäktige i Stockholm med 847 073 invånare än i Dorotea med 2 878 invånare. Analysen visade dock tydligt att antalet ledamöter är mer än ett mått på kommunens storlek. Variabeln antal ledamöter förklarar mer än vad variabeln befolkningsmängd gör.

Först antog vi att de kommuner som anpassar mängden ledamöter i enlighet med dess omfattning är mer kapabla att producera bättre rapporter. Men det är inte alla kommuner som reviderar mängden ledamöter i kommunfullmäktige efter förändringar i befolkningsmängden. Därför kunde vi tänka oss att det egentliga sambandet var antal ledamöter per invånare. Dock försökte vi i efterhand implementera denna variabel i våra modeller och gjorde flera olika tester, men inga signifikanta samband kunde visas.

Vi tror därför att förklaringen till att fler ledamöter ger bättre efterlevnad finns i att kompetensen i gruppen höjs, samtidigt som fler initiativ tas till övervakning och kontroll av processen (Baber, 1983). Detta resonemang är inte direkt kopplat till hur många ledamöter de finns per invånare, utan snarare att gruppen kommunfullmäktigeledamöter i sig mår bra av att vara en större grupp.

## 7.2 POLITIKEN PÅVERKAR TILL VISS DEL

Vi tog fram en optimal modell som även visade ett signifikant samband med att kommuner med vänstermajoritet producerar bättre förvaltningsberättelser än kommuner med alliansmajoritet. Dock visade sig inte detta i någon av våra andra modeller. Vi ser därför detta som något svagare än de tidigare nämnda sambanden. Man kan trots det se det som en indikation på ett samband som stödjer vår hypotes om politisk sammansättning.

### 7.2.1 POLITIKERNAS PÅVERKAN OCH VARFÖR VÄNSTERSTYRDA KOMMUNER GÖR BÄTTRE RAPPORTER

Under våra intervjuer framkom det att politikerna i kommunstyrelsen, som har det formella ansvaret för årsredovisningen, saknade sakkunskapen att själva kunna avgöra om saker och ting är genomförda på rätt sätt i årsredovisningen. Istället märkte vi ett stort förtroende för att ekonomiavdelningen skulle upprätta rapporter av hög kvalitet, samt att eventuella felaktigheter skulle uppmärksammas av revisionen. Vi observerade alltså att politikerna inte aktivt utnyttjade sina möjligheter att påverka upprättandet av rapporterna på grund av avsaknad av såväl kunskap som intresse.

En del av sambandet med vänstermajoritet kan bero på att de olika politiska inriktningarna lägger fokus på olika saker. Downs (1957) menar att informationen som politikerna rapporterar kan anses färgad av deras politiska ställning. Detta skulle därmed innebära att olika politiska majoriteter producerar olika typer av information. Carpenter och Feroz (2001) menar att, eftersom politiker gärna vill göra karriär inom det egna partiet, vill politikerna i kommunen gärna följa de beslut som är fattade av den egna partiledningen. Då Lagen om kommunal re-

dovisning gick igenom och trädde i kraft under en period då riksdagen hade en vänstermajoritet skulle detta resonemang innebära att kommuner med vänstermajoritet har större incitament att följa lagen för att på så vis även stödja sin partiledning. Detta resonemang skulle därmed kunna appliceras på vår studie.

### *7.2.2. DEN POLITISKA KONKURRENSENS MÖJLIGA PÅVERKAN PÅ FÖRÄNDRINGSVILJAN*

En annan aspekt av politikens påverkan på efterlevnaden kan ha att göra med den politiska konkurrensen. Inga av våra tre mått på politisk konkurrens visade på ett signifikant samband med efterlevnaden. Dock har en del av de kommunerna med vänsterstyre haft detta mycket länge, och har inte haft ett maktskifte på många år. Detta är något som närmare skulle kunna undersökas. Ett av våra använda mått innefattade om det varit maktskifte eller inte i kommunen, vid det senaste valet. Detta visade som sagt inget samband. Istället hade man kunnat mäta antalet maktskiften under en längre tidsperiod. Vid en återblick av vår operationalisering kan det vara något som vi borde ha tänkt på. Det hade fångat upp den politiska konkurrenssituation som föreligger i många, främst vänsterstyrda, kommuner.

Vi trodde inledningsvis att det skulle finnas ett samband med den politiska konkurrensen. När konkurrensen är hög har den styrande majoriteten ett större behov av att visa bra rapporter och en god verksamhet, för att därmed bli omvalda. Vi tror dock att kommunpolitikerna framförallt försöker visa detta för sina invånare på andra sätt och framförallt genom andra medier än årsredovisningen, så som den lokala tidningen. Om konkurrensen är låg och styret varit stabilt under en längre period kan viljan att förändra även påverkas. Det handlar om att majoriteten lutar sig tillbaka och litar på bli omvalda på rutin. Detta kan därmed ha inverkan på kommunens vilja att förändra.

### **7.3 KOMMUNIKATIONEN MED INVÅNARNA OCH STATEN**

Undersökningen visade på att det fanns ett antal hypoteser där inget samband kunde visas. Hypotesen om skattesats byggde på att kommunen skulle vilja rättfärdiga en hög skattesats genom att producera informativa årsredovisningar till medborgarna. Genom intervjuerna har det dock framkommit att denna kommunikation oftast sker på andra sätt. Skattekraften förutspåddes även den påverka innehållet i förvaltningsberättelsen. Det visade sig inte heller här finnas något samband. Att invånarna i en kommun med högre skattekraft skulle ställa högre krav på information har vi därmed inte kunnat visa. I både Kristianstad och Perstorp har såväl ansvariga tjänstemän som politikerna påpekat att de inte tror att medborgarna tar del av kommunens årsredovisning i någon större utsträckning. Det innebär att det inte heller kommer

ställas några krav på den information som presenteras. Detta kan därmed förklara varför vi inte kunde hitta något samband. Liknande resonemang kan appliceras på hypotesen om generella statsbidrag, där kommunikationen istället ska ske gentemot staten. Enligt hypotesen borde informativa förvaltningsberättelser vara resultatet av stora bidrag. Detta samband kunde dock inte visas. En möjlig förklaring till detta framkom under intervjuerna där det stod klart att kommunikationen med staten skedde genom andra dokument.

Det har även i tidigare forskning visats indikationer på att dessa faktorer inte har något samband med kommunernas val av redovisning. Då det inte heller i vår undersökning kunde visas ett samband förstärks antagandet om att dessa hypoteser faktiskt inte påverkar efterlevnaden. Detta är aktuellt framförallt för hypoteserna om skattekraft och generella statsbidrag, där inte heller Falkman och Tagesson (2008) hittade något samband.

