

Magisteruppsats i offentlig förvaltning HT11
Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet
Susanne Lundin
Handledare: Pierre Donatella
Examinator: Patrik Zapata

Jag gör som jag vill och du gör som du vill

*En studie om redovisningsval inom den kommunala
redovisningen*

Sammanfattning

BAKGRUND till studien är att den kommunala redovisningen var oreglerad fram till mitten av 90-talet då lagen om kommunal redovisning röstades igenom i riksdagen. Motiven bakom lagstiftningen var att skapa en enhetlig och jämförbar redovisning. Men trots regleringen förekommer redovisningsval. Kommuner väljer att bortse från eller anamma delar av det regelverk, lagar och rekommendationer som utgör god redovisningssed inom den kommunala sektorn. Kommuner gör även egna tolkningar och bedömningar av innehållet i rekommendationer. Det problem som uppstår är att motiven bakom lagstiftningen utebliver. För att kunna öka följsamheten till lagstiftning och redovisningsrekommendationer krävs det kunskap om vad som frambringar redovisningsval.

SYFTE med studien är att genom jämförelser mellan kommuners redovisning av leasingavtal förklara vad det är som påverkar kommuners redovisningsval. Valet av rekommendation att studera baseras på att det är en av de rekommendationerna med lägst följsamhet.

METOD Teorier relaterade till redovisningsval har använts för att härleda hypoteser som testats. Hypoteserna är att redovisningsval påverkas av kommunens storlek, avtalens värde, finansiell ställning och finansiell utveckling. Genom studier av kommuners årsredovisningar och intervjuer har data insamlats angående kommuners redovisning av leasingavtal. Statistiska tester har sedan genomförts för att finna eventuella samband mellan redovisningsval och de härledda hypoteserna.

RESULTAT och slutsatsen av studien visar på förekomsten av redovisningsval. Det finns ett statistiskt signifikant samband mellan kommuners finansiella ställning och utveckling sett till totala tillgångar och de redovisningsval som görs. Trots att det inte finns något statistiskt signifikant samband mellan kommuners redovisningsval och dess storlek eller avtalens värde finns tendenser på att det påverkar kommuners redovisningsval.

Förord

Det här är en studie om den kommunala redovisningen och de bedömningar och tolkningar som förekommer. Uppsatsen är av relevans för de som intresserar sig för hur våra gemensamma resurser används och redovisas men även för den som vill veta mer om den kommunala redovisningen. Uppsatsen vänder sig till den redovisningsintresserade. Den är primärt skriven för läsare med någorlunda förkunskaper kring redovisning. Men med hjälp av bilagor görs den lättbegriplig även för den utan förkunskaper.

Jag vill tacka alla jag har haft möjlighet att intervju. Utan den tid ni har tagit er att besvara mina frågor hade det inte blivit någon rapport att presentera. Vidare vill jag tacka min handledare Pierre Donatella för all hjälp under studiens gång. Jag vill tacka min arbetsplats för era uppmuntrande kommentarer och alla de gånger ni frågat hur det går. Ni har visat att det finns ett värde i att jag slutför min utbildning, något som hela tiden motiverat mig. Avslutningsvis vill jag tacka min familj som kommer att få se mer av mig i framtiden. Jag vill även tacka mina vänner för att ni agerat bollplank och stöttat mig igenom kreativitetslösa perioder.

Innehållsförteckning

TABELLFÖRTECKNING	6
FIGURFÖRTECKNING	7
1. REDOVISNINGSVÄL INOM DEN KOMMUNALA REDOVISNINGEN	8
1.1 INLEDNING	8
1.2 FÖREKOMSTEN AV REDOVISNINGSVÄL	9
1.3 REGLERINGEN AV DEN KOMMUNALA REDOVISNINGEN	10
1.3.1 Det aktuella fallet, redovisning av leasingavtal	13
1.3.2 Klassificering av leasingavtal	13
1.3.3 Rådet för kommunal redovisnings tidigare undersökningar	16
1.3.4 Avsaknaden av sanktioner och balanskravets utformning	18
1.4 PROBLEMFÖRMULERING	19
1.5 SYFTE	21
1.6 TEORETISKA AVGRÄNSNINGAR	22
1.7 DISPOSITION	22
2. FAKTORER SOM PÅVERKAR REDOVISNINGSVÄL	23
2.1 REDOVISNINGSTEORINS FLERA ASPEKTER	23
2.2 REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV KOMMUNENS STORLEK	23
2.3 REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV AVTALENS VÄRDE	26
2.4 REDOVISNING PÅVERKAS AV KOMMUNENS FINANSIELLA STÄLLNING OCH UTVECKLING	30
2.5 SUMMERING AV HYPOTESER	33
3. METOD	34
3.1 DATA SOM BEHÖVS FÖR ATT BESVARA FRÅGESTÄLLNINGEN	34
3.2 KVANTITATIV METOD	34
3.3 URVAL	34
3.4 FÖRSTUDIE	35
3.5 PRIMÄRDATA	35

3.6 UNDERSÖKNINGENS ÖVRIGA KÄLLOR	38
3.7 OPERATIONALISERING	38
3.7.1 Kommunens storlek.....	38
3.7.2 Avtalens värde.....	39
3.7.3 Finansiell ställning och utveckling.....	40
3.8 STATISTISKA TESTER SOM ANVÄNTS	40
3.9 ANALYSMODELL.....	41
4. KOMMUNERS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL.....	42
4.1 BORTFALLSANALYS	42
4.2 KOMMUNERNA I URVALET	43
4.2.1 Kommunernas leasingavtal.....	44
4.2.2 Leasingavtalens värde.....	45
4.3 TILLÄMPADE STATISTISKA TESTER	46
4.4. REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV KOMMUNENS STORLEK.....	47
4.5 AVTALENS VÄRDE	49
4.5.1 Påverkan på balansomslutning.....	50
4.5.2 Prisbasbelopp.....	51
4.6 KOMMUNENS FINANSIELLA STÄLLNING OCH UTVECKLING PÅVERKAR	51
4.6.1 Finansiell ställning.....	52
4.6.2 Finansiell utveckling.....	54
5. ANALYS.....	58
5.1 REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV KOMMUNENS STORLEK.....	58
5.2 REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV LEASINGAVTALENS VÄRDE	60
5.3 REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV KOMMUNENS FINANSIELLA STÄLLNING OCH UTVECKLING.....	64
6. SLUTSATS OCH REFLEKTIONER.....	67
6.1 SLUTSATS	67
6.2 PERSONLIGA REFLEKTIONER OCH FRÅGOR FÖR FORTSATT FORSKNING.....	68
KÄLLFÖRTECKNING	70

BILAGA 1	73
LEASING – ETT EXEMPEL.....	73
LEASING OCH NYCKELTAL.....	76
BILAGA 2	78

Tabellförteckning

4.1 BORTFALLSANALYS	41
4.2 KOMMUNER I URVALET FÖRDELADE I INVÅNARKATEGORIER	42
4.3 KOMMUNER I URVALET FÖRDELADE UTEFTER GENOMSNITTLIGA TOTALA TILLGÅNGAR.	42
4.4 KOMMUNER I URVALET FÖRDELADE UTEFTER GENOMSNITTLIG SOLIDITETSNIVÅ	42
4.5 KOMMUNER I URVALET FÖRDELADE UTEFTER GENOMSNITTLIG SKULDSÄTTNINGSGRAD	43
4.6 KOMMUNER I URVALET FÖRDELADE UTEFTER RESULTATNIVÅ	43
4.7 ANLEDNINGAR TILL ATT KOMMUNER ENBART REDOVISAR LEASINGAVTAL SOM OPERATIONELLA	44
4.8 KRITERIER KOMMUNER ANVÄNDER FÖR ATT GÖRA ÅTSKILLNAD MELLAN OPERATIONELLA OCH FINANSIELLA LEASINGAVTAL	44
4.9 MEDELVÄRDE ANTAL INVÅNARE I KOMMUNER SOM REDOVISAR OPERATIONELLA RESPEKTIVE FINANSIELLA LEASINGAVTAL	46
4.10 MEDELVÄRDE ANTAL INVÅNARE I KOMMUNER I RELATION TILL ANLEDNINGEN ATT DE ENBART REDOVISAR OPERATIONELLA LEASINGAVTAL	47
4.11 REDOVISNING AV STATISTISKT TEST ANGÅENDE SAMBANDET MELLAN KOMMUNERS STORLEK OCH KRITERIER VID KLASSIFICERING AV LEASINGAVTAL	48
4.12 MEDELVÄRDE ANTAL INVÅNARE I KOMMUNER I RELATION TILL HUR DE GÖR ÅTSKILLNAD MELLAN OPERATIONELLA OCH FINANSIELLA LEASINGAVTAL	48

4.13 REDOVISNING AV STATISTISKT TEST ANGÅENDE SAMBANDET MELLAN KOMMUNERS STORLEK OCH KRITERIER FÖR ATT REDOVISA LEASINGAVTAL SOM OPERATIONELLA ELLER FINANSIELLA	48
4.14 REDOVISNING AV LEASINGAVTAL I FÖRHÅLLANDE TILL AVTALENS VÄRDE	49
4.15 KOMMUNERS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL I FÖRHÅLLANDE TILL DESS GENOMSNISSLIGA TOTALA TILLGÅNGAR	51
4.16 KOMMUNERS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL I FÖRHÅLLANDE TILL DESS GENOMSNISSLIGA RESULTAT DE SENASTE TRE ÅREN	52
4.17 KOMMUNERS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL I FÖRHÅLLANDE TILL GENOMSNISSLIG SOLIDITETSNIVÅ	52
4.18 KOMMUNERS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL I FÖRHÅLLANDE TILL GENOMSNISSLIG SKULDSÄTTNINGSGRAD DE SENASTE TRE ÅREN	52
4.19 FÖRHÅLLANDET MELLAN KOMMUNERS UTVECKLING AV TOTALA TILLGÅNGAR OCH REDOVISNINGEN AN LEASINGAVTAL	54
4.20 FÖRHÅLLANDET MELLAN KOMMUNERS UTVECKLING AV RESULTATET OCH REDOVISNINGEN AV LEASINGAVTAL	55
4.21 FÖRHÅLLANDET MELLAN KOMMUNERS SOLIDITETSUTVECKLING OCH REDOVISNING AV LEASINGAVTAL	55
4.22 FÖRHÅLLANDET MELLAN KOMMUNERS SKULDSÄTTNINGSUTVECKLING OCH REDOVISNING AV LEASINGAVTAL	56

Figurförteckning

FIGUR 2.1 REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER.....	25
FIGUR 2.2 FAKTORER SOM KAN FÖRKLARA KOMMUNERS REDOVISNINGSVÄRDE.....	32
FIGUR 3.1 STUDIENS ANALYSMODELL	40

1. Redovisningsval inom den kommunala redovisningen

Kapitlet inleds med ett avsnitt om den kommunala redovisningen och dess vikt för samhället. Sedan följer ett resonemang angående redovisningsval och dess förekomst, både generellt och inom den offentliga sektorn. Bakgrunden till den kommunala redovisningen presenteras och vidare redogörs för problematiken beträffande redovisningsval och dess effekter för den kommunala redovisningen. Kapitlet avrundas med uppsatsens frågeställning och gjorda avgränsningar.

1.1 Inledning

Den offentliga sektorn utgör en stor del av den svenska ekonomin. Enbart kommunsektorn omsätter 23 % av landets totala BNP. Kommuner och landsting är även en stor arbetsgivare. De kommunala verksamheterna sysselsätter nästan 25 % av landets totala arbetskraft. Skulle även alla anställda som finansieras med skattemedel inkluderas skulle siffran öka eftersom en del av de kommunala verksamheterna idag utförs av privata aktörer. Den kommunala inkomstskatten finansierar 70 % av den kommunala verksamheten, resterande del är avgiftsfinansierad eller finansierad med statsbidrag. Den kommunala sektorns omfattning leder därmed till att kommunala beslut kan få återverkningar på utvecklingen av nationalräkenskaperna.¹ Därmed är det av vikt att uppföljningen och kontrollen av den offentliga sektorn sker. Ett viktigt redskap för det är redovisningen.

Den kommunala redovisningen har två intentioner. Den är av intresse för att se hur den ekonomiska utvecklingen har varit och ligger till grund för beslut om ansvarsfrihet. Samtidigt utgör årsredovisningen ett beslutsunderlag för framtida beslut.² Redovisningen skall visa eventuella ekonomiska problem eller vad som kan komma att bli framtida ekonomiska problem.³ Den kommunala redovisningen måste därmed ge en rättvisande och korrekt bild av den ekonomiska ställningen och utvecklingen. En förutsättning för att kommuner och landsting skall kunna ge en rättvisande bild av den finansiella ställningen är att det följer lagen om kommunal redovisning och även följer det som kallas god redovisningssed.⁴ Men dagens redovisningslag och Rådets rekommendationer innehåller flera val och medför bedömningar. Kommuner kan välja flera olika sätt att redovisa. Vilket öppnar upp för det som brukar kallas för redovisningsval. Något som kan ge effekter på bedömningen av Sveriges kommuners ekonomiska tillstånd och nationalräkenskapernas utveckling.