#### 7.4 SAMBANDET MELLAN BRA RAPPORTER OCH GOD EKONOMISK SITUATION

Att variabeln soliditet har ett tydligt samband med efterlevnaden har visats i undersökningen, i såväl den lätta som medelhöga bedömningen. Enligt hypoteserna kunde sambandet vara antingen positivt eller negativt. Vi kunde påvisa att efterlevnaden hade ett positivt samband med graden av efterlevnad, vilket ligger i linje med liknande forskning som gjorts tidigare. (Meek, Roberts, & Gray, 1995; Ingram, 1984)

Även om studien visar tydligt på att ett samband existerar kvarstår frågan om vilken av variabelerna som faktiskt påverkar vilken. Ena alternativet är att en kommun med bättre finansiell stabilitet också är mer noggrann och har större möjlighet att lägga ner tid och resurser på sammanställandet av dokumenten och därmed presenterar rapporter av högre kvalitet. Dessutom kan en kommun med goda finanser vilja visa detta genom tydlig rapportering. Alternativt kan det vara så att en kommun som presenterar bättre rapporter därmed även har ett bättre och tydligare beslutsunderlag, något som leder till mer välgrundade beslut och i slutändan en bättre finansiell stabilitet.

##### 7.4.1 VARFÖR GOD EKONOMI SKULLE LEDA TILL BÄTTRE REDOVISNING

Majoriteten av våra intervjupersoner var mer eller mindre säkra på att ett samband existerade. De flesta tyckte dock att det var svårt att veta vilken del som påverkar vilken. Ett av de tydligaste argumenten för att det skulle vara den goda ekonomin som leder till en förbättrad redovisning lyftes fram av Kristianstads sakkunniga revisor som sa: ”Om man har en god ekonomi så vill man gärna visa det också, och dels har man också resurser för att ha duktiga medarbetare”. Perstorps sakkunniga revisor lyfte dock fram att även om han tror att det stämmer att

man vill visa sin goda ekonomi, så borde det inte vara så. Man borde ju även vilja förklara varför det har gått dåligt och detta är något som man med fördel kan använda förvaltningsberättelsen till. Han tror dock att kommunerna inte är så bra på just detta; att förklara varför något har gått ekonomiskt dåligt. Att kommuner med bättre ekonomi har råd att anställa mer kvalificerade medarbetare som då kan producera bättre rapporter är dock fortfarande aktuellt som argument.

#### *7.4.2 VARFÖR GOD REDOVISNING SKULLE LEDA TILL BÄTTRE EKONOMI*

Vice ordförande i så väl kommunstyrelsen som kommunrevisionen i Kristianstad var helt övertygade om att god redovisning, och framförallt ordning och reda i såväl finanser som verksamheten, är något som organisationen som helhet får nytta av. Den förtroendevalda kommunrevisorn var övertygad om att detta måste leda till bättre ekonomi. Flera andra intervjupersoner poängterade vikten av att ett korrekt och ärligt beslutsunderlag leder till bättre beslut. Detta bör även leda till en bättre finansiell stabilitet. Flera uttryckte även en tveksamhet mot att förvaltningsberättelsen skulle vara detta beslutsunderlag. Snarare betonades verksamheternas månadsrapporter eller räkenskaper i årsredovisningen.

Det är rimligt att tro att god redovisning leder till bättre ekonomisk stabilitet. God redovisning leder till ordning och reda samt ger en tydlig bild av hur verksamheten som helhet ser ut och var den är på väg, något som de interna beslutsfattarna kan ta del av. Detta bör leda till bättre ekonomi. Detta är alltså en indikation på hur viktig redovisningen faktiskt är. Enligt det antagandet kan en förbättrad redovisning i kommunerna även hjälpa till att förbättra den ekonomiska situationen för många av dem. Måttet som vi använde oss av under studien, soliditet inklusive pensionsförpliktelser, är ett mått som kommunerna generellt sätt visar dåliga siffror på. (Heinstedt, 2006) Det illustrerar till stor del ett omfattande problem med dålig finansiell stabilitet som många kommuner har. Den genomsnittliga soliditeten i kommunerna är 6,3 %. (SCB) Detta innebär att enbart 6,3 % av kommunernas tillgångar är finansierade av eget kapital. Däribland har exempelvis Laxå kommun en soliditet inklusive pensionsförpliktelser på - 91 %. Alltså; den finansiella stabiliteten i Sveriges kommuner är ett stort problem och enligt vår studie sammanfaller detta problem med kommuner som dessutom har en undermålig förvaltningsberättelse. Det finns alltså anledning att se över och försöka förbättra den kommunala redovisningen, och därmed även de kommunala förvaltningsberättelserna, som ett led i att förbättra den kommunala ekonomin.

## 7.5 INFORMATIONSMÄNGD JÄMFÖRT MED RENT SLARV

Antalet sidor i förvaltningsberättelsen visade sig stå för en stor del av förklaringsgraden av den medelhöga modellen. Det är inte så konstigt då efterlevnaden till viss del bygger på hur många sidor den är på. När vi ställde höga krav vid bedömningen, alltså när endast innehållet som faktiskt stod i själva förvaltningsberättelsen räknades, hittade vi inget signifikant samband med någon av våra variabler. Vi har därmed inte lyckats hitta något samband som visar på hur mängden slarv varierar bland kommunerna, utan endast hur mängden presenterad information varierar. Denna typ av analys kommer alltså att handla om det slarv kommunerna gör när de inte kan avgöra var informationen ska presenteras. Vi anser inte att det är relevant att dra slutsatser kring vad som förklarar efterlevnaden i en modell som inte tar hänsyn till att all information är medräknad. Dock bör det uppmärksammas att strukturen på förvaltningsberättelsen och årsredovisningen gör det svårt för läsaren att förstå och tolka informationens betydelse. Sektorn som helhet borde tänka mer på detta och ha tydligare struktur och uppdelning, så att intressenter lätt ska kunna ta till sig relevant information. I nuläget kan det lätt uppstå förvirring angående hela årsredovisningens struktur och vilken information som tillhör vilken del. Det är intressant att konstatera att kommunerna inte verkar bry sig avsevärt om uppdelningen av informationen som man enligt Lagen om kommunal redovisning ska göra. Även om den tydliga mängden slarv också kan vara ett problem anser vi att det viktigaste är att informationen finns tillgänglig i årsredovisningen så att de aktuella intressenterna har möjlighet att ta del av den. Genom att göra en lättare bedömning av var informationen finns tillgänglig kan vi eliminera det slarv som innebär att information presenteras utanför förvaltningsberättelsen. På så vis syns vilka variabler som faktiskt påverkar vilken information kommunerna väljer att presentera.

## 7.6 ÄR DET OKEJ ATT BRYTA MOT LAGEN?

I vår statistiska analys har vi sett hur omfattande avvikelserna är från lagar och rekommendationer när det gäller de kommunala förvaltningsberättelserna. Frågan är; vad är det som gör att det är så pass accepterat att avvika i denna omfattning inom just detta område? Av våra intervjupersoner svarade de flesta instinktivt att det självklart inte var okej att bryta mot lagen. Detta sades även av personer som är ansvariga för Perstorps kommuns förvaltningsberättelse, som inte ens uppfyller hälften av reglerna enligt vår studie. Även om man inte tycker att man ska bryta mot lagen, verkar man inte vara allt för noggrann för att se till att detta inte blir fallet.

### 7.6.1 BEHOVET AV KONTINUERLIG UPPDATERING

Vi tror att man behöver kontinuerligt uppdatera sina kunskaper och ha en vilja att förändra och förbättra sitt arbete för att fortlöpande kunna producera högkvalitativa och lagenliga rapporter. Kristianstads redovisningschef och controller berättar att de regelbundet scannar av lagar och rekommendationer för att finna eventuella nya regler och kontinuerligt förbättra sina rapporter. De berättar att de blev granskade i en studie av Ola Eriksson på Föreningen Sveriges kommunalekonomer på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning, som då kom fram till att de hade 19 stycken upplysningsfel i sin årsredovisning. Controllern berättar att ”vi sa då att vi vill ha den här checklistan så att vi kan se vad det är för fel vi gör”. Till nästkommande år hade de fixat 17 av dessa upplysningsfel och vann då pris för bästa förvaltningsberättelse. Detta är ett tydligt exempel på den vilja att göra bra rapporter som finns i Kristianstad. De poängterade även att för dem finns det ett visst mått av yrkesstolthet, vilket gör att även om det inte finns något hot om sanktioner så vill de göra sitt jobb bra.

Även deras sakkunniga revisor pekade på samma typ av beteende hos ekonomiavdelningen i Kristianstad, och berättar ”Jag personligen tycker att Kristianstads årsredovisning och förvaltningsberättelse är bra, och det är ju för att de vill det, att den ska vara bra. Då händer det ju något med mina synpunkter också”. Alltså uppfattar även han att viljan att bli bättre är en av de viktiga delarna för god efterlevnad. När han kommer med synpunkter är det något som hanteras och förbättras till nästa år.

I Perstorp lades mycket vikt vid att små fel inte alltid är nödvändiga att förbättra. Dessutom fokuserade ekonomichefen väldigt mycket på punkter i förvaltningsberättelsen som lagstiftaren eller normgivaren inte alls lagt någon fokus på. Han berättar att ”årets resultat och nettokostnadernas andel av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning är naturligtvis det viktigaste”. Gällande frågan hur lagar och rekommendationer aktivt hanteras under arbetets gång får vi svaret att ”Jag har väl ett grovt hum om vad där står”. Den kontinuerliga uppdateringen av lagar och normer som krävs saknas alltså. Det har resulterat i ett tydlig fokus som inte alls stämmer överens med den som kommer från lagstiftaren och Rådet för kommunal redovisning. Det verkar inte heller finnas någon önskan om att ständigt förändra och förbättra i enlighet med att lagar och normer utvecklas. Bland annat säger han vid tanken om att få en lång lista med fel enligt lagar och rekommendationer; ”så är det sånt som såhär har vi fan gjort i 100 år!”



Det verkar finnas en stor respekt för hur saker och ting har skötts tidigare, utan reflektion över att lagstiftningen har förändrats under denna tid. Detta tror vi leder till en stor del av den låga efterlevnaden som vi ser i många av Sveriges kommuner. De tjänstemän som är anställda på kommunen, deras utbildningsnivå och attityd gentemot lagstiftningen, förändring och förbättringsverksamhet är något vi tror spelar en otroligt stor roll för efterlevnaden. Detta har även påpekats av (Oliver, 1991), som menar att reaktioner på förändring kan te sig olika. Det handlar om den egna uppfattningen och benägenheten att anta förändringar. Tydliga skillnader i hur detta praktiskt tar sig uttryck i kommunerna har framkommit under intervjuerna, där Kristianstad är mer öppen för förändringar i jämförelse med Perstorp.

Trots detta håller så gott som alla intervjupersoner med om att det är allvarligt att bryta mot lagen, även redovisningslagar. I lagen är det specificerat att god redovisningssed ska följas, vilket innebär att rekommendationerna från Rådet för kommunal redovisning är lika viktiga att följa som Lagen om kommunal redovisning. Ändå efterlevs dessa regler sämre. Ekonomichefen i Perstorps kommun poängterar att alla rekommendationer inte blir till lagar och att de därmed inte är lika viktigt, en missuppfattning som självklart kan påverka sättet han, och många i liknande roller, hanterar rekommendationerna.

#### *7.6.2 VEM FÅR BESTÄMMA VAD SOM ÄR VIKTIGT NOG ATT FÖLJA?*

Den sakkunniga revisorn i Kristianstad kommun berättar att han under sitt arbete sett hur svårt det blir att jämföra kommuner med varandra när efterlevnaden är så dålig som den faktiskt är. Han menar att ”Det är inte så svårt att leva upp till 80-90%. Det är ju en del som gör det.” Även om alla lagar och rekommendationer självklart borde efterlevas, så är det under all kritik att de flesta kommunerna in uppfyller en större andel än de faktiskt gör. De borde även kunna kommentera de fall där de inte kunnat följa reglerna till punkt och pricka av någon anledning. Dock framkom det i Kristianstad att det inte alltid ansågs försvarbart att lägga tid och resurser på detaljer som lagen kräver. ”Det tar för lång tid att få fram uppgifterna på grejer som vi tycker är lite överdrivet.” Nyttan av att presentera informationen skulle alltså inte överstiga kostnaderna med att ta fram det. Dock bör det påpekas att det fortfarande kan skapa nytta för någon annan. Då lagstiftaren ansett det relevant att ta med kraven är det rimligt att anta att det faktiskt tillför nytta för någon användare. Egna överprövningar av lagen är därför inte alltid till fördel för upprättandet av förvaltningsberättelsen.

Sammanfattningsvis tycker vi oss ha bevitnat ett spontant svar om att man självklart inte ska bryta mot lagen, men detta innebär inte alltid att man är beredd att allokera särskilt mycket tid och resurser för att se till att man faktiskt inte gör det.

## 7.7 TJÄNSTEMÄNNENS PÅVERKAN

Via intervjuerna har vi varit i kontakt med flera olika roller i en kommun. Genom dessa möten har det framkommit att mycket tilltro på att årsredovisningen upprättas på ett korrekt sätt läggs på ansvarig tjänsteman på ekonomiavdelningen. Trots att det formella ansvaret ligger på kommunstyrelsen har ansvarig tjänsteman stort inflytande och förfogar över möjligheten att utforma årsredovisningen delvis efter eget tycke. I både Kristianstad och Perstorp fanns det en allmän uppfattning om att det praktiska ansvaret ligger på den ekonomiansvarige. Detta innebär att skillnader i förvaltningsberättelsens utformning kan ha att göra med personlig uppfattning om uppdraget att upprätta årsredovisningen. ”Det har med inställning att göra”, menar den sakkunniga revisorn i Kristianstad och syftar till att det är av stor betydelse för utformningen vilken vilja och inställning tjänstemannen har. Detta gäller dels inställning till förändring och dels till hur väl lagarna och normerna ska efterföljas. Den kunskapsmässiga bakgrunden kan därmed också ha en inverkan vad gäller förståelse för hur viktig den ekonomiska redogörelsen är. Att ha en ekonomutbildning i grunden eller liknande erfarenheter verkar vara av betydelse för att skapa förutsättningar för att upprätta en informativ årsredovisning. Genom att jämföra Kristianstad och Perstorp med avseende på denna punkt har vi sett att inställningen såväl som utbildning skiljer sig avsevärt åt. Tjänstemännen i Kristianstad hade båda utbildning och bred erfarenhet av ekonomi i offentlig verksamhet. Perstorps ekonomichef har i samma utsträckning erfarenhet av den kommunala verksamheten, men saknar utbildning på området. På så vis kan detta påverka inställningen av vad som är viktigt att presentera.