¹ Direktiv 2010:29 s, 2

² Brorström, B, et al, 2008 s, 15

³ Ds 1996:30 s, 49 ff

⁴ Brorström, B, et al, 2008 s, 15

1.2 Förekomsten av redovisningsval

“An accounting choice is any decision whose primary purpose is to influence (either in form or substance) the output of the accounting system in a particular way”⁵

Citatet ovan är en allomfattande resumé om vad redovisning innebär. Redovisning handlar om val, eller accounting choice som är den engelskspråkiga benämningen. Det handlar om vid vilken tidpunkt rekommendationer skall anammas, hur de ska tolkas och vilken information som årsredovisningen skall innehålla. Redovisning handlar även om bedömningar av olika slag med inverkan på redovisningsenheter. Redovisningsval handlar bland mycket annat om att bestämma avskrivningstid på förvärvade tillgångar, avsättningar, nedskrivningar, hur tillgångar och lager skall värderas, hur leasingavtal skall redovisas och aktivering av kostnader. Redovisningsval förekommer inom både den privata som den offentliga redovisningen. Men en stor del av den forskning som bedrivits på ämnet handlar om privata företag.⁶

Motiven bakom redovisningsval är flera. Ett är att individer agerar opportunistiskt för att öka sitt eget välbefinnande. Det opportunistiska beteendet resultera i att ledare väljer redovisningsmetoder utefter vad som ökar deras eget välbefinnande.⁷ Hagerman et al menar att det finns ekonomiska motiv bakom de redovisningsval företag gör. Redovisningsval förekommer på grund av företags vilja att presentera ett visst resultat, exempelvis ett inte för stort överskott för att undvika att locka fler företag till marknaden som i sin tur skulle innebära en ökad konkurrens.⁸ Redovisningsval kan även förekomma för att ett företag vill uppnå ett visst mål. Företag kan även välja olika sätt att redovisa för att påverka en tredje part som Fields et al uttrycker det. Den tredje parten kan vara politiken, lagstiftningen eller de normerande organen. Motiven bakom redovisningsval kan även vara att påverka skattedeklarationer.⁹ Även inom den offentliga redovisningen förekommer redovisningsval i syfte att dölja ett för positivt resultat- Anthony menar att det görs för att exempelvis undvika diskussioner om överbeskattning.¹⁰

Fields et al menar att redovisningsval förekommer för att det är möjligt. Dagens redovisningsreglemente, lagar och rekommendationer, innehåller flera tillfällen som skapar möjlighet för tolkningar och bedömningar av redovisningsansvariga.¹¹ Även om det hade varit önskvärt att reglera all redovisning för att undvika bedömningar och tolkningar är det näst intill omöjligt att komma med rekommendationer och lagstiftning för alla händelser och situationer som kan uppstå. Världen förändras ständigt och då måste även gällande regler

⁵ Fields, T et al, 2001, s, 256 ff

⁶ Ibid

⁷ Deegan, C et al, 2006 s. 205 ff

⁸ Hagerman, R et al, 1979, s 141 ff

⁹ Fields, T, et al, 2001, s, 259 ff

¹⁰ Anthony, R, 1985, s 161

¹¹ Fields, T et al, 2001, s, 259 ff

anpassas till nya förhållanden. Fields et al menar att redovisningsval måste få förekomma för att kunna ge korrekt information i redovisningen. Det krävs ibland tolkning för att ge en korrekt bild av verksamheten.¹² Holthausen et al menar att redovisningsval blir möjligt eftersom det finns kostnader förknippade med övervakning av redovisningen så som revision och värdering. Hade det inte funnits kostnader för övervakning hade det inte heller funnits någon debatt eller forskning om redovisningsval.¹³ Något som möjliggöra redovisningsval är att de som sammanställer redovisningen har ett informationsövertag på de som redovisningen presenteras för.¹⁴

Ett sätt att motverka redovisningsval, enligt Fields et al, vore att ha ett mer detaljerat redovisningssystem som inte lämnar dörrar öppna för subjektiva bedömningar. Att det exempelvis inte ska vara möjligt att välja avskrivningstid eller vilka avsättningar som görs. Trots att det kan vara önskvärt att ha ett mer reglerat redovisningssystem är det inte lätt att genomföra. Ett för detaljerat redovisningssystem kan bli oflexibelt.¹⁵

Utrymmet för tolkningar och bedömningar finns även i den kommunala redovisningen. Anthony nämner ett citat som väl sammanfattar förekomsten av redovisningsval.

"How do you identify a good accountant? Ask, "How much two plus two?" If the answer is, "How much do you want it to be?" then you have found a good accountant".¹⁶

Dagens redovisningsregler har skapat tolkningsutrymmen när det gäller redovisning som exempelvis avskrivningstid, när aktivering av kostnader skall ske eller hur stora avsättningar kommunen skall göra under räkenskapsåret.¹⁷ Det här är en studie om redovisningsval som grundar sig på ett opportunistiskt sätt. Redovisningsval som grundar sig på ett egenintresse. Det övergripande syftet med studien är dels att visa på förekomsten av redovisningsval inom Sveriges kommuner. Studien syftar även till att i det stora hela förklara vad det är som framkallar redovisningsval trots att lag om kommunal redovisning tillkom för att undvika just det.

1.3 Regleringen av den kommunala redovisningen

År 1983 beslutade Finansutskottet att regeringen borde utreda möjligheterna att införa enhetligare regler för den kommunala redovisningen. Beslutet ledde till att kommunförbunden (nuvarande Sveriges kommuner och landsting) skyndsamt tillsatte en egen utredning med syfte att utveckla en modell för enklare och mer enhetlig redovisning. Utredningen resulterade i ett normalreglemente och en ny modell för finansiell redovisning i kommuner som baserades på resultaträkningen, finansieringsanalysen och balansräkningen, den så kallade Kf/Lf 86. Det

¹² Ibid

¹³ Holthausen, R et al, 1983, s, 77 ff

¹⁴ Deegan, C et al, 2006 s. 205 ff

¹⁵ Fields, T et al, 2001, s, 259 ff

¹⁶ Anthony, R, 1985, s, 161 ff

¹⁷ Ibid

snabba initiativ som kommunförbunden tog ledde till att regeringen inte tog något fortsatt initiativ i frågan.

Men år 1992 var det dags för en kommunallagsförändring som innebar förändringar i lagens ekonomikapitel. Förändringen innebar att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning. Lagstiftaren ansåg dock inte att det var meningsfullt att uttömmande bestämma vad som är god ekonomisk hushållning. Det skapade en debatt angående hur en kommun med god ekonomisk hushållning skulle kännas igen? Debatten ledde till en utredning som resulterade i förslaget att balanskravet skulle knytas till kommunen resultaträkning, intäkterna skulle överstiga kostnaderna.¹⁸ Men det fanns ingen vidare lagreglering angående den kommunala redovisningen. Avsaknad av direktiv om hur redovisningen skulle vara ordnad underlättade inte korrekta jämförelser och rättvisande bedömningar av huruvida kommuner uppnått en ekonomi i balans eller ej. Därmed startades en utredning angående behovet av en kommunal redovisningslag.¹⁹

Utredningen resulterade i Ds 1995:57. Arbetsgruppen menade att bestämmelserna om den kommunala redovisningen som då fanns i kommunallagen var av låg detaljeringsgrad. Redovisningens utformning var upp till kommunen själva med hjälp av anvisningar från fullmäktige och föreskrifter från Svenska kommunförbundet. Arbetsgruppen ansåg att den dåvarande kommunala redovisningen till stor del byggde på en frivillig överenskommelse mellan kommuner och Svenska kommunförbundet om hur redovisningen skulle vara ordnad. Arbetsgruppen ansåg att den stora friheten på redovisningsområdet var bräcklig. Arbetsgruppen föreslog att den kommunala redovisningen bör regleras i en kommunal bokföringslag. Det borde även inrättas ett oberoende organ med uppgift att lämna närmare föreskrifter på de områden som en kommunal bokföringslag skulle komma att beröra, en normgivare på området.²⁰ Arbetsgruppens förslag ledde till att Finansdepartementet beslutade att utreda frågan om en kommunal redovisningslag närmare.²¹ Resultatet blev Ds 1996:30. Där presenterades dels de remissvar som kommit in på arbetsgruppens förslag som presenterats i kommunal ekonomi i balans. Många remissvar var positiva till en lagstiftning på området. Det fanns även stöd för ett oberoende organ inom området redovisning. I Ds 1996:30 bedömdes det att:

*"Det finns ett behov av en kommunal redovisningslag. En sådan lag skapar större enhetlighet och tydlighet, bättre kvalitet och högre trovärdighet i den kommunala redovisningen."*²²

En lag om kommunal redovisning ansågs vara nödvändig för att det var viktigt att ekonomiska beslut som fattas grundas på ett stabilt och relevant beslutsunderlag. En lag om kommunal redovisning skulle minska möjligheterna att göra egna tolkningar och vara kreativ

¹⁸ Brorström, B et al, 2008 s, 21

¹⁹ Ds 1996:30, s, 31 ff

²⁰ Ds 1995:57, s, 40 ff

²¹ Brorström, B et al, 2008 s, 25 ff

²² Ds 1996:30, s, 47

i sin bokföring för att uppnå ett visst resultat. Jämförbarheten mellan kommuner skulle därmed öka om alla redovisade utefter samma regelverk.²³ Utredningen föreslog att:

*”En lag om kommunal redovisning införs. Bokföring och redovisnings skall ske på ett sådant sätt att det överensstämmer med god redovisningssed.”*²⁴

Utredningen föreslog även, precis som arbetsgruppen gjort, att ett oberoende organ skapas med uppgift att utveckla god redovisningssed inom den kommunala redovisningen. Tyngdpunkten i förslaget var att organet skulle vara oberoende, både från staten och från kommuner, till skillnad från det tidigare normbildande organet, kommunförbundet som styrdes av kommunens intressen. Organet skulle inte verka för kommuners intresse och inte styras av politiska mål och riktlinjer. I förslaget till en lag om kommunal redovisning skrev utredaren att en låg detaljeringsnivå är önskvärd för att möjliggöra en fortsatt utveckling av redovisningspraxis.²⁵

År 1997 beslutade riksdagen om en kommunal redovisningslag som skulle gälla från och med räkenskapsåret 1998. Vid samma tillfälle beslutades även att balanskravet skulle införas i kommunallagen och att inrätta ett oberoende organ för kommunala redovisningsfrågor, Rådet för kommunal redovisning.²⁶ Rådets främsta uppgift skulle vara att uttolka vad som är god redovisningssed. Enligt lagen om kommunal redovisning kapitel 1 § 3 skall kommuners bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed.²⁷ För att uppnå god redovisningssed skall kommuner följa de rekommendationer som det normbildande organet, Rådet för kommunal redovisning lämnar.²⁸ I samma paragraf står det att om kommuner gör avvikelser från allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ skall upplysningar lämnas i not om avvikelsen samt skälen till varför kommunen inte väljer att följa allmänna råd och rekommendationer.²⁹ Genom att utarbeta rekommendationer inom specifika områden skulle Rådet klargöra vad som kan anses som god redovisningssed och inte inom den kommunala redovisningen.³⁰ Rådet för kommunal redovisning har sedan dess gett ut rekommendationer på 16 olika områden inom redovisning. En av rekommendationerna behandlar redovisning av hyres-/leasingavtal, rekommendation 13.1

²³ Ibid s, 51 ff

²⁴ Ds 1996:30, s, 53

²⁵ Ibid, s, 55

²⁶ Ibid, s, 78

²⁷ Lag (1997:614) om kommunal redovisning

²⁸ Brorström, B, et al, 2008 s, 15 ff

²⁹ Lag (1997:614) om kommunal redovisning

³⁰ Rådet för kommunal redovisning, rekommendationer och informationer t o m 2009, 2010, s, 3

1.3.1 Det aktuella fallet, redovisning av leasingavtal

Kommuners redovisning av leasingavtal regleras i Rådets rekommendation 13.1. Leasing innebär att rätten att nyttja en tillgång överförs från leasegivaren till leasetagaren. I utbyte skall leasetagaren betala en avgift till leasegivaren som i sin tur ska svara för service och underhåll av tillgången under hyrestiden. Leasing kan ske av lös egendom som maskiner och inventarier och av fast egendom som lokaler. Nedan följer en kortare summering angående redovisning av leasingavtal för den som behöver friska upp minnet. För den som känner sig mindre bevandrad gällande hur redovisning av leasingavtal skall ske kan med fördel läsa bilaga 1 som innehåller en mer detaljerad beskrivning av redovisningen innan följande avsnitt.

1.3.2 Klassificering av leasingavtal

Ett leasingavtal kan vara finansiellt eller operationellt. En konsekvens av uppdelningen i finansiella och operationella avtal är att avtalen inte redovisas på samma sätt. Ett finansiellt leasingavtal redovisas som en anläggningstillgång i balansräkningen och den framtida förpliktelsen att betala leasingavgifter redovisas som en skuld i balansräkningen. Avskrivningarna och räntekostnaden för leasingobjektet redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Den faktiska betalningen för objektet utgörs av amortering och räntekostnad.³¹

Ett operationellt leasingavtal redovisas inte i balansräkningen utan istället redovisas hyreskostnaden för objektet som en kostnad i resultaträkningen. Hyresavgiften skall fördelas linjärt över leasingperioden, men det får redovisas på ett annat sätt om det bättre reflekterar användarens ekonomiska nytta över tiden. I bilaga 1 finns det ett räkneexempel för den som är intresserad av att se de bokföringsmässiga skillnaderna mellan operationella och finansiella avtal.

Skillnaderna mellan operationella och finansiella avtal är att när det gäller operationella leasingavtal skaffar sig kommunen de facto en tillgång och en skuld, men det redovisas inte i balansräkningen, utan enbart i resultaträkningen. Skulder eller tillgångar påverkas inte, som det gör då avtal klassificeras som finansiellt. Något som sedan påverkar kommunens nyckeltal som årets resultat, soliditet och skuldsättningsgrad som alla utgör nyckeltal i RK-modellen som brukar användas vid finansiell bedömning av kommuner. Både finansiella och operationella avtal kommer att ha en inverkan på kommunen soliditet. Men ett avtal som klassificerats som finansiellt kommer att ha en större negativ inverkan än ett operationellt eftersom det inte innebär en ökning av kommunens tillgångar eller skuldsättning. Även skuldsättningsgraden ökar då avtal klassificeras som finansiella istället för operationella, främst under de första åren.³²

³¹ Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

³² Brorström, B et al, 2005, s, 114

Enligt Rådet för kommunal redovisning skall den avgörande faktorn för klassificering av leasingavtal vara huruvida de ekonomiska riskerna och fördelarna med ägandet övergår till leasetagaren eller ej. Ekonomiska risker förknippade med leasing är exempelvis förlust på grund av lägre kapacitetsutnyttjande än beräknat, teknisk värdeminskning som gör tillgången mer svårsåld (t ex. på grund av skada och ålder) eller förändringar i de ekonomiska förutsättningarna som leder till varierande avkastning. De ekonomiska fördelarna är förknippade med rätten till den avkastning som tillgången frambringar eller vinst till följd av värdestegring eller förverkligande av restvärde.³³

En av fördelarna med leasing är att till skillnad från lånefinansierad egendom, som kräver en erforderlig säkerhet, krävs inte det vid leasing eftersom tillgången används som säkerhet om betalningar skulle utebli. Leasing är även en finansieringsform som kan användas då kommunen inte har tillräcklig likviditet för att betala en handpenning i ett avbetalningsköp. Fördelen med att leasa en tillgång är även att det inte påverkar kommunens låneutrymme.³⁴ Leasing kan även leda till minskade underhållningskostnader de gånger leasegivaren förvaltar tillgången. Leasing minskar riskerna med att tillgången eventuellt skulle minska i värde, om kommunen till skillnad från att leasa dagisplatser istället investeras. Andra fördelar med leasing är flexibilitet. Genom att hyra en tillgång kan kommunen enkelt göra sig av med exempelvis lokalen om behovet skulle ändras. Det är också en fördel att kommunen enklare kan teknikutveckla sig.

Men det finns även nackdelar med leasing enligt Lind och Lundström. Leasing kan leda till överinvesteringar. Kommunen har helt plötsligt möjlighet att anskaffa en tillgång då de inte behöver betala en stor ”klumpsumma”. Risken med det är att kostnader skjuts på framtiden. Ytterligare en nackdel med leasing är att det har en balansräkningspåverkan, genom exempelvis sale-and leaseback transaktioner som innebär att kommunen säljer en tillgång till ett privat företag som sedan hyr tillbaka tillgången till kommunen. Genom transaktionen minskar kommunen tillgångsmassan i balansräkningen men får möjligheten till att öka det egna kapitlet om kommunen är i snabbt behov av kapital.³⁵

Ett leasingavtal skall klassificeras som finansiellt om de finansiella fördelarna och riskerna i och med ägandet av objektet överförs från leasegivaren till leasetagaren. Klassificeringen grundas enbart på den ekonomiska innebörden av avtalet, inte dess civilrättsliga form. I rekommendation 13.1 nämns följande situationer som ofta resulterar i att ett avtal ska klassificeras som finansiellt:

- Om tillgången vid avtalsperiodens slut övergår äganderätten till leasetagaren
- Om leasingavtalet innehåller villkor som innebär att leasetagaren i allt väsentligt åtnjuter de ekonomiska fördelar och bär de ekonomiska risker som förknippas med ägandet av objektet

³³ Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

³⁴ Svenska kommunförbundet, 2004, s, 1 ff

³⁵ Lind, H, et al, 2010 s, 183

- Leasetagaren har möjlighet att köpa tillgången vid leasingperiodens slut till ett värde som understiger det verkliga värdet, det belopp som objektet skulle kunna överlåtas för mellan två parter, med ett så pass stort belopp att det anses säkert att den rätten kommer att utnyttjas.
- Leasingperioden sträcker sig över tillgångens hela ekonomiska livslängd.
- Vid leasingperiodens början uppgick nuvärdet av minimileaseavgifterna, de betalningar (exklusive serviceavgifter, skatter och variabla avgifter som exempelvis kostnader på grund av utnyttjandegrad och prisindex) som skall erläggas av leasetagaren till leasegivaren under avtalstiden, till tillgångens verkliga värde.
- Om leasetagaren säger upp avtalet i förtid och därmed får stå för de förluster som drabbar leasegivaren.
- Om leasetagaren kan förlänga avtalet till en lägre avgift än marknadsvärde.
- Om vinster eller förluster, hänfödda till förändring av det verkliga värdet av tillgångens restvärde, tillfaller leasetagaren, exempelvis genom en lägre avgift vid leasingperiodens slut.

De avtal som inte passar in under definitionen av ett finansiellt leasingavtal skall istället klassificeras som ett operationellt leasingavtal. Men det finns två undantag. Ett leasingavtal som uppfyller kriterierna för ett finansiellt leasingavtal får klassificeras som ett operationellt leasingavtal om avtalsperioden understiger tre år. Också om avtalet är av obetydlig värde får leasingavtalet klassificeras som operationellt. Enligt rekommendation 13.1 bör bedömningen av vad som är obetydligt värde ske utifrån samma grunder som gäller vid bedömningen kring huruvida anskaffade tillgångar skall tas upp i balansräkningen eller ej. Rådet för kommunal redovisning anser att anskaffade tillgångar som har ett värde som understiger ett prisbasbelopp exklusive moms inte behöver tas med i balansräkningen utan hela anskaffningsutgiften kan tas upp i resultaträkningen som en kostnad. Det innebär alltså att leasingavtal som understiger ett prisbasbelopp kan klassificeras som operationella.³⁶ Enligt Sveriges kommuner och landsting (tidigare Svenska kommunförbundet) kan en utgångspunkt för värderingen av leasingavtal vara dess påverkan på balansomslutningen och finansiella nyckeltal. Om det sammanlagda värdet av kommunens leasingavtal inte har någon påverkan på balansomslutningen eller finansiella nyckeltal kan avtalen därmed anses vara av obetydligt värde och klassificeras som operationella avtal.³⁷

Klassificeringen av ett leasingavtal skall ske vid leasingperiodens början. Klassificeringen får endast ändras om villkoren i avtalet ändras, avtalet skall då ses som ett helt nytt avtal. Kommunerna skall även lämna tilläggsupplysningar i årsredovisningen, både för de finansiella och de operationella avtalen. Exempel på tilläggsupplysningar är vilka kriterier som använts då kommunen valt att klassificera ett avtal som operationellt med hänsyn till avtalets värde. Rekommendationen innehåller krav på att om avvikelser görs från

³⁶ Rådet för kommunal redovisning, information, korttidsinventarier och inventarier av mindre värde, 2009

³⁷ Svenska kommunförbundet, 2004, s. 1 ff

rekommendationen skall det anges i årsredovisningen vilka avvikelser som gjorts och skälen för Det enligt lagen om kommunal redovisning kap 1 § 3.³⁸

Omfattningen av leasing inom den offentliga sektorn har gått både upp och ner. Omfattningen sjönk efter 2007 för att återigen öka under 2010. Sammantaget är omfattningen av leasing nu tillbaka på samma nivå som 2007, det vill säga 17 miljarder kronor. Däremot har det, sedan 2007, skett en förskjutning gällande fördelningen mellan finansiell leasing och operationell leasing. Det har skett en minskning av finansiell leasing medan den operationella leasingen har ökat. Vad gäller omfattningen av leasing i allmänhet, både företag och den offentliga sektorn inkluderad, har det skett en ökning, både vad gäller operationell och finansiell leasing, sedan 2007. Den totala omfattningen av leasing har stigit från 294 miljarder kronor till 394 miljarder kronor.³⁹

1.3.3 Rådet för kommunal redovisnings tidigare undersökningar

Rådet för kommunal redovisning undersöker med jämna mellanrum tillämpning av redovisningsnormering i kommunala årsredovisningar. Rådet undersöker hur, om och i vilken utsträckning kommuner följer Rådets rekommendationer. År 2003 genomförde Falkman undersökningen. Resultatet visade på brister angående efterlevnaden av Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer, främst rekommendation 13, redovisning av leasingavtal. Enbart hälften av kommunerna som deltog i undersökningen ansåg att deras kommun följde rekommendationen.⁴⁰ Bland de som angav att det inte följer rekommendation var det färre än hälften som i årsredovisningen angav skälen till avvikelserna. Över 90 % av kommunerna angav att de inte har tillämpat någon beloppsgräns med avseende på när ett leasingavtal skall klassas som finansiellt. Bland de tre kommuner som tillämpat en beloppsgräns varierade beloppet mellan 1 000 kr till 1 000 000 kr. Undersökningen visade även att olikheter förekom exempelvis vad gäller leasing av bilar. Vissa kommuner klassificerade dessa avtal som finansiella medan andra redovisade dem som operationella och inte i något fall kommenterades klassificeringen.

Som tidigare nämnts skall kommuner lämna upplysningar i not om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området.⁴¹ Det är alltså inte olagligt att avvika från Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer, men kommuner måste lämna upplysningar i årsredovisningen om vilka rekommendationer kommunen inte följt och anledningen till det. Även om det inte är olagligt att avvika från rekommendationer är det inte förenligt med god redovisningssed, det borde inte vara vanligt förekommande bland landets kommuner. Falkmans undersökning visade att kommuner inte nämner varför de inte väljer att följa en viss rekommendation, något som strider mot god redovisningssed. Enligt Falkman fanns det

³⁸Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

³⁹Finansmarknadsstatistik, Enheten för Betalningsbalans- och Finansmarknadsstatistik, SCB, maj 2010, juni 2011

⁴⁰Falkman, P, 2004 s, 25 ff

⁴¹Lag (1997:614) om kommunal redovisning

allvarliga brister i efterlevnaden av rekommendation nr. 13. Informationen är knapphändig gällande ingångna leasingavtal om det överhuvudtaget presenteras någon information. Få kommuner har använts sig av väsentlighetsprincipen för att avgöra om ett avtal skall klassificeras som finansiellt. Bristerna i efterlevnad av normeringen på området redovisning är något som enligt Falkman kan bero på antingen bristande kompetens på området eller att kommuner ännu inte tagit till sig innehållet i rekommendationerna.⁴²

Följden av undersökningen av 2003 års årsredovisningar var att flera rekommendationer sågs över och omarbetades, i syfte att underlätta kraven och de upplysningar som skall lämnas. Rådet för kommunal redovisning genomförde därmed även en undersökning av efterlevnaden av redovisningsrekommendationer i 2006 års redovisningar. Fokus låg på ett antal rekommendationer som tidigare haft mindre bra följsamhet och en av de som undersöktes närmare var redovisning av hyres-/leasingavtal, som sedan den förra undersökningen omarbetats väsentligt och nu blivit rekommendation 13.1. Den omarbetade versionen skulle tillämpas först räkenskapsåret 2007, dock rekommenderade Rådet kommuner att tillämpa den omarbetade rekommendationen redan år 2006. Undersökningen visade att 45 % av de svarande kommunerna har tillämpat den nya rekommendationen, medan 55 % valt att tillämpa den gällande. De kommuner som svarade att de inte tillämpat den nya rekommendationen fick följdfrågan om de istället i sin helhet följt rekommendation 13. Då svarade 29 % ja. Rådet för kommunal redovisning undersökte även om kommuner lämnar upplysningar de gånger som de väljer att redovisa på ett annat sätt än enligt rekommendationerna, vilket de ska enligt lagen om kommunal redovisning. I undersökningen uppgav 64 % att kommunen i årsredovisningen upplyser om de avvikelser kommunen gjort från någon av Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer. Av dem som svarade att de lämnade upplysningar var det 38 % som även lämnade en motivering till avvikelserna. Rådet fann det anmärkningsvärt att det fortfarande är många som inte upplyser om eller motiverar avvikelser.⁴³

Senaste undersökning genomfördes år 2009 av Rådet för kommunal redovisning. Denna gång var det årsredovisningarna från 2008 som granskades. Undersökningen var denna gång mer inriktad på redovisningen av leasingavtal som antingen finansiella eller operationella samt lämnandet av upplysningar angående dessa avtal. Av de kommuner som deltog i undersökningen var det 24 % som redovisade minst ett avtal som finansiellt. Anledningen till att övriga kommuner inte redovisat några finansiella leasingavtal varierade. 49 % hade inga finansiella avtal eller så hade de tillämpat övergångsregeln. 19 % hänvisade till att de finansiella avtalen är av obetydligt värde, dock har endast 10 % fastställt vad obetydligt värde ansågs vara. 12 % har inte inventerat och värderat sina avtal och 17 % har klassificerat avtalen som operationella utan särskild prövning.⁴⁴