### 7.7.1 TID SOM LÄGGS PÅ ÅRSREDOVISNINGEN

Att genomföra ett bokslut och i ett senare skede sammanställa årsredovisningen är ett arbete som pågår under en längre tid. Dock har tydliga skillnader framkommit mellan kommunerna i detta avseende. När Kristianstad kommun lägger ungefär tre veckor på att sammanställa förvaltningsberättelsen lägger Perstorps kommun tre dagar. Detta visar tydligt på att dels mängden informationen och dels på hur denna hanteras skiljer sig kraftigt åt mellan kommunerna. Detta är ytterligare ett exempel på att ett fåtal personers uppfattning påverkar utformningen av en kommuns årsredovisning. Personerna på posten har alltså en avgörande betydelse för hur förvaltningsberättelsen och årsredovisningen som helhet kommer att upprättas. Att ha en god inställning och vilja att förändra och ta till sig kritik från revisionen tycks vara av stor vikt.

Vid diskussion med sakkunnig revisor i Kristianstad framkommer det att dialogen mellan tjänstemännen och revisorn funkar väldigt bra. Det finns ett samspel och en förståelse för varandras uppdrag. ”Då händer det ju något med mina synpunkter också”, menar revisorn.

Motsatsen har åskådliggjorts av ekonomichefen i Perstorp, som menar att en revisor inte hur som helst kan komma att påpeka fel, framförallt inte när det gäller saker som man gjort i många år. Det är här tydligt att viljan att förändra och ta till sig av den kritiken som framförts inte är så stark, utan fokus ligger istället på hur man alltid har gjort. Trots att arbetet med årsredovisningen till största del grundar sig på de erfarenheter ekonomichefen har tycks inte detta påverka utformningen av rapporterna. Då inställningen och viljan att förändra inte uppfattas som så stor riskerar samma fel att återkomma år efter år i årsredovisningen. Erfarenheterna verkar inte uppdateras i samma takt som lagens regler. En sådan institutionell tröghet har förklarats av Oliver (1991), som menar att politikernas och tjänstemäns reaktion på förändring kan anta flera skepnader; acceptans, undvikande eller någon form av kompromiss. I detta sammanhang påpekas också inverkan av den personliga inställningen från ledningen. Som beskrivits ovan är det tydligt att Perstorps kommun antagit den mer undvikande skepnaden, där ansvariga politiker och tjänstemän agerar utifrån egna tankar och känslor istället för att acceptera de regler som införs. Däremot tenderar Kristianstad kommun att i ett tidigt skede acceptera många av de regler som införs, vilket även påverkas av inställningen och uppfattningen från ledningen. Dessa två kommuner visar på olika beteende och reaktioner på institutionell förändring som tar sig uttryck i mycket olika årsredovisningar.

### *7.7.2 TJÄNSTEMÄNNENS INSTÄLLNING*

För att lyckas komma tillrätta med efterlevnadsproblematiken tror vi att det är av stor vikt att kommunerna lägger fokus på att skapa en inställning hos tjänstemännen att upprättandet av årsredovisningen är av stor betydelse. Det är också viktigt att försöka skapa en vilja att förändra och ta till sig nya synpunkter och inte bara göra som man alltid har gjort. Kompetensen på ekonomiavdelningen måste säkras så att det skapas ett engagemang på området. Då kommunstyrelsen har det formella ansvaret för verksamheten och upprättandet av årsredovisningen är det därmed viktigt att det sker en kommunikation mellan dessa nivåer i organisationen så att dessa viljor överensstämmer. På samma sätt är det även viktigt att det finns tillräckligt med resurser så att det är möjligt att genomföra ett gott arbete för ekonomiavdelningen. Det är politikernas ansvar att se till att både rätt kompetens och tillräckligt med resurser finns tillgängliga. Det handlar alltså om att skapa rätt förutsättningar för att upprättandet av årsredovisningen ska gå i linje med lagens krav.

I Perstorp fanns en allmänt oklar bild av hur den formella ansvarsfördelningen ser ut för upp- rättandet av årsredovisningen. På så vis blir det oklart vem som är ansvarig för vad, vilket kan vara en förklaring till efterlevnadsproblematiken i kommunen. Då inte alla är medvetna om var ansvaret ligger kommer inte heller påtryckningar att ske så att arbetet med årsredovisning- en utvecklas. Resonemanget om tjänstemännens påverkan är något som framkommit under intervjuerna i de två kommunerna. Det är en faktor som vi inte haft med i vår hypotesmodell, men som verkar vara viktig för hur god efterlevnaden är. Detta är dock något som är svårt att mäta och kontrollera.

### 7.8 REVISIONSSYSTEMET OCH AVSAKNADEN AV SANKTIONER

Genom intervjuerna har det framkommit att tilltron till revisionssystemet inom den kommunala verksamheten är bristfällig. Trots biträde från sakkunniga har brister i revisionen åskådlig- gjorts. Bland annat har diskussioner kring kommunfullmäktiges agerande angående beviljan- de av ansvarsfrihet uppkommit. Trots påpekande från den sakkunniga revisorn leder detta inte alltid till agerande i kommunfullmäktige. Sakkunnig revisor överlämnar en granskningsrap- port till de förtroendevalda, som sedan i sin tur presenterar en revisionsrapport med det som de anser vara viktigt. Detta ska sedan vara grunden till huruvida ansvarsfrihet kan beviljas eller ej. Sakkunnig revisor i Perstorps kommun påpekar att det faktiskt är de förtroendevalda som skriver revisionsberättelsen och att dessa ”får skriva vad de vill i den, egentligen. Det är inte vi som har beslutet”. Granskningsrapporten bifogas dock så att den finns tillgänglig för fullmäktige. Trots detta kan det innebära att påpekanden från en sakkunnig revisor kan kom- ma i skymundan vid kommunfullmäktiges beslut om ansvarsfrihet. Det har framkommit att det i vissa situationer, trots påpekade brister i revisionsberättelsen, beviljats ansvarsfrihet. Systemet har kallats ”tandlöst” av de båda intervjuade sakkunniga revisorerna och syftar på just att ansvarsfrihet beviljats trots brister. Detta innebär således att påverkan från de sakkun- niga revisorerna inte har en avgörande betydelse för ansvarsfriheten i många fall. Detta kan därmed vara en förklaring till varför sambanden i studien inte kunde påvisas angående revi- sionsbyrå.

Cassel (2000) menar att det svenska revisionssystemet är otillräckligt och behöver uppdateras. En av de viktigaste anledningarna till detta är att behovet av jämförbarhet är stort. Detta var även något som påpekades under intervjuerna. Kommunstyrelsens vice ordförande i Kristian- stad kommun menar att systemet hade kunnat förbättras, men anser också att de förtroende- valdas partitillhörighet inte verkar påverka revisionen. Detta är något som även förtroende-

vald revisor i Perstorp poängterar. Han menar att trots olika partitillhörighet försöker de alltid att sätta sina politiska åsikter åt sidan för att genomföra revisionen på bästa sätt.

Vi menar, trots detta, att en översyn av systemet kunde vara till fördel för att skapa en högre tilltro. Med en revidering och skärpning av utförandet skulle förutsättningarna för en ökad efterlevnad av lagar och rekommendationer bli bättre. En jämförelse mellan kommuner skulle därmed vara lättare att göra om utformningen och typen av information varit liknande. Det skulle gynna kommunernas arbete med att upprätta årsredovisningarna samtidigt som en mer gemensam praxis för hur en förvaltningsberättelse ska se ut kan skapas. Det är alltså av stor vikt att just en genomgång och utredning av hur systemet faktiskt fungerar idag görs, så att lämplig åtgärd kan vidtas. För att en förändring ska vara möjlig att genomföra krävs det också att synsätten på hur revisionssystemet fungerar förändras så att ansvarfördelningen blir mer tydlig.

I revisionen som genomförs av de förtroendevalda läggs mycket stort fokus på förvaltningen i verksamheten. Kompetensen att även granska årsredovisningens olika delar har, från ordföranden i kommunrevisionen i Perstorp, påpekats vara bristfällig. Det innebär att de inte själv anser sig inneha de kunskaper som krävs för att utföra en granskning. Vi tror att det finns en fördel med att låta förtroendevalda politiker granska verksamheten då dessa innehar kunskap och förståelse för kommunens förvaltningar. Vi anser också att det skulle finnas en del att vinna på att utforma granskningen av årsredovisningen och bokslutet något annorlunda i jämförelse med dagens system. I Finland genomförs den kommunala revisionen, likt Sverige, av förtroendevalda politiker. Dock finns en märkbar skillnad då även en yrkesrevisor är inblandad med ansvar för sin yrkesutövning. Det innebär att de förtroendevalda huvudsakligen ansvarar för förvaltningsrevisionen medan yrkesrevisorn tar hand om den finansiella revisionen. (Cassel, 2000) På så vis kan de förtroendevalda fokusera på de områden de känner sig trygga med. Med den information som kommit fram under intervjuerna verkar systemet i Finland vara bättre i detta avseende. Vid en översikt av systemets utformning kan det därmed vara fördelaktigt att utvärdera systemet i Finland för att få inspiration och hitta möjliga lösningar på de problem som identifierats.

Då det inte finns några sanktioner på området händer det inte heller något vid bristande efterlevnad. Sakkunnig revisor i Perstorp gör en jämförelse med privat sektor och hävdar att det ligger mer tyngd i det systemet då det är förknippat med sanktioner för bolagen om anmärk-

ningar görs i revisionsberättelsen. Om detta på motsvarande sätt skulle implementeras i den offentliga verksamheten ”hade det nog hänt lite mer”, menar revisorn.

## 7.9 FRAMTIDA FORSKNING

Efterlevnaden av lagar och rekommendationer kan endast till viss del förklaras av de faktorer som tagits upp i undersökningen. På så vis återstår det andra faktorer att undersöka, som kan ha ytterligare förklaringsförmåga. Ett förslag till ytterligare forskning på området skulle kunna vara att titta på antalet professionella ekonomer anställda i kommunen. Dessa har möjlighet att påverka innehållet i förvaltningsberättelsen och då antalet professionella ökar kommer också kompetensen att öka vilket kanske skulle medföra en högre efterlevnad av lagar och normer. Det skulle på så vis vara intressant att se om det finns ett samband och om det därmed skulle öka förklaringsgraden i modellen. Ett annat perspektiv att anta är att titta på hur kompetensen förbättras genom fortlöpande utbildningar och liknande.

Man hade även kunnat undersöka utbildnings- och kompetensnivå på de ansvariga tjänstemännen i kommunerna. Dessutom hade det varit intressant att se på deras attityd gentemot förändringsarbete och vikten av att uppfylla lagar och rekommendationer. Även mediestrukturen hade varit intressant att undersöka, för att se om det har någon inverkan på efterlevnaden. Spelar det någon roll om det är en lokaltidning eller en riksomfattande tidning som är den huvudsakliga tidningen i kommunen? Detta kan kanske ge en förklaring till varför de tre största kommuner presenterar sämre förvaltningsberättelser.

## 7.10 KAPITELSAMMANFATTNING - SLUTSATS

Vi har i detta kapitel dragit slutsatser från den empiri vi sett i vår analys. Vi har kopplat samman detta med vår teorimodell och försökt förklara de stora avvikelserna från lagar och rekommendationer som finns när det gäller kommuners förvaltningsberättelser. Att den genomsnittliga efterlevnaden enbart är på 66,75 % är enligt oss under all kritik. Därför har vi diskuterat varför man verkar acceptera att lagen på området inte uppfylls. Vi har hittat att en stor del av problemet är avsaknad av kontinuerlig uppdatering av utvecklingen av lagar och rekommendationer. Ett överprövande av lagen från kommunekonomer som anser att vissa delar av redovisningen inte tillför tillräckligt mycket nytta, trots att lagstiftaren anser det, har även identifierats. En stor del av problematiken ligger även på de enskilda tjänstemännens kompetens och attityd, samt det i många fall tandlösa revisionssystemet.

## 8. LITTERATURFÖRTECKNING

- 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. R. (1990). Toward a framework for evaluating the role of accounting and auditing in political markets: the influence of political competition. *Journal of Accounting and Public Policy* , 9 (1), 57-73.
- Baber, W. R. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting and Economics* , 5, 213-227.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting : the case of. *Management Accounting Research* , 8, 3-17.
- Brorström, B., Donatella, P., & Petersson, H. (2007). *Allt om kommuners årsredovisning*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B., Eriksson, O., & Haglund, A. (2011). *Kommunal redovisningslag - beskrivning och tolkning*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B., Haglund, A., & Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi* (2 uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organization and Society* , 26 (7), 565-596.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.
- Collin, S.-O. Y., & Tagesson, T. (2010). Governance strategies in local government: a study of the governance of municipal corporations i a Swedish municipality. *International Journal of Public Policy* , 5 (4), 373-389.
- Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Reconciling positive accounting theory and institutional theory. *Critical Perspectives on Accounting* , 20 (2), 141-174.
- Copley, P. A., & Doucet, M. S. (1993). The impact of competition on the quality of governmental audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , 12 (1), 88-98.
- Copley, P. A., Gaver, J. J., & Gaver, K. M. (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.
- 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.