⁴² Falkman, P, 2004 s, 39 ff

⁴³ Rådet för kommunal redovisning, *Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting* s, 4 ff

⁴⁴ Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009 s 6 ff

Av de kommuner som fastställt ett värde då leasingavtal skall klassificeras som finansiella är det 61 % som tillämpar samma beloppsgräns som för investering i materiella tillgångar. Bland de kommuner som har tillämpat en annan beloppsgräns varierar beloppet mellan ett prisbasbelopp till en miljon kronor. Utredaren kommenterade att det många gånger saknas upplysningar om ej uppsägningsbara operationella leasingavtal samt att det saknas uppgifter om vilka variabla avgifter som ingår i finansiell leasing, vilket det skall finnas enligt rekommendationen. Dessa upplysningar kräver ofta mer förberedelser såsom inventering av leasingavtal och beräkningar.⁴⁵

1.3.4 Avsaknaden av sanktioner och balanskravets utformning

En orsak till att kommuner kan avvika från gällande normering och god redovisningssed är avsaknaden av sanktioner i lagen om kommunal redovisning. I förarbetena till lagen var arbetsgruppen inte beredd att införa sanktioner om kommuner inte följde de föreskrifter som arbetsgruppen föreslog.⁴⁶ Det har i Sverige under de senaste åren pågått en debatt, dels angående avsaknaden av sanktioner och dess påverkan på redovisningen, men även balanskravet och dess inverkan på den kommunala redovisningen. Haglund menar att avsaknaden av sanktioner påverkar redovisningen. Det leder inte till sanktioner om kommunen inte redovisar enligt gällande lagstiftning eller någon av de rekommendationer som är vägledande för redovisningen.⁴⁷ Även Falkman och Tagesson skriver att avsaknaden av sanktioner kan vara en förklaring till den dåliga följsamheten till redovisningsrekommendationer.⁴⁸

Haglund debatterar att balanskravet, såsom det är utformat idag leder till kreativ bokföring, på grund av att det saknas sanktioner.⁴⁹ SKL skriver i sin replik på Haglunds debattinlägg att balanskravet, i grund och botten är bra och har fyllt sin funktion väl under de senaste årens ekonomiska kris. SKL menar att mycket talar för att balanskravet bidragit till kommuner och landstingen strävan att upprätthålla god ekonomisk hushållning även i kristider. Men de menar även att balanskravet kan bli bättre genom att välskötta kommuner skall kunna utnyttja sina överskott under kommande år. Som svar på Haglunds artikel menar SKL att det är att gå väl långt att ifrågasätta balanskravet eftersom det inte tillämpas fullt ut. SKL liknar det vid att avskaffa lagstiftning därför att människor bryter mot den. Det är viktigt att regler och lagar följs och en förstärkt kommunikation kring redovisningsprinciper och regler anses vara rätt väg att gå.⁵⁰

⁴⁵ Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009 s 6 ff

⁴⁶ Ds 1995:57, s, 43

⁴⁷ Haglund, A, 2011

⁴⁸ Falkman, P, 2008, s 271 ff

⁴⁹ Haglund, A, 2011

⁵⁰ Kinwall, M, 2011

1.4 Problemformulering

Tidigare forskning har visat på förekomsten av redovisningsval inom den privata sektorn som den offentliga sektorn. Företag och kommuner har möjlighet och utnyttjar det och gör flera bedömningar och val när det gäller redovisningen. Det handlar om att välja mellan olika värderingsmetoder eller att välja vilka rekommendationer att redovisa efter. Inom den offentliga redovisningen förekommer redovisningsval. Metoder kan användas för att dölja ett verkligt överskott eller underskott menar Anthony. Redovisningen ger då inte längre en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Det kan dölja eventuella kommande ekonomiska problem för redovisningens användare. Det kan leda till att felaktiga beslut fattas på grund av felaktigt beslutsunderlag.⁵¹ Effekterna av redovisningsval blir att redovisningens två syften, utkrävande av ansvarsfrihet och beslutsunderlag, inte kan anses uppfyllas. Även jämförbarheten mellan ekonomiska enheter försvåras.

Idag är det vedertaget att redovisningsval förekommer trots att det försökts undvikas i och med att den kommunala redovisningen lagstiftades. Men det finns kunskapsluckor att fylla. Den forskning som finns gäller främst för den privata sektorn. Men det behövs ökade kunskaper angående förekomsten av redovisningsval inom den offentliga sektorn. Det saknas en djupare förståelse angående vad som motiverar kommuner att följa viss redovisningsnormering och att inte följa någon annan. Finns det en medvetenhet angående varför och vad som påverkar redovisningsval kan även följsamheten till redovisningsnormering öka. Normgivare kan lättare se över och göra eventuella revideringar inom befintligt lagstiftning och normer.

Den kommunala redovisningen var länge oreglerad. Men trots att det sedan blev en reglering med tydligare direktiv angående hur den kommunala redovisningen skall vara ordnad har följsamheten varit dålig sen dess. Det har inte skapats något institutionella tryck. Regleringen av den kommunala redovisningen skapade i sig inget institutionellt tryck, något annat måste ha påverkat, därför är det intressant att se vad det beror på. I förarbetena till lagen om kommunal redovisning menades det att tolkning och följsamhet av principer har en påverkan på bedömningen av ekonomiska enheter. Därmed borde det inte heller vara möjligt för enstaka kommuner att bestämma vilka redovisningsprinciper som de vill följa eller inte. En lag om kommunal redovisning ansågs vara nödvändig för att det var viktigt att de ekonomiska beslut som fattas grundas på ett stabilt och relevant beslutsunderlag. En lag om kommunal redovisning skulle minska möjligheterna att göra egna tolkningar och vara kreativ i sin bokföring för att uppnå ett visst resultat. Meningen var att jämförbarheten mellan kommuner skulle öka om alla redovisade utefter samma regelverk.⁵² Men detaljeringsgraden i lagen om kommunal redovisning är låg. Lagen om kommunal redovisning är en ramlag som enbart sätter de yttre gränserna för kommunens redovisning. Effekterna av en sådan reglering är att det ökar utrymmet för subjektiva bedömningar kring poster i redovisningen.

⁵¹ Anthony, R, 1985, s, 161 ff

⁵² Ds 1996:30, s, 51

Genom användandet av redovisningsval förekommer lagbrott bland Sveriges kommuner beroende på vilka redovisningsval som tillämpas erhålls stora skillnader i kommunens redovisade resultat. Som tidigare nämnts är avsaknaden av sanktioner en bakomliggande orsak till att kommuner kan avvika från gällande normering och god redovisningssed. Något som kan bidra till att lagstiftningen inte har skapats något institutionellt tryck ute bland kommunerna. Även kravet på att kommuner alltid skall ha en ekonomi i balans är något som kan framkalla redovisningsval. Att kommuner väljer hur de ska redovisa utefter om de kommer att uppfylla balanskravet eller ej. Effekterna blir då att redovisningen inte ger en korrekt bild av kommunernas ekonomiska ställning och utveckling. Det ställs högre krav på kommuner i oroligare tider och balanskravet, såsom det är utformat idag gör det inte möjligt för kommuner att spara undan pengar för att balansera andra år. Även det faktum att vi under de senaste åren sett större skiftningar som sker oftare på den internationella ekonomin, vilket snabbt kan leda till ändrade förutsättningar för kommuner, kan ge en påverkan på förekomsten av redovisningsval. Balanskravet ställer hårdare krav på kommuners ekonomi. Precis som tidigare nämnts är det viktigt att regler och lagar följs och en förstärkt kommunikation kring redovisningsprinciper och regler anses vara rätt väg att gå.

Idag vet vi att redovisningsval förekommer, även bland Sveriges kommuner. Kommuner följer inte de rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning givit ut, framförallt inte rekommendation 13.1. redovisning av hyres/leasing avtal. Det förekommer oklarheter gällande när ett leasingavtal skall redovisas som operationellt eller finansiellt. Det kräver tolkning och en bedömning av redovisaren.⁵³ Genom att redovisaren gör bedömningar kan den påverka resultatet i en önskvärd riktning enligt Deegan et al. Deegan et al menar att de bedömningar som en redovisningsenhet gör kan leda till ett bra positivt resultat medan en annan redovisningsenhet gör en annan bedömning som hade lett till att samma organisation visat ett underskott.⁵⁴ Och så har även visat sig vara fallet vad gäller rekommendation 13.1. Det avtal som en kommun klassificerat som finansiellt har av en annan kommun klassificerat som operationellt.⁵⁵ Rådet för kommunal redovisning skriver i sin motivering till rekommendationen redovisning av hyres-/leasingavtal att leasingavtal kan innebära stora ekonomiska åtagande för kommunen, oavsett om avtalet är operationellt eller finansiellt, och att det därmed är viktigt att dessa åtaganden framkommer i årsredovisningen på ett korrekt sätt. Rådet menar att det är viktigt att redovisa dessa avtal som innebär att ekonomiska risker och fördelar övergår till leasetagaren, i detta fall kommunen. Om leasingtransaktioner av detta slag inte tas upp i kommunens balansräkning undervärderas dess tillgångar och skulder. Innebörden av detta blir att finansiella nyckeltal bli missvisande samt att felaktigheter redovisas i resultat- och balansräkningen.⁵⁶ Om finansiella leasingavtal klassificeras som operationella finns det en risk att balansräkningens omslutning och innehåll blir felaktig.

⁵³ Falkman, P, 2004 s, 26 ff *Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting*, Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009

⁵⁴ Deegan, C, et al, 2006 s. 44 ff

⁵⁵ Falkman, P, 2004 s, 26 ff

⁵⁶ Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

Falkman menade i undersökningen att i de fall det finns brister i värderingsprinciperna ökar risken att den rättvisande bilden av kommuners ekonomiska ställning och utveckling går förlorad. Även jämförbarheten mellan kommuner och över tiden påverkas negativt. Därför är det viktigt att efterlevnaden förbättras och det var även en av intentionerna med lagen om kommunal redovisning.⁵⁷ Ytterligare en anledning till att det är viktigt att studera detta är för att en av nackdelarna med leasingavtal är att det kan leda till överinvesteringar. Kostnader skjuts på framtiden och framgår inte heller i redovisningen om kommunen redovisar dem som operationella. Och framförallt uppstår ett problem om kommuner värderar likande avtal olika, vad händer då med jämförbarheten?

Det är viktigt att studera vad som påverkar redovisningsval inom kommuner. Det är av vikt att studera för att kunna öka effekterna av den kommunala regleringen, skapa en ökad jämförbarhet mellan kommuner och öka följsamheten till rekommendationer. En olik redovisning av leasingavtal leder till att kommuner egentliga ekonomiska ställning och utveckling blir olik och jämförbarheten försvåras. Det är även viktigt att studera redovisningen av leasingavtal på grund av dess omfattning. Något som skulle kunna bero på slumpen eller en omklassificering av avtal. Trenden med en ökad leasing under de senaste åren kan vara tecken på att verksamheter vill hålla sig flexibla genom att hyra tillgångar, som lätt kan återlämnas, istället för att binda upp kapital i långa, men kanske osäkra, investeringar. Andra tendenser på att leasing skulle kunna komma att användas mer frekvent i framtiden är för att det är ett bra sätt att klara tillfälliga toppar, exempelvis tillfälligt stora barnkullar inom barnomsorgen eller som effekt av en ökning av kundval som kan medföra att kommuner vill vara med flexibla eftersom det blir svårare att behålla och framförallt beräkna framtida efterfrågan som kan skifta från år till år.

1.5 Syfte

Den kommunala redovisningen lagstodgades för att skapa en större enhetlighet och en mer likformig redovisning bland Sveriges kommuner. Trots det förekommer ändå tolkningar och bedömningar. För att kunna öka följsamheten till rekommendationer och minska förekomsten av redovisningsval är det viktigt att undersöka vad som påverkar följsamheten till rekommendationer och kommuners val när det kommer till redovisning. Jag har därför valt att studera kommuners redovisning av leasingavtal.

Syftet med studien är att förklara vad det är som påverkar kommuners redovisningsval. Studien avser att skapa en uppfattning om vilka faktorer som leder till att kommuners redovisning skiljer sig, dels från allmänna rekommendationer och dels från varandra. Genom att studera kommuners redovisning av leasingavtal avser jag att bidra till en ökad kunskap kring vad det är som påverkar kommuner att göra redovisningsval. I uppsatsen skall jag besvara nedanstående forskningsfråga.

- Vad är det som påverkar valet att redovisa ett avtal som finansiellt eller operationellt?

⁵⁷ Falkman, P, 2004 s, 26 ff

1.6 Teoretiska avgränsningar

Uppsatsen har för avsikt att enbart hantera redovisning av leasing ur leasetagarens synvinkel. Anledningen är att kommuner betydligt fler gånger agerar leasetagare än vad de agerar leasegivare.⁵⁸ Uppsatsen kommer inte heller att belysa sale- and lease back transaktioner eftersom enbart en kommun anger att de under 2008 haft några sale and lease back transaktioner.⁵⁹ Hänsyn kommer inte heller att tas till eventuella skatteeffekter leasingavtalet medför. Uppsatsen berör den kommunala externredovisningen, inte internredovisningen. Internredovisningen är inte lagstadgad och det finns en avsaknad av riktlinjer för hur den ska utformas. Därmed är det inte relevant att beröra kommuner internredovisning i studien. Uppsatsen kommer inte heller att beröra leasingavtal ingångna av landsting.