- Deegan, C. (2009). *Financial accounting theory*. North Ryde: McGraw-Hill.
- Deegan, C. (2002). Introduction - The legitimancing effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 15 (3), 282-311.
- DiMaggio, P. J. (1995). Comments on 'What Theory Is Not'. *Administrative Science Quarterly* , 40 (3), 391-397.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* , 48 (2), 147-160.
- Dittenhofer, M. A. (2001). Behavioral aspects of government financial management. *Managerial auditing journal* , 16 (8), 451-457.
- Djurfeldt, G., & Barmark, M. (2009). *Statistisk verktyglåda 2: multivariat analys*. Stockholm: Studentlitteratur.
- Djurfeldt, G., Larsson, R., & Stjärnhagen, O. (2003). *Statistisk verktyglåda - samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Downs, A. (1957). *An economic theory of democracy*. New York: Harper & Row.
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori - Idéer, moden, förändring*. Malmö: Liber.
- Evans, J. H., & Patton, J. M. (1983). An economic analysis of participation in the municipal finance officers association certificate of conformance program. *Journal of Accounting and Economics* , 5 (2), 151-175.
- Falkman, P. (2004). *Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering*. Stockholm: Rådet för Kommunal Redovisning.
- Falkman, P. (2003, Oktober). Redovisning och ekonomi: Normgivningens effekter. *Balans* .
- Falkman, P. (2000). *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur.
- 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.
- Finansdepartementet samt Sveriges kommuner och Landsting. (2008). *Kommunalekonomisk utjämning - En informationsskrift om utjämningsystemet för kommuner och landsting år 2008*. Stockholm: Finansdepartementet samt Sveriges Kommuner och Landsting.
- Gray, R., Kouchy, 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.
- Hackstone, D., & Milne, M. J. (1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 9 (1), 77-108.
- Haniffa, R. M., & Cooke, T. E. (2005). The impact of culture and governance on corporate social reporting. *Journal of Accounting and Public Policy* , 24 (5), 391-430.
- Hanspers, K., & Hensvik, L. (2010). *Bilaga 7 till LU 2011: Konkurrens och sysselsättning – en empirisk studie av fem marknader*. Stockholm: Regeringskansliet.



- Heinstedt, L. (2006, Maj). Pensionsskulden - Ett kommunalt bekymmer. *Välfärd* (2), pp. 18-19.
- Hjelström, A., & Schuster, W. (2011). Standards, management incentives and accounting practice – Lessons from the IFRS transition in Sweden. *Accounting in Europe* , 8 (1), 69-88.
- Holthausen, R. W., & Leftwich, R. W. (1983). The economic consequences of accounting choice: Implications of costly contracting and monitoring. *Journal of accounting and economics* , 5 (2), 77-117.
- 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.
- 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.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* , 3 (4), 305-360.
- Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Doxa.
- Kang, G., & Lin, J. W. (2011). Effects of the type of accounting standards and motivation on financial reporting decision. *Journal of Accounting- Business & Management* , 18 (2), 84-104.
- 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.
- Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The social construction of organizational knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly* , 44 (4), 653-683.
- Nygren, G. (2004). Lokaljournalistiken och den lokala demokratin. In L. Nord, & J. Strömbäck, *Medierna och demokratin* (pp. 297-316). Lund: Studentlitteratur.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *The Academy of management review* , 16 (1), 145-179.
- Pendlebury, M., Jones, R., & Karbhari, Y. (1994). Development in the accountability and financial reporting practices of executive agencies. *Financial Accountability & Management* , 10 (1), 33-46.
- Reginato, E. (2010). Accountability perspectives in Italian municipality accounting systems: The gap between regulations and practices. *Public Administration Quarterly* , 34 (4), 552-592.
- Rubin, M. A. (1988). Municipal audit fee determinants. *The accounting review* , 63 (2), 219-236.
- Rådet för kommunal redovisning. (2003). *Förvaltningsberättelsen - en viktig del av den kommunala årsredovisningen*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.
- Rådet för kommunal redovisning. (2009). *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*. Stockholm: Rådet för Kommunalt Redovisning.

- Stigler, G. J. (1976). The size of legislatures. *Journal of legal studies* , 5 (1), 17-34.
- Sveriges kommuner och landsting. (2010). *Kommungruppsindelning 2011 – definitioner*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.
- Sveriges kommuner och landsting. (2011, November 3). *Så styrs en kommun*. Hämtad Januari 25, 2012, from Sveriges Kommuner och Landsting:  
[http://www.skl.se/kommuner\\_och\\_landsting/om\\_kommuner/sa\\_styrs\\_en\\_kommun](http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/om_kommuner/sa_styrs_en_kommun)
- Tagesson, T., Blank, V., Broberg, P., & Collin, S.-O. (2009). What explains the extent and content of social and environmental disclosures on corporate websites: A study of social and environmental reporting in swedish listed corporations. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* , 16 (6), 352-364.
- Tagesson, T., Klugman, M., & Lindvall Ekström, M. (2011). *What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports*.
- 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., Shrives, P., & Marston, C. (2002). Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK. *British Accounting Review* , 34 (2), 289-313.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall.
- 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.
- Yin, R. K. (2007). *Fallstudie: Design och genomförande*. Malmö: Liber.
- Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research* , 15, 107-144.

## BILAGA 1 – CHECKLISTA

<b>Lagstiftarens krav</b>
Översikt av verksamhetens utveckling.
Förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunen, men som inte återfinns i RR och BR. Måluppfyllelse (icke-finansiella), jämförelse med andra, kvalitetsutvärdering
Händelser av väsentlig betydelse för kommunen.
Kommunens förväntade utveckling.
Väsentliga personalförhållanden, översikt.
Frånvaro p.g.a. sjukdom i procent av anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.
Andel frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer.
Frånvaro p.g.a. sjukdom, uppdelat efter kön.
Frånvaro p.g.a. sjukdom, uppdelat i åldersgrupperna 29 år och yngre, 0-49 år och 50 år eller äldre.
Samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet.
Redovisning av hur utfallet förhåller sig till budget för den löpande verksamheten.
Vid negativt resultat: Ange när och hur man enligt KL 8 kap ska reglera det negativa resultatet.
En utvärdering av huruvida målen för god ekonomisk hushållning uppfyllts.
Har en rubrik för förvaltningsberättelse.
Har en tydlig avgränsning för förvaltningsberättelsen.
<b>Normeringens krav</b>
7.1: Översikt av pensionsförpliktelserna och pensionsmedelsförvaltningen.
7.1: Avsättningar (inklusive särskild löneskatt) för pensioner och liknande förpliktelser.
7.1: Ansvarförbindelser (inklusive särskild löneskatt), dvs. pensionsförpliktelser som inte tagits upp bland avsättningar.
7.1: Finansiella placeringar avseende pensionsmedel. Såväl bokfört värde som marknadsvärde skall redovisas. Om pensionsmedel inte finns ska detta anges.
7.1: Återlånade medel.
7.1: De tillgångsslag som förvaltade pensionsmedel placerats i och vilken avkastning som uppnåtts.
7.1 Uppgifter skall lämnas om förvaltningens utveckling och resultat i förhållande till i placeringsreglementet fastlagda mål, exempelvis beträffande tillåten risk och avkastning.
7.1 En beskrivning av utvecklingen av pensionsmedelsförvaltningen från föregående år.
8.2: Översikt av utvecklingen av kommunens samlade verksamhet.
8.2: Redogörelse för de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten.
8.2: Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin, som inte redovisas i balans- eller resultaträkningen för den samlade verksamheten.
8.2: Händelser av väsentlig betydelse för den samlade verksamheten som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.
8.2: Den samlade verksamhetens förväntade utveckling.
8.2: Väsentliga personalförhållanden för den samlade verksamheten.
8.2: Andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten.

## BILAGA 2 – INTERVJUMALL

### INTERVJUMALL – SAKKUNNIG REVISOR

- ❖ Bakgrundsfakta om revisorn. Utbildning, tidigare uppdrag etc.
- ❖ Hur många är ni i gruppen som genomfört revisionen?
- ❖ Hur ser grupsammansättningen ut? Ålder, könsfördelning etc?
- ❖ Hur mycket tid uppskattar du att ni lagt på granskningen av förvaltningsberättelsen? I förhållande till årsredovisningen i övrigt?
- ❖ Hur mycket har de förtroendevalda rådfrågat dig?
- ❖ Hur viktig tycker du att förvaltningsberättelsen är? Varför?
- ❖ Vilken del av årsredovisningen tycker du är den viktigaste?
- ❖ Ranordning av årsredovisningens delar som anges i lagen.
- ❖ Granskar du förvaltningsberättelsen separat eller tittar du på årsredovisningen som helhet?
- ❖ I vilken utsträckning ser du till kap. 4 i lagen om kommunal redovisning?
- ❖ Hur använder du dig av rekommendationerna från RKR?
- ❖ Hur allvarligt tycker du det är när kommunerna inte uppfyller lagar och rekommendationer?
- ❖ Vad tycker du är bra respektive dåligt i Perstorps/Kristianstad förvaltningsberättelse?
- ❖ Tror du att det finns ett samband mellan god redovisning och god ekonomi? Vilken tror du i så fall påverkar vilken?

### INTERVJUMALL – EKONOMIANSVARIG

- ❖ Berätta lite om dig själv? Hur länge har du jobbat här? Andra kommuner tidigare? Utbildning, erfarenhet?
- ❖ Vem tänker ni är den tänkta målgruppen för årsredovisningen?
- ❖ Rangordning av de målgrupper som Rådet för kommunal redovisning anger.
- ❖ Vem anser ni är formellt ansvarig för upprättandet av årsredovisningen?
- ❖ Hur många är ni som jobbar med att sammanställa förvaltningsberättelsen? Hur ser grupsammansättningen ut? Ålder, könsfördelning, utbildning etc?
- ❖ Jobbar ni i grupp eller mestadels individuellt?
- ❖ Hur mycket tid uppskattar du att ni lagt på upprättandet av förvaltningsberättelsen? I förhållande till årsredovisningen i övrigt?
- ❖ Upprättar ni årsredovisningen/förvaltningsberättelsen helt själva eller konsulteras externa sakkunniga?
- ❖ Finns det några interna mallar för upprättandet av förvaltningsberättelsen?
- ❖ Vad lägger ni vikt vid att presentera? Varför?
- ❖ Vad avgör vilken information ni tar med? Tid, pengar eller övriga resurser?
- ❖ Hur mycket vikt läggs på att uppfylla kraven som står i lagen?
- ❖ Hur mycket vikt läggs på att uppfylla RKR:s rekommendationer?
- ❖ Vilken del av årsredovisningen tycker du är den viktigaste?
- ❖ Ranordning av årsredovisningens delar som anges i lagen.
- ❖ Hur allvarligt tycker ni det är när årsredovisningen inte uppfyller lagar och rekommendationer?
- ❖ Vilken information tycker ni är viktig att presentera i förvaltningsberättelsen? Varför?
- ❖ Tror du att det finns ett samband mellan god redovisning och god ekonomi? Vilken tror du i så fall påverkar vilken?

### INTERVJUMALL – KOMMUNREVISION

- ❖ Berätta lite om dig själv? Utbildning? Jobb? Hur länge har du varit med i kommunrevisionen? Erfarenheter?
- ❖ Vem tänker ni är den tänkta målgruppen för årsredovisningen?
- ❖ Rangordning av de målgrupper som Rådet för kommunal redovisning anger.
- ❖ Vem anser ni är formellt ansvarig för upprättandet av årsredovisningen?
- ❖ Beskriv hur ni jobbar i kommunrevisionen? Arbetssätt?
- ❖ Hur många är ni som jobbar med granskningen?
- ❖ Jobbar ni i grupp eller mestadels individuellt?
- ❖ Hur såg sammansättningen av gruppen ut? Åldersmässigt, könsfördelning, partier, (yrken) etc?
- ❖ Finns det någon mall ni jobbar utifrån?
- ❖ Vad fokuserar ni mest på vid genomförandet av revisionen?
- ❖ Hur mycket tid uppskattar du att ni lagt på granskningen av förvaltningsberättelsen? I förhållande till årsredovisningen i övrigt?
- ❖ Använde ni er av lagen om kommunal redovisning samt rekommendationerna från RKR? I vilken utsträckning?
- ❖ Vilken del av årsredovisningen tycker du är den viktigaste?
- ❖ Ranordning av årsredovisningens delar som anges i lagen.
- ❖ Hur ställer ni er till om lagarna och normerna inte efterlevs? Vilka åtgärder vidtas? Är det OK att bryta mot lagen i detta sammanhang?
- ❖ Gav ni specifika uppdrag till sakkunniga revisorn?
- ❖ Vad tycker du att en förvaltningsberättelse tillför? Varför är den viktig/oviktig?
- ❖ Tror du att det finns ett samband mellan god redovisning och god ekonomi? Vilken tror du i så fall påverkar vilken?