1.7 Disposition

Uppsatsen fortsätter här efter med en presentation av referensram som ligger till grund för den senare diskussionen. I referensramen presenteras flera olika teorier relaterade till redovisning såsom normativ teori, institutionell teori och positive accounting theory. Referensramen härleder de hypoteser som sedan kommer att testas. I efterföljande kapitel redogörs för den valda metoden. Utförligt presenteras uppsatsens metodologiska utgångspunkter samt hur nödvändig data har insamlats.

Resultatkapitlet inleds med en bortfallsanalys som följs av en presentation av data som insamlats. Även statistiska tester grundade på införskaffad data presenteras. Efter resultatkapitlet följer ett kapitel innehållande en diskussion kring det presenterade resultatet i förhållande till studiens teoretiska referensram. Därefter presenteras slutsatsen samt förslag på fortsatt forskning.

⁵⁸ Falkman, P, 2004 s, 25. ff

⁵⁹ Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009, s, 7

2. Faktorer som påverkar redovisningsval

I följande avsnitt redogörs för uppsatsens referensram som sedan ligger till grund för studiens analys. Inledningsvis presenteras redovisningsteorins flera perspektiv. Sedan följer en redogörelse av de teorier som används för att härleda studiens hypoteser. I referensramen används flera olika teorier för att skapa hypoteser som berör kommuners storlek, en väsentlig redovisning och kommuners finansiella ställning och utveckling.

2.1 Redovisningsteorins flera aspekter

Det finns inte en generell redovisningsteori utan det har utvecklats flera olika teorier.⁶⁰ Deegan och Unerman delar upp teorierna i två kategorier. Dels teorier som syftar till att komma med föreskrifter om redovisning, så kallad normativ teori som mer förklarar hur redovisningen borde vara anordnad, exempelvis hur tillgångarnas värde skall bestämmas eller hur lager skall värderas. Medan den andra kategorin av teorier syftar till att förklara och förutspå redovisningsbeteende.⁶¹ Referensramen i denna studie behandlar både de teorier som syftar till att förklara och förutspå redovisningsbeteende men även normativ teori. I denna litteratur kan flera olika förklaringar till redovisningsval identifieras. De olika teorierna används för att härleda hypoteser som sedan kommer användas för att finna eventuella samband mellan redovisningsval och redovisning av leasingavtal.

2.2 Redovisningen påverkas av kommunens storlek

Falkman et al menar att följsamheten till redovisningsnormering ökar med storleken på kommunen. Ekonomiska resurser och tillgången på kompetent personal är något som påverkar redovisningen. Stora kommuner har fler redovisare och större möjlighet att kämpa och fastställa villkoren och metoderna för sitt arbete. Även kvalitén på årsredovisningarna blir generellt bättre ju större en kommun är. Även medvetenheten och kompetensen när det gäller redovisning uppfattades som bättre i större kommuner jämfört med mindre. Falkman et al menar att ju större kommun desto fler redovisningsekonomer och desto bättre följsamhet. Större kommuner producerar redovisningsinformation, mer i linje med redovisningsrekommendationer, än kommuner generellt.⁶² En korrekt och trovärdig redovisning innebär att informationen i redovisningen ger en bild av det som ämnas avbildas på ett tillförlitligt sätt.⁶³ För att göra det krävs kunskap. Den redovisningsansvarige måste ha tillräcklig kunskap för att kunna ta del av innehållet i lagar och rekommendationer. Det innebär enligt Carpenter att det kan vara kostsamt att anamma redovisningsregler och

⁶⁰ Falkman, P, 2005, s, 9

⁶¹ Deegan, C, et al, 2006 s. 205 ff

⁶² Falkman, P, 2008, Pages 271 ff

⁶³ Falkman, P, 2005, s, 61 ff

förändringar i dessa. Hon menar att kostnader skapas eftersom redovisaren skall utbildas och övertalas om att rekommendationen och normeringen på ett område är bra. Carpenter et al menar att en av de faktorer som ökar implementeringen och följsamheten till redovisningsnormering är deltagandet av redovisare i professionella redovisningsorganisationer. Redovisningsansvariga som inte är aktiva i yrkesorganisationer som främjar införandet av nya redovisningsregler missar den utbildningsprocess som är viktig. Deltagandet i professionella organisationer leder vanligtvis i alla fall till att en kompromiss med redovisningsnormering.⁶⁴ Det är linje med Di Maggio och Powells teori om normativ efterlikning som innebär att förekomsten av professionella grupper skapar en grupp som skyddar sin profession och sättet de arbetar på.⁶⁵

Även Oliver menar att anpassning till redovisningsnormer påverkas av organisationens storlek, organisatoriska resurser och kapacitet för att möta krav. Finns det inte tillräckligt med resurser i organisationen ökar risken att organisationen inte anpassar sig till institutionella förändringar.⁶⁶ Att anamma redovisningsrekommendationer kan vara kostsamt. Ju lägre grad av ekonomisk nytta som kan genereras genom anpassning till institutionella förändringar, såsom lagändringar eller förändring av redovisningsnormering, ju större blir sannolikheten att förändringen möter motstånd. Det finns flertalet strategier som kan användas för att göra motstånd enligt Oliver. En av dem är att kompromissa, att anamma delar av en rekommendation eller lag. Ytterligare en strategi att använda är en undvikande strategi och försöka dölja sin bristande överensstämmelse till regelverk till skillnad från den trotsiga strategin som innebär ett aktivt avsteg från institutionella krav och förändringar. Om en förändring av redovisningsregler, lagar eller rekommendationer, däremot skapar stora ekonomiska fördelar är det mest troligt att organisationen kommer att använda samtycke som strategi och anpassa sig till den institutionella förändringen.⁶⁷

Hagerman et al undersökte relationen mellan företags storlek och de redovisningsval som görs. Även de fann att storlek är en faktor som påverkar de redovisningsval som görs. De menade att en av anledningarna till det är att större företag är mer utsatta för medial press och granskning. Stora företag har motiv att rapportera ett lägre överskott än vad som egentligen är fallet för att inte locka till sig konkurrenter till marknaden. Hagerman et al menar att ett företags storlek kommer att påverka valet av redovisningsprinciper som tillämpas.⁶⁸ Även Holthausen menar att ett företags storlek är förenat med redovisningsval då större företag är i högre utsträckning utsatta för granskning.⁶⁹ Även Falkman menade att stora kommuner i högre grad borde vara utsatta för massmediala undersökningar vilket borde öka följsamheten till redovisningslagstiftningen.⁷⁰

⁶⁴Carpenter, V, et al, 2001, s. 565 ff

⁶⁵DiMaggio, P et al, 1983, s, 147 ff

⁶⁶Oliver, C, 1991 s. 145 ff

⁶⁷ibid

⁶⁸Hagerman, R, et al, 1979, s 141 ff

⁶⁹Holthausen, R, et al, 1983, s, 77 ff

⁷⁰Falkman, P, et al, 2008, s, 271 ff

Tidigare undersökningar angående efterlevnaden av redovisningsnormering i Sverige visade att redovisningsansvariga i kommuner ansåg att de inte hade tillräckligt med resurser för att hålla sig uppdaterade med nya rekommendationer på redovisningsområdet. Redovisningsansvariga ansåg även att utbildningsnivån inom organisationen inte var tillräcklig för att upprätta en årsredovisning enligt gällande normering.⁷¹ Redovisning av leasingavtal kräver inventering av avtalen och beräkningar.⁷² För kommuner kan det innebära olika stor tidsåtgång. En kommun kan ha flera leasingavtal men ingen tid att klassificera dem var för sig. En kommun kan även uppleva att kostnaden för att klassificera avtalen inte uppväger nyttan i årsredovisningen. Men för att klassificera avtalen korrekt krävs även kunskap. Redovisaren måste ha kunskap för att kunna ta del av innehållet i rekommendationer och vara uppdaterad på området. Avsaknaden av uppdaterad kunskap kan leda till en avsaknad av relevant kompetens att klassificera avtalen korrekt. När det gäller klassificeringen av leasingavtal är det viktigt att kunna uppskatta värdet på avtalet och att kunna mäta och värdera avtalets ekonomiska innebörd, exempelvis avskrivningstid. Klassificeringen av leasingavtal påverkas av redovisarens kunskap om rekommendation 13.1, redovisning av hyres-/leasingavtal. Om redovisaren anser att de inte kan värdera sina leasingavtal på ett tillfredsställande sätt kommer de därmed inte lägga manken till att göra det. Avsaknad av tillräcklig kunskap för att anamma rekommendation 13.1 fullt ut kommer att påverka uppdelningen av leasingavtal som operationella eller finansiella.

Den första hypotesen är därmed att kommunens storlek är avgörande för klassificeringen av leasingavtal. Mindre kommun tenderar att ha färre anställda som arbetar med årsredovisningen. Färre antal anställda kan leda till tidsbrist som kan avgöra klassificeringen av leasingavtal, genom att kommunen inte hinner göra någon åtskillnad mellan finansiella och operationella avtal. Mindre kommuner tenderar även att ha mindre ekonomiska resurser som de kan lägga på årsredovisningen. I stora kommuner finns tillräckligt med redovisare för att skapa en grupp som skyddar sin profession och som kämpar för att rättfärdiga sättet som de arbetar på. I stora kommuner finns tillräckligt med redovisare för att kunna skapa en professionell grupp som tillsammans kan rättfärdiga sitt sätt att redovisa gentemot politikerna. Storleken på kommunen har alltså en inverkan på redovisningen av leasingavtal. I stora kommuner finns även den kunskap och den tid som behövs för att redovisa enligt gällande regelverk. Eftersom större kommuner producerar en årsredovisning, mer i linje med redovisningens regelverk än kommuner generellt bör större kommuner därmed göra åtskillnad mellan operationella och finansiella leasingavtal.

H1a: Stora kommuner är mer benägna att redovisa finansiella leasingavtal

H1b: Små kommuner är mer benägna att redovisa leasingavtal som operationella

⁷¹ Falkman, P, et al, 2008 s, 271 ff

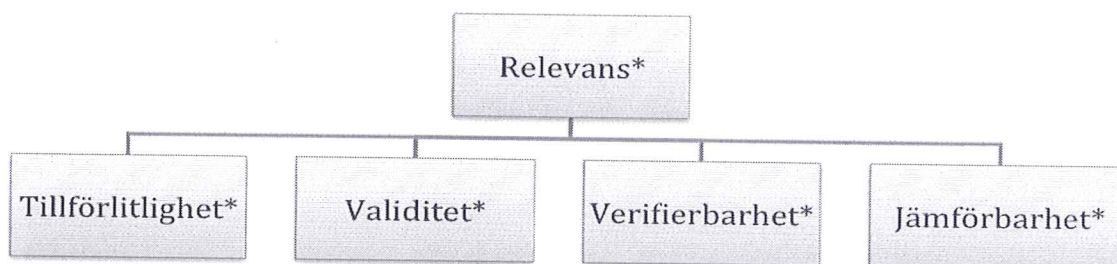
⁷² Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009 s 6 ff

2.3 Redovisningen påverkas av avtalens värde

Om den första hypotesen mer härleddes utifrån institutionell teori och positive accounting theory härleddes den andra hypotesen mer från normativ teori, teori om hur redovisningen bör vara ordnad. För att redovisningen skall vara användbar skall den uppfylla vissa kvalitetskrav, ha vissa kvalitativa egenskaper, som formulerats med utgångspunkt i användarnas informationsbehov, som när det gäller den kommunala redovisningen är flera. Banker och kreditinstitut är intresserade av redovisningsinformation för att bedöma risken vid eventuella lån.⁷³ Staten använder kommuners redovisningsinformation för att kontrollera att kommunen bedriver sin verksamhet inom den allmänna kompetensen och för att de tillhandahåller statsbidrag och administrerar skatteutjämningsystemet. De främsta användarna av redovisningsinformation är dock de förtroendevalda.⁷⁴ Årsredovisningen ligger sedan till grund för ansvarutkrävande och beslutsfattande.

Men för att den ska kunna användas till att utkräva ansvar och fatta beslut måste redovisningen uppfylla vissa kvalitetskrav som redovisas i figur 2.1.