### INTERVJUMALL – KOMMUNSTYRELSEN

- ❖ Berätta lite om dig själv? Utbildning? Erfarenheter? Hur länge har du suttit i kommunstyrelsen?
- ❖ Vem tänker ni är den tänkta målgruppen för årsredovisningen?
- ❖ Rangordning av de målgrupper som Rådet för kommunal redovisning anger.
- ❖ Vem anser ni är formellt ansvarig för upprättandet av årsredovisningen?
- ❖ Hur ser sammansättningen av styrelsen ut? Ålder, könsfördelning, partier etc?
- ❖ På vilket sätt kommer du i kontakt med årsredovisningen i ditt arbete i kommunstyrelsen?
- ❖ Ger ni ut några riktlinjer på hur ni vill att årsredovisningen ska upprättas?
- ❖ Sker det någon uppföljning under upprättandets gång?
- ❖ Säkerställer ni att lagarna och normerna efterlevs? Hur?
- ❖ Sker det någon genomgång av årsredovisningen innan den antas? Hur går det till i så fall?
- ❖ Hur ställer ni er till om lagarna och normerna inte efterlevs? Är det OK att bryta mot lagen i detta sammanhang?
- ❖ Vad tycker du är viktigast i en årsredovisning? Varför?
- ❖ Ranordning av årsredovisningens delar som anges i lagen.
- ❖ Vad tycker du är viktigast i förvaltningsberättelsen? Varför?
- ❖ Har ni i kommunstyrelsen fått någon information om vilka krav det finns på årsredovisningen och förvaltningsberättelsen i lagar och normer?
- ❖ Tror du att det finns ett samband mellan god redovisning och god ekonomi? Vilken tror du i så fall påverkar vilken?

### BILAGA 3 – KORRELATIONSMATRIS PRIMÄRKOMMUNER UTVÄRDERADE EFTER LÅGA KRAV

**Tabell 3.1:** Korrelationsmatris, Primärkommuner enligt låga krav (*n=289*)

Variabler	Efterlevnad	1.	3.	4 a.	4 b.	4 c.	6.	7.	8.	9.
Efterlevnad	1.000									
1. Befolkningsmängd	0.147*	1.000								
3. Antal ledamöter	0.204***	0.914***	1.000							
4 a. Herfindales	0.008	-0.282***	-0.277***	1.000						
4 b. Maktskifte	0.014	-0.147*	0.116*	-0.106 <sup>+</sup>	1.000					
4 c. Minoritetsstyre	-0.070	0.023	0.020	-0.115 <sup>+</sup>	0.024	1.000				
6. Skattesats	-0.030	-0.478***	-0.389***	0.168**	0.198***	0.028	1.000			
7. Skattekraft	0.062	0.482***	0.370***	-0.046	-0.177**	-0.105 <sup>+</sup>	-0.616***	1.000		
8. Generella statsbidrag	-0.076	-0.523***	-0.407***	0.260***	0.210***	-0.012	0.601***	-0.816***	1.000	
9. Soliditet	0.190***	0.405***	0.395***	-0.157**	-0.147*	0.059	-0.443***	0.244***	-0.251***	1.000

*Dummyvariabler för kommungrupp, politiskt styre och revisionsbyrå är inkluderade*

- <sup>+</sup> Korrelation är signifikant på 0,10 nivån (2-sidig)
- \* Korrelation är signifikant på 0,05 nivån (2-sidig)
- \*\* Korrelation är signifikant på 0,01 nivån (2-sidig)
- \*\*\* Korrelation är signifikant på 0,001 nivån (2-sidig)

## FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

I princip alla kommuner misslyckas med att uppfylla lagens krav på sina förvaltningsberättelser. Det leder till att intressenter inte får del av den information de har rätt till. Det skriver civilekonomerna Johanna Lövgren och Elin Nilsson efter en ny studie vid Lunds universitet.

# Kommunerna bryter mot lagen

Lagar och normer reglerar väldigt tydligt hur kommunala förvaltningsberättelser ska se ut, men i genomsnitt uppfylls bara två tredjedelar av kraven. Rekommendationerna från Rådet för kommunal redovisning uppfylls bara till hälften. Det visar vår studie av förvaltningsberättelserna från alla landets 290 kommuner.

Den dåliga efterlevnaden gör att det blir svårt att jämföra kommuner med varandra, eftersom viktig information saknas. För intressenter i vissa kommuner är det mycket svårare att ta del av information än i andra kommuner. I förlängningen kan det leda till att investerare blir mindre villiga att satsa på vissa kommuner och bristen på information kan försvåra forskning. Dessutom kan det leda till minskad konkurrens när andra aktörer inte får ut den information, om verksamhet i kommunal regi, som de har rätt till. Det drabbar i slutändan kommuninvånarna.

**Bristerna i förvaltningsberättelserna** beror till stor del på att kommuner inte hotas av några sanktioner ifall de gör fel. Kommunrevisionen kan framföra kritik, men ofta beviljas ansvarsfrihet i alla fall. De sakkunniga revisorer som hjälper kommunrevisionen fungerar bara som rådgivare och kan ignoreras av kommunrevisionen eller fullmäktige. Sakkunniga revisorer vi har talat med beskriver systemet som tandlöst.

Samtidigt är det stora skillnader mellan kommunerna. Kristianstad uppfyller kraven om man ser till hela årsredovisningen och inte bara förvaltningsberättelsen. Den värsta kommunen är Åmål som bara uppfyller 46,7 procent av kraven.

En stor del av kvalitetsvariationen kan bero på tjänstemännens utbildning, attityd och prioriteringar. När det saknas sanktioner så krävs det tjänstemän med en viss mängd yrkesstolthet som ser till att göra rätt.

**Vi har också sett** att reglerna efterlevs bättre i kommuner med många ledamöter i kommunfullmäktige. Fler ledamöter leder till att fler initiativ tas till kontroll och övervakning av ekonomin.

Finansiell stabilitet är också en viktig faktor. Hög soliditet sammanfaller ofta med bättre förvaltningsberättelser. Det kan både innebära att en kommun med bättre finanser har råd att anställa bättre personal som upprättar bättre rapporter, men även att bättre upprättade rapporter leder till bättre beslutsunderlag och mer "ordning och reda", vilket i sin tur leder till bättre ekonomi.

Lagreglerna på området är relativt nya och vi kan förvänta oss att det blir bättre med tiden, allt eftersom kommunerna blir mer vana att arbeta med dem. Men det ändrar inte på att förändringar måste till.

**Det bör inte** vara särskilt svårt att uppnå närmare 90 procent av minimikraven, men för att det ska genomföras måste politiker och tjänstemän anse att förvaltningsberättelsen är viktig. Kommunstyrelsen kan inte lägga allt ansvar på tjänstemän och revisionen och revisionen kan inte lägga allt ansvar på de sakkunniga, eftersom de sakkunniga fortfarande kan ignoreras.

### DE TIO BÄSTA...

Kristianstad	100,0 %
Boden	96,7 %
Eslöv	96,7 %
Gällivare	96,7 %
Solna	96,7 %
Strömstad	96,7 %
Enköping	93,3 %
Jönköping	93,3 %
Köping	93,3 %
Leksand	93,3 %

### ...OCH DE TIO SÄMSTA

Åmål	46,7 %
Nacka	53,3 %
Partile	53,3 %
Arjeplog	56,7 %
Ludvika	56,7 %
Borgholm	56,7 %
Dorotea	56,7 %
Färgelanda	56,7 %
Gagnef	56,7 %
Grums	56,7 %

**Elin Nilsson**  
Civilekonom



**Johanna Lövgren**  
Civilekonom