Figur 2.1 Redovisningens kvalitativa egenskaper



*Restriktion: Informationsekonomi

Relevans är en av de kvalitetskrav som redovisningen skall uppfylla enligt Smith.⁷⁵ Redovisningsinformationen måste vara relevant för att kunna påverka en beslutssituation och för att kunna användas till kontroll och uppföljning. För att redovisningsinformation skall vara relevant krävs att den presenteras vid rätt tidpunkt. Information som kommer för sent kommer inte att ha någon relevans vid beslutsfattandet, enligt både Smith och Falkman.⁷⁶ Även Kam menar att relevant redovisning är en redovisning som kan användas vid

⁷³ Smith, D, 2006, s, 267 ff

⁷⁴ Brorström, B, et al, 2007, s, 19 ff

⁷⁵ Smith, D, 2006, s, 267 ff

⁷⁶ Falkman, P, 2005, s, 61 ff, Smith, D, 2006, s, 267

beslutsfattande och en redovisning som presenterats i rätt tid.⁷⁷ Ett minimikrav för att redovisningen kan anses vara relevant är att den är begriplig, att användaren förstår informationen som framkommer i redovisningen, den ska även vara aktuell och bör därmed inte presenteras allt för långt efter redovisningsperiodens slut. Redovisningen ska även vara tillförlitlig. Det innebär att redovisningen på bästa sätt ska avbilda verkligheten. Redovisningen skall innehålla alla väsentliga ekonomiska händelser under året och alla aspekter av företagets ekonomiska tillstånd vid periodens slut för att anses tillförlitlig. All information i redovisningen skall vara verifierbar. Sanningshalten av ett mått skall kunna styrkas. Redovisningen skall även vara jämförbar, mellan företag och över tiden. Trots alla krav som redovisningen skall uppfylla finns det restriktioner.⁷⁸

Att anamma redovisningsrekommendationer och lagstiftning kan vara kostsamt.⁷⁹ Att producera en årsredovisning innebär både kostnader och intäkter. Intäktssidan utgörs av värdet av förbättrade beslut som fattas på grund av att informationen är tillgänglig. Kostnaderna består av att framställa, kommunicera och använda informationen i redovisningen.⁸⁰ Den ytterligare redovisningsinformationen som tillförs användarna måste överstiga kostnaderna för framtagandet av redovisningen, något som inom redovisningsteori kallas informationsekonomi.⁸¹ Det kan verka enkelt att formulera kriteriet i teorin, men det är svårare att anamma i praktiken. Det är enklare att avgöra att en viss förändring av redovisningen vore relevant ur informationssynpunkt, men det är svårare, nästan omöjligt, att uttrycka värdet av förändringen i kronor.⁸² Det är svårt att veta om den extra informationen som framställs leder till mer ökade intäkter än vad det kostade att framställa den extra informationen.

Rådet för kommunal redovisning anser att vissa principer är av särskild betydelse för den kommunala redovisningen.⁸³ Dessa har framkallats för att skapa gynnsammare förutsättningar för kommuner att följa en god redovisningssed och ge en rättvisande bild av den ekonomiska ställningen och utvecklingen främst i de fall det inte finns rekommendationer på ett område.⁸⁴ En är principen om pågående verksamhet som i litteraturen även benämns som kontinuitetsprincipen, going concern och fortlevnadsprincipen.⁸⁵ Fortlevnadsprincipen innebär att den kommunala verksamheten skall antas fortsätta i alla oändlighet då kommuners existens är lagstadgat i grundlagen.⁸⁶ Principen innebär att de värderingar som en kommun gör syftar till att ge en rättvisande bild i resultaträkningen genom att på ett konsekvent sätt värdera posterna i balansräkningen.⁸⁷ Rådet för kommunal redovisning menar att om

⁷⁷ Vernon, K, 1990 s 516

⁷⁸ Smith, D, 2006, s, 267 ff

⁷⁹ Carpenter, V, et al, 2001, s. 565 ff

⁸⁰ Smith, D, 2006, s, 32

⁸¹ Falkman, P, 2005, s, 61 ff

⁸² Smith, D, 2006, s, 267 ff

⁸³ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 23 ff

⁸⁴ Brorström, B et al, 2008 s, 37 ff

⁸⁵ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s 23. Brorström, B et al, 2005, s, 97, Ds 1996:30, s, 63

⁸⁶ Ds 1996:30, s, 63 ff

⁸⁷ Brorström, B et al, 2005, s, 97

verksamheten ändå skall fortsätta i all evighet finns det inte någon anledning att värdera balansräkningens tillgångar till marknadsvärden.⁸⁸ Den kommunala redovisningen styrs även av öppenhetsprincipen. När en kommun väljer mellan två sätt att redovisa skall kommunen välja det redovisningsätt som ger bäst information och möjliggör en relevant bedömning.⁸⁹ Även byte av redovisningsprinciper i årsredovisningen skall ske öppet.⁹⁰ Eftersom kommunen förvaltar allmänna medel anses försiktighetsprincipen vara av stor betydelse. Principen innebär att intäkter skall värderas till sitt lägsta värde och att skulder och förluster skall värderas till sitt högsta värde.⁹¹ Intäkter som ännu inte realiserats eller intäkter som är osäkra får inte redovisas medan realiserade eller förväntade skulder alltid måste redovisas. Principen utgår från tanken att kommuner aldrig ska riskera att ge en för positiv bild av utvecklingen.⁹² Principen innebär även att om kommunen kan välja att redovisa flera alternativa utfall skall kommunen alltid välja att redovisa det sämsta utfallet. Kommunen skall inte riskera att ge en för positiv bild av den ekonomiska ställningen och utvecklingen som kan leda till att felaktiga beslut inför framtiden fattas. Flera menar att de tre först nämnda principerna är överordnade de följande.⁹³

I kontrast till försiktighetsprincipen står matchningsprincipen menar flera.⁹⁴ Matchningsprincipen innebär att kostnader och intäkter som hör samman skall redovisas under samma period, även om tidpunkten för betalning ännu inte inträffat.⁹⁵ När matchningsprincipen används kan det resultera i att det mest negativt tänkbara resultatet inte redovisas eftersom alla kostnader inte redovisas utan istället aktiveras de i balansräkningen.⁹⁶

Det finns fler principer för kommunen att rätta sig efter. En av dessa är principen om historiska anskaffningsvärden som innebär att tillgångar värderas till det historiska anskaffningsvärdet. Eftersom det inte finns någon anledning att värdera tillgångar till marknadsvärde på grund av fortlevnadsprincipen.⁹⁷ För att ge en rättvisande bild är det viktigt att även kommunens bolag och stiftelser ingår i redovisningen för att ge en helhetsbild av tillgångsmassan. Det är viktigt att kommunen rättar sig efter kontinuitetsprincipen som handlar om att redovisningen skall vara jämförbar över tid. Uppställning och beräkningar skall vara kontinuerliga mellan åren och ändras sättet att redovisa skall även tidigare års siffror räknas om. Objektivitetsprincipen innebär att allting i redovisningen skall vara verifierbart. Kongruensprincipen innebär att alla förändringsposter måste redovisas i resultaträkningen, de får inte gömmas i balansräkningen. Värdeförändringar måste redovisas i resultaträkningen och inte gömmas i balansräkningen.⁹⁸ Inte heller får tillgångar kvittas mot

⁸⁸ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 24

⁸⁹ Brorström, B et al, 2005, s, 102

⁹⁰ Brorström, B et al, 2008 s, 38

⁹¹ Ds 1996:30, 63 ff

⁹² Brorström, B et al, 2005, s, 98

⁹³ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 23. Brorström, B, et al 2005, s, 100

⁹⁴ Ibid

⁹⁵ Brorström, B, et al, 2005, s, 98

⁹⁶ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 26

⁹⁷ Ibid

⁹⁸ Brorström, B, et al 2005, s, 100

skulder enligt kvittningsförbudet.⁹⁹ Kommuner skall även följa väsentlighetsprincipen. Fokus i redovisningen skall vara på väsentliga förhållanden och händelser och inte på irrelevanta omständigheter och detaljer. Enligt väsentlighetsprincipen skall redovisningen fokusera på väsentliga förhållanden. Det betyder bland annat att väsentliga avvikelser skall specificeras i redovisningen. Det innebär även att kommuner ständigt bör söka besvara det väsentliga, och inte fokusera på det i stora hela betydelselösa förhållanden och detaljer menar Brorström. Den finansiella analysen skall vara fokuserad på väsentligheter.¹⁰⁰

Men det finns ett problem vad gäller redovisningen som dokument i Sverige. Brorström menar att det kommunala bokslutet är av underordnad betydelse. Årsredovisningen används av en mycket liten krets och att den inte är av alltför stor relevans för beslutsfattarna som är mer intresserade av verksamhetsutveckling.¹⁰¹ Årsredovisningen som dokument upplevs inte vara prioriterat. Årsredovisningen sammanställs i en väldigt hektisk period av året för att sedan glömmas bort. Intresset för årsredovisningen är lågt, det är budgeten som är det viktigaste politiska dokumentet, eftersom det är i budgeten som politikerna på bästa sätt kan visa på sin politik.¹⁰² Därmed sjunker relevansen i årsredovisningen.

När det gäller redovisningen av leasingavtal har det redan konstaterats i hypotes ett att det kan vara ett tidskrävande arbete för en kommun att redovisa enligt rekommendation 13.1. När det gäller klassificeringen av leasingavtal är det inte säkert att det är väsentlig för kommunen att göra någon åtskillnad mellan finansiella och operationella avtal utefter ovan förda resonemang. I Rådet för kommunal redovisning granskning av 2008 års årsredovisningar skriver de även att valet av hur kommuner redovisar finansiella leasingavtal kan ha en marginell, dock inte alltid, påverkan på resultatet.¹⁰³ Kommuner kanske anser att ett finansiellt leasingavtal är av obetydligt värde att det bedöms som oväsentligt att ta upp det i balansräkningen. En uppdelning av leasingavtal som finansiella och operationella anses inte tillföra något i redovisningen. Kommunerna kanske anser att en årsredovisning, som inte innefattar en uppdelning i operationella och finansiella avtal, ändå utgör ett tillräckligt relevant beslutsunderlag för politikerna. Det är inte väsentligt.

Det är också att när det kommer till klassificering av leasingavtal fastslår rekommendation 13.1 att de avtal som inte passar in under definitionen av ett finansiellt leasingavtal istället skall klassificeras som ett operationellt leasingavtal. Men det finns undantag. Ett leasingavtal som uppfyller kriterierna för ett finansiellt leasingavtal får klassificeras som ett operationellt leasingavtal om avtalet är av obetydligt värde enligt rekommendation 13.1.¹⁰⁴ Därmed kan kommuner välja att redovisa alla avtal som operationella med stöd av att avtalets är av obetydligt värde.

⁹⁹ Ds 1996:30, 1996, s, 63 ff

¹⁰⁰ Brorström, B et al, 2005, s, 101

¹⁰¹ Brorström, B, et al, 2007, s, 19 ff

¹⁰² Falkman, P, 2008, s, 271 ff

¹⁰³ Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009 s 6 ff

¹⁰⁴ Svenska kommunförbundet, 2004, s, 1 ff

Det finns två olika tolkningar angående innebörden av begreppet obetydligt värde. Enligt rekommendation 13.1 skall utgångspunkten vid klassificering med stöd av att avtalet är av obetydligt värde vara ett prisbasbelopp.¹⁰⁵ Enligt Svenska kommunförbundets skrift (nuvarande Sveriges kommuner och landsting), redovisning av leasingavtal för kommuner och landsting – en praktik vägledning, kan en utgångspunkt för värderingen av leasingavtal vara dess påverkan på balansomslutningen och finansiella nyckeltal. Om det sammanlagda värdet av kommunens leasingavtal inte har någon påverkan på balansomslutningen eller finansiella nyckeltal kan avtalen därmed anses vara av obetydligt värde och klassificeras som operationella avtal.¹⁰⁶ Den andra hypotesen handlar därmed om att kommuner kommer att redovisa sina leasingavtal utefter om avtalen utgör ett väsentligt värde eller ej.

H2: Kommuner kommer att redovisa avtal som operationella eftersom avtalen är av obetydligt värde

2.4 Redovisning påverkas av kommunens finansiella ställning och utveckling

Det förekommer flera olika redovisningsteorier som på ett eller annat sätt handlar om det resultat som redovisningen presenterar eller genererar. En av dessa teorier är positive accounting theory. Zimmerman och Watts är två av förgrundsfigurerna till positive accounting theory som grundar sig på makten mellan en principal och en agent.¹⁰⁷ Huvuddraget i positiv redovisningsteori är att agenten agerar i sitt eget intresse och att ett "Agency problem" uppstår närhelst en principal överlämnar makt till en agent. Agenten och principalen kan ha egenintressen som skiljer sig. Inom kommuner är det kommunpolitikerna som är agenter och har ett egenintresse att bli omvalda. Det skapar kostnader som inte nödvändigtvis gynnar principalen, invånarna, vars nytta ligger i låga skatter och en bra offentlig service.¹⁰⁸

Zimmerman menar att inom kommuner har principalerna ett svagt intresse för informationen i redovisningen, jämfört med inom den privata sektorn. Zimmerman menar att eftersom principalerna inte är allt för intresserade av att ta del av den offentliga redovisningen har inte heller agenterna något större intresse eller nytta av att ta del av reformer på området redovisning.¹⁰⁹ Agenten kommer att välja det som maximerar dens egen nytta. Därmed är det inte omöjligt att politiker agerar i eget intresse vid val av redovisningsnormering att tillämpa, eftersom valet av redovisningsmetod kommer att ge effekter på fördelningen av resurser. Falkman och Tagesson undersökning visade att politikerna har en inverkan på överensstämmelsen med rådande redovisningsstandard. Det är politisk synvinkel som styr,

¹⁰⁵ Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

¹⁰⁶ Svenska kommunförbundet, 2004, s, 1 ff

¹⁰⁷ Falkman, P, et al, 2008, s, 271 ff

¹⁰⁸ Zimmerman, J, 1977, s 107

¹⁰⁹ Ibid

inte redovisningslagstiftning enligt några av de ekonomichefer som intervjuades. Politiska beslutsfattare har en låg respekt för redovisningens regelverk.¹¹⁰

Positive accounting theory handlar om viljan att styra den information och det resultat redovisningen visar till olika intressenter. Det finns en direkt koppling mellan tillämpningen av redovisningsprinciper och resultat.¹¹¹ Watts och Zimmermans positive accounting theory handlar om att företag väljer rekommendationer att anamma utefter viljan att redovisa ett visst resultat. Redovisaren kommer att välja rekommendationer som antingen ökar eller minskar företagets rapporterade resultat. Vissa företag kommer att vilja minska de rapporterade resultatet för att undvika konkurrens, skatter och granskning medan andra företag, Andra företag kommer att välja rekommendationer utefter att de vill redovisa ett högre resultat.¹¹² Motiven bakom viljan att redovisa ett visst resultat är flera. Hagerman et al menar att företag som är mer utsatta för medial press och granskning inte vill redovisa ett för stort resultat, för att undvika medias blickar.¹¹³ Motiv bakom viljan att redovisa ett lägre resultat är för att undvika att gå miste om statliga bidrag och subventioner¹¹⁴

Inom den kommunala redovisningen förekommer redovisningsval enligt, Anthony, för att dölja ett för positivt resultat eller för att undvika ett underskott. Anthony menar att i kommuner vill redovisaren presentera ett tillräckligt stort överskott, varken mer eller mindre. Det är ett bevis på att ekonomin sköts på ett ansvarsfullt sätt. Ett underskott tyder på att verksamheterna levt över sina kostnadsramar. Medan ett för stort positivt resultat, ger signaler till skattebetalarna att skatteuttaget varit för högt. Det ger även signaler till staten om att eventuella bidrag varit för höga. Redovisaren i kommunen har därmed till uppgift att presentera ett tillräckligt stort överskott menar Anthony. Samma metoder som kan användas för att dölja ett för stort överskott kan även användas för att dölja ett eventuellt för stort underskott. Anthony menar att inom den kommunala redovisningen ligger fokus på att det är årets resultat som skall visa ett tillräckligt stort överskott.¹¹⁵

Stalebrink menar att styrning av över- och underskott är förekommande i svenska kommuner. Det förekommer i tre företeelser.

- Vid stora överskott
- Vid små underskott
- Eller för att försämra redan svaga resultat

De gånger en kommun är på väg att redovisa stora överskott, ett bättre resultat än vad som är politiskt önskvärt gör kommunen större av- och nedskrivningar än vanligt. Ett för stort resultat kan exempelvis leda till en diskussion om för högt skatteuttag. Kommuner använder även styrning av över- och underskott för att förbättra ett resultat de gånger kommunen är på

¹¹⁰ Falkman, P, et al 2008, 271 ff

¹¹¹ Ds 1996:30 s, 49 ff

¹¹² Watts, R, et al, 1978, s, 112 ff

¹¹³ Hagerman, R et al, 1979, s 141 ff

¹¹⁴ Holthausen, et al, 1983, s, 77 ff

¹¹⁵ Anthony, R, 1985, s, 161 ff

väg mot ett litet underskott. Kommuner använder sig då av metoder för att antingen öka eller minska sina intäkter. Kommuner använder även metoder som innebär att de försämrar ett redan svagt resultat om de ändå kommer att redovisa ett negativt resultat. De gånger kommunen kommer att redovisa ett för stort negativt resultat väljer kommunen att genomföra nedskrivningar och större avskrivningar för att ”dumpa” kostnader ett enskilt år för att öka möjligheterna att redovisa ett fördelaktigt resultat kommande år. Marginaleffekten för att redovisa ett större negativt resultat anses vara lite. Redovisaren har ett opportunistiskt beteende, ett medvetet val görs för att uppnå någonting. Stalebrink menar att redovisning på bokföringsmässiga grunder har ökat handlingsfriheten och möjligheten att värdera och rapportera ekonomiska resultat till skillnad från tidigare då det var pengaflöden, pengar in och pengar ut, som påverkade redovisningen av intäkter och kostnader i redovisningen.¹¹⁶ Även Zimmerman skriver att modifierade bokföringsmässiga grunder, vilket den offentliga sektorns redovisning grundar sig på, skapar ett tolkningsutrymme exempelvis angående när intäkter och kostnader ska tas upp i redovisningen. Det kan användas för att skapa och kontrollera resultat så som stora eller små, överskott eller underskott.¹¹⁷

När det gäller redovisning av leasingavtal kan klassificeringen ha en påverkan på resultatet som kommunen redovisar. Rådet för kommunal redovisning skriver i sin motivering till rekommendationen redovisning av hyres-/leasingavtal att leasingavtal kan innebära stora ekonomiska åtagande för kommunen, oavsett om avtalet är operationellt eller finansiellt, och att det därmed är viktigt att dessa åtaganden framkommer i årsredovisningen. Rådet menar att det är viktigt att redovisa avtal som innebär att ekonomiska risker och fördelar övergår till leasetagaren, i detta fall kommunen. Om leasingtransaktioner av detta slag inte tas upp i kommunens balansräkning undervärderas dess tillgångar och även dess skulder. Innebörden blir att finansiella nyckeltal bli missvisande.¹¹⁸ Redovisning av leasingavtal som operationella kan bli missvisande, eftersom kontraktet innebär en ökning av tillgångar och en ökning av skulder, precis som ett finansiellt leasingavtal, men det redovisas inte trots att de ekonomiska konsekvenserna är detsamma. Fördelarna med att klassificera avtal som operationella är att eftersom varken tillgångar eller skulder påverkas i balansräkningen, kommer balansomslutningen och de totala skulderna att bli lägre än om kommunen köpt tillgången eller redovisat avtalet som finansiellt. Effekterna blir att kommunens nyckeltal såsom soliditet blir högre och skuldsättningsgraden blir lägre.¹¹⁹

Den tredje hypotesen handlar därmed om att det finns ett samband mellan kommuners resultat samt deras finansiella ställning och deras redovisning av leasingavtal.

H3a: Kommuner med stark finansiell ställning kommer redovisa leasingavtal som finansiella

H3b: Kommuner med svag finansiell ställning kommer redovisa leasingavtal som operationella

¹¹⁶ Stalebrink, O 2007, s, 442 ff

¹¹⁷ Zimmerman, 1977, s 107 ff

¹¹⁸ Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

¹¹⁹ Smith, D, 2006, s, 267 ff

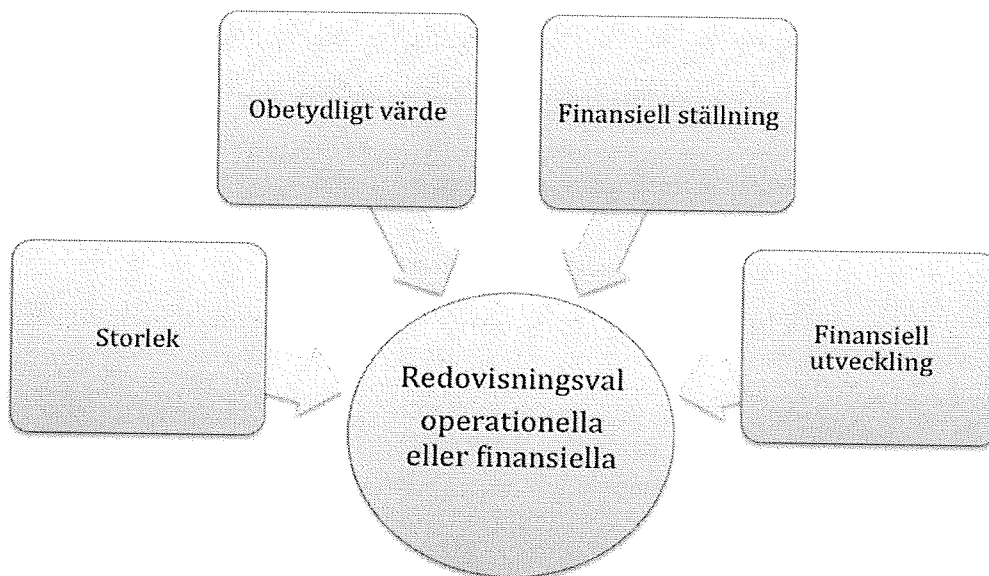
H3c: Kommuner med stark finansiell utveckling kommer redovisa leasingavtal som finansiella

H3d: Kommuner med svag finansiell utveckling kommer redovisa leasingavtal som operationella

2.5 Summering av hypoteser

Bilden visar de faktorer som tagits upp i referensramen och utgör grunden för studiens analysredskap. Modellen bygger på de hypoteser som tidigare härletts. Modellen baseras på att en var av boxarna, oberoende av varandra, har en inverkan på kommuners redovisningsval när det kommer till leasingavtal.

Figur 2.2 Faktorer som kan förklara kommuners redovisningsval



3. Metod

I kapitlet redogörs för vilken data som behövs för att besvara frågeställningen. Vidare diskuteras och motiveras tillvägagångssättet för att samla in nödvändig data. Kapitlet avslutas med en presentation av hur uppsatsens empiri skall analyseras.

3.1 Data som behövs för att besvara frågeställningen

Tidigare forskning kan till viss del förklara de redovisningsval som förekommer, framförallt inom den privata sektorn. Men för att besvara frågeställningen vad det är som påverkar kommuner vid klassificering av just leasingavtal idag måste en empirisk datainsamling göras. Det är av vikt att samla in information om hur kommuner redovisar sina leasingavtal idag. Jag behöver information om varför kommuner redovisar sina leasingavtal som antingen operationella eller finansiella. Data behövs även angående de faktorer som lyfts fram i teorin för att kunna ta reda på varför kommuner gör de redovisningsval som de gör.

3.2 Kvantitativ metod

Syftet med uppsatsen är att förklara vad det är som påverkar kommuners redovisningsval. Det är en deduktiv studie där teorin används för att generera hypoteser som prövas genom insamling och bearbetning av data som sedan används för att generera resultat och slutsatser. Valet av att göra en deduktiv studie baseras på att det redan finns flertalet teorier när det gäller redovisningsval, framförallt som gäller för privata sektorn som jag vill testa på svenska kommuner. I det aktuella fallet är det därmed lämpligt att använda kvantitativ metod av flera anledningar. Exempelvis eftersom relationen mellan teori och forskning är av deduktivt slag, hypoteser testas för att pröva och utveckla teorier.¹²⁰ Eftersom undersökningen syftar till att kunna generalisera resultatet till en större grupp stärker det valet av kvantitativ metod då det är en av fördelarna med metodvalet.¹²¹ Fördelen med kvantitativa studier är att de ofta skapar ett generaliserbart resultat genom att ett stort antal enheter undersöks. Effekterna blir dock en avsaknad av en djupare beskrivning och förståelse som hade kunnat genereras vid en kvalitativ undersökning.¹²² Men i den aktuella studien har jag trots det valt att använda en kvantitativ metod då jag anser att det lämpar sig bäst för att besvara den aktuella frågeställningen och för att metoden på ett fördelaktigt sätt skapar ett generaliserbart resultat i det aktuella fallet, trots en eventuell avsaknad av en djupare beskrivning och förståelse.

¹²⁰ Bryman, A, 2008, s, 77 och Esaiasson, P, et al. 2007, s, 257 ff

¹²¹ Eliasson A, , 2010, s, 30 ff

¹²² Esaiasson, P, et al, 2007, s, 257 ff

3.3 Urval

Kvantitativa studier och teoriprovande studier innebär att ett stort antal enheter måste undersökas för att resultatet ska bli generaliserbart.¹²³ För att skapa bästa möjliga generaliserbarhet bör samtliga enheter i en population undersökas, men det är inte möjligt ur ett tidsperspektiv. Därför genomfördes ett obundet slumpmässigt urval bland alla Sveriges kommuner. Obundet slumpmässigt urval baseras på att alla enheter i en population har samma möjlighet att komma med i urvalet.¹²⁴ Slumpmässiga urval är enligt Esaiasson et al den överlägset bästa formen av urval, tillsammans med totalurval, när det gäller att presentera ett generaliserbart resultat.¹²⁵ Steg ett vid obundet slumpmässigt urval är att definiera populationen (N). I det aktuella fallet, en förteckning över alla Sveriges kommuner som sammanställts av Sveriges kommuner och landsting som de använder vid sammanställning av deras statistik. Steg två är att utforma en urvalsram och bestämma urvalsstorlek (n). Jag valde att undersöka 68 av Sveriges kommuner. Det ger en möjlig felmarginal på 10 % vilket jag anser är acceptabelt med tanke på att tiden för att genomföra studien är begränsad. Urvalsfraktionen i den aktuella studien blir därmed n/N ($68/290=23,4\%$) Urvalet slumpades fram med hjälp av SPSS. Anledningen till användandet av obundet slumpmässigt urval är att urvalsfel beroende på den mänskliga faktorn minskar, urvalet består inte av subjektiva kriterier. Med hjälp av slumpens blir urvalet representativt för hela populationen, alla Sveriges kommuner.¹²⁶ En nackdel med obundet slumpmässigt urval är att det finns risker att kommuner som inte har leasingavtal kommer med i undersökningen, vilket kan undvikas om icke-sannolikhetsurval använts. Men det är en risk som jag var villig att ta för att få ett så pass representativt urval som möjligt eftersom det ökar generaliserbarheten.

3.4 Förstudie

Studien bygger på empiriskt material som insamlats från Sveriges kommuner. Till att börja med genomfördes en förstudie för att ta del av den information som framkommer i kommunernas årsredovisningar. Genom att ta del av kommunernas årsredovisningar mellan åren 2008-2010 kan jag se vilken information jag kan få utan att behöva fråga kommunerna. Kommuner årsredovisningar innehåller mycket information om kommunens ekonomi under året och en del av det material som behövs för att testa hypoteserna vet jag framgår i årsredovisningarna. Fördelen med förfaringssättet är att ett större fokus kan läggas på andra frågor under intervjutillfället. Nackdelen är att kommunerna inte själva har fått kommentera siffrorna, som främst används för framräkning av nyckeltal. Men det övervägs av fördelen att jag vet att alla nyckeltal som används i studien är beräknade på samma sätt då jag själv räknat ut dem.

¹²³ Ibid s, 195

¹²⁴ Bryman, A, 2008, s, 104

¹²⁵ Esaiasson, P et al, 2007, s 192

¹²⁶ Ibid, s 192

Val av år att undersöka baseras på att den senaste versionen av rekommendation 13.1. skulle tillämpas från 2006 så år 2008 har kommuner haft rimligt med tid att anpassa sin redovisning till den nya rekommendationen. Årsredovisningen 2010 är den senaste årsredovisningen som behandlats i kommunernas respektive fullmäktige. Men som tidigare undersökningar visat var informationen i årsredovisningen många gånger bristfällig. Det framkom inte tillräckligt med information i årsredovisningarna för att kunna genomföra studien. Därför behövs även ytterligare data samlas in.

3.5 Primärdata

Studien bygger även på empiriskt material som insamlats genom intervjuer med ett urval av Sveriges kommuner. Att använda sig av frågeundersökningar är lämpligt vid hypotesprövning för att generera många svar.¹²⁷ Det finns två oftare förekommande metoder för att göra en kvantitativ datainsamling, enkät- eller intervjuundersökningar.¹²⁸ Enligt Esaiasson tenderar folk att vara mer benägna att delta om det rör sig om telefonintervjuer än vid postenkäter. I bästa fall fås en svarsfrekvens på 75-80 vid telefonintervjuer jämfört med 60-65 % vid postenkäter.¹²⁹ Därmed har jag gjort telefonintervjuer. Fördelen med enkätundersökningar är att det är billigare, tid behöver inte läggas på att kontakta intervjupersoner och den tillfrågade kan svara på frågorna när helst det passar. Ytterligare en nackdel med enkätundersökningar, förutom svarsfrekvensen är att det finns risker för missförstånd om en person inte förstår en fråga i enkäten. Fördelen med intervjuer är att det ger intervjuaren möjlighet att förtydliga frågan om den tillfrågade har svårt att förstå den.¹³⁰ Nackdelen är att intervjuundersökningar kräver resurser i form av tid.

Intervjuerna skedde per telefon eftersom det möjliggjorde åtkomsten till kommuner i hela landet, ingen kommun behöver uteslutas på grund av för lång resväg. Genom att genomföra telefonintervjuer minskas intervjuareffekter (kön, ålder eller intervjuarens fysiska närvaro) som kan uppstå vid ett personligt möte. Nackdelen med telefonintervjuer är att intervjuaren inte kan reagera på respondentens ansiktsuttryck eller kroppsspråk. Andra oönskade effekter som kan uppstå vid intervjuer är "social desirability". Det handlar om att respondenterna svarar på frågorna utefter vad som anses önskvärt, på ett sätt som ger en positiv bild av sig själv och sin kommun.¹³¹ Jag är medveten om att det kan uppfattas som känsligt att prata om följsamhet till Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer och lagstiftning. Möjligheten att respondenterna svarar på frågorna utefter vad som anses vara önskvärt, eller korrekt, finns. För att undvika det i största möjliga mån kom alla som deltog att garanteras anonymitet. På så sätt hoppas jag att intervjuerna gav en mer uppriktig bild av kommunens redovisning. Kommuner som inte svarat vid en första uppringning har kontaktats vid flera andra tillfällen, minst tre gånger under olika dagar och tidpunkter. Till slut har även försök gjorts via mail för att hålla nere bortfallet.

¹²⁷ Esaiasson, P, et al. 2007, s, 257 ff

¹²⁸ Eliasson A, 2010, s, 28 ff

¹²⁹ Esaiasson, P, et al, 2007, s, 264

¹³⁰ Eliasson, A, 2010, s, 28 ff

¹³¹ Bryman, A, 2008, s, 129, 141

Intervjufrågorna har varit strukturerade i förväg. Till skillnad från öppna intervjuer, som kan användas för att ta reda på en persons uppfattning och vad denna upplever som betydelsefullt, är strukturerade intervjuer ett lämpligt tillvägagångssätt för att fånga intervjupersonens uppfattning om i förväg bestämda fenomen eller begrepp. Öppnare intervjuformer ger olika definitioner av begrepp och fenomen vilket gör det svårare att göra jämförelser mellan individer, vilket är en förutsättning för slutsatser om kvantiteter. Genom att använda strukturerade intervjuer, där frågorna och svarsalternativen är lika för samtliga intervjupersoner utgör det en bättre grund för slutsatser om kvantiteter.¹³² Genom att standardisera både frågorna och registreringen av svaren kommer variationen i respondenternas svar att bero på sanna och verkliga skillnader och inte på själva intervjun och hur den genomförs.¹³³

Intervjufrågorna innehöll både fasta och öppna svarsalternativ. Fördelen med fasta svarsalternativ är att jag inte riskerar att feltolka svaren eller vara rädd för att inte hinna skriva ner respondentens svar. Fasta svarsalternativ underlättar även bearbetningen av data då det blir lättare att undvika fel som beror på hur öppna svar har kodats.¹³⁴ Risken med fasta svarsalternativ är att gå miste om möjliga svar. Därmed har de strukturerade intervjuerna även innehållit öppna frågor de gånger jag anser att det varit nödvändigt för att inte gå miste om svarsalternativ. Genom att använda öppna frågor, och ge att intervjupersonen möjlighet att svara utefter vad personen själv anser vara av vikt, närmar sig undersökningen fördelarna med en kvalitativ undersökning. Ytterligare en fördel med öppna frågor är att undersökningen då kan täcka in så många svar som möjligt men nackdelen är att intervjuaren måste tolka dem och kategorisera dem. Närhelst tolkning är inblandad finns alltid en risk för missförstånd i den aktuella undersökningen. Det har hanterats genom att hålla nere antalet öppna frågor.¹³⁵

Intervjuerna har genomförts för att erhålla information som kan beskriva dels hur kommunen redovisar sina leasingavtal idag samt information om vad det är som påverkar kommunen att redovisa leasingavtal som de gör. Frågorna har formulerats utefter rekommendation 13.1 och kom även att anpassas utefter vilken information som framkommit i kommunens årsredovisning. Innan intervjuerna påbörjades genomfördes en pilotundersökning för att testa att frågorna uppfattas som jag tänkt. Att låta några personer som skulle kunna ingå i den undersökta gruppen besvara frågorna i formuläret är klokt.¹³⁶ Pilotundersökningen resulterade i att intervjumallen i vissa fall kunde revideras för att undvika missförstånd eller otydlighet.

Vid val av intervjupersoner är det viktigt att rätt person kontaktas. Flera kriterier ställdes upp vid urvalsprocessen som jag, med problemdiskussionen, syftet och frågeställningen, ansåg vara relevant. Det var att personen i fråga skall vara insatt i kommunens årsredovisning och kommunens redovisning av leasingavtal. Det innebär att en lämplig intervjuperson var

¹³²Bryman, A, 2008, s, 158 ff

¹³³Ibid, s, 123

¹³⁴Ibid

¹³⁵Eliasson A, 2010, s, 40 ff

¹³⁶Esaïasson, P, et al. 2007, s, 257 ff

kommunens ekonomichef, redovisningsekonom eller förvaltningsekonom. Den intervjumall som gjordes i förväg återfinns i bilaga 2.

3.6 Undersökningens trovärdighet – övriga källor

I denna uppsats har även andra typer av data använts som debattartiklar, vetenskapliga artiklar, SOU, propositioner och lagar för att dels härleda hypoteser men även för att påvisa problematiken med redovisningsval och leasingavtal. I det inledande kapitlet och i härledningen av teorin förekommer debattartiklar som kommer från facktidskrifter. Artiklarna går att finna på respektive tidskrifts hemsida. Debattartiklarna anses vara trovärdiga eftersom författarna själva skrivit artiklarna, oberoende någon annan, ett kriterium som Esaiasson sätter upp för en trovärdig källa. Esaiasson menar att en källas trovärdighet ökar om innehållet kan verifieras av någon annan. Källan kan anses vara trovärdig om det råder samstämmighet mellan två oberoende källor.¹³⁷ I denna studie anses artiklarna vara trovärdiga eftersom det råder samstämmighet mellan artiklarna, samt att de utgör en primärkälla i form av debattartiklar.

När det gäller litteraturen och forskningsartiklar har jag i möjligaste mån tagit del av primärkällor då jag har letat upp originalartiklar som andra forskare refererat till. Jag har använt rapporter från branschorganisationer som Rådet för kommunal redovisning och SKL men även från KFi (Kommunforskning i väst Sverige). Exempel på tidskrifter, där jag funnit användbara artiklar, är Harvard Business Review och Journal of Accounting and Economics,

3.7 Operationalisering

Operationalisering innebär att begrepp som förekommer i hypoteserna preciseras genom att ange hur den praktiska insamlingen av information om det som avses att mäta skall gå till. Operationalisering handlar om att hitta mätbara indikatorer på de begrepp som ska studeras.¹³⁸

3.7.1 Kommunens storlek

Det finns flera olika kriterier att använda för att klassificera kommuner efter storlek vilket även tidigare undersökningar visat. Falkman Tagesson använde sig av invånarantal som definition på kommuners storlek.¹³⁹ Hagerman och Zmijewski använde sig å andra sidan av totala tillgångar som mått på organisationers storlek i deras undersökning om redovisningsval.¹⁴⁰ I studien kommer invånarantal att användas som mått på för att se om det finns något samband mellan kommuners storlek och redovisning av leasingavtal. Fördelen med att mäta kommuners storlek genom antal invånare är att det är ett mått som tidigare

¹³⁷ Esaiasson, P, et al, 2007, s 319

¹³⁸ Bryman, A, 2008, s, 78 ff

¹³⁹ Falkman, P, et al, 2008, s, 271

¹⁴⁰ Hagerman, R, et al, 1979, s 141 ff

använts för att se samband mellan storlek och redovisning, dock på en mer generell nivå. I denna studie används måttet på en lägre nivå genom att mäta det mot en viss redovisningsrekommendation. Att mäta kommuners storlek utefter totala tillgångar är inte lämpligt för att en kommuns totala tillgångar påverkas av allt för många andra faktorer som avskrivningstid på tillgångar. Andra mått som övervägts är antal ekonomer involverade i redovisningen, Men det uteslöts eftersom måttet ansågs osäkert då kommuner kan outsourca delar av ekonomiarbetet och redovisningen. De uteslöts även på grund av att måttet hade berott på kommunens egen tolkning av hur många som är involverade i årsredovisningen, något som jag velat undvika.

3.7.2 Avtalens värde

Två olika synsätt tas upp i teorin när det gäller vad som kan anses utgöra obetydligt värde. Dels Rådet för kommunal redovisnings rekommendation som fastslår att bedömningen av vad som är obetydligt värde ska ske utifrån samma grunder som gäller vid bedömningen kring huruvida anskaffade tillgångar skall tas upp i balansräkningen eller ej. Rådet för kommunal redovisning anser att anskaffade tillgångar som har ett värde som understiger ett prisbasbelopp exklusive moms inte behöver tas med i balansräkningen som en tillgång utan hela anskaffningsutgiften kan tas upp i resultaträkningen som en kostnad. Det innebär alltså att leasingavtal som understiger ett prisbasbelopp kan klassificeras som operationella.¹⁴¹ Men sen finns också en vägledning från Sveriges kommuner och landsting (tidigare Svenska kommunförbundet) som menar att en utgångspunkt för värderingen av leasingavtal ska vara dess påverkan på balansomslutningen och finansiella nyckeltal. Om det sammanlagda värdet av kommunens leasingavtal inte har någon påverkan på balansomslutningen eller finansiella nyckeltal kan avtalen därmed anses vara av obetydligt värde och klassificeras som operationella avtal.¹⁴²

När det gäller att avgöra vad som kan anses utgöra obetydligt värde utgår studien från dels Rådet för kommunal redovisnings rekommendation och dels rekommendationen från Sveriges kommuner och landsting. Begreppet obetydligt värde kommer mätas utifrån leasingavtalens värde i förhållande till kommunens totala tillgångar. Fördelen med att mäta på det sättet är att hänsyn tas till varje enskilda kommuns leasingavtal i förhållande till dess tillgångar. Ett avtal som är av obetydlig värde för en kommun med stor tillgångsmassa behöver inte vara av obetydligt värde för en annan kommun.

Rådet för kommunal redovisning använder en annan definition angående när leasingavtal kan anses vara av obetydligt värde. De menar att leasingavtal som är av finansiell karaktär men som kan klassificeras som operationellt med stöd av att avtalet är av obetydligt värde inte bör överstiga ett prisbasbelopp. Fördelen med att mäta obetydligt värde på detta sätt är att det är det korrekta sättet att redovisa leasingavtal enligt rådande redovisningsnormering.

¹⁴¹ Rådet för kommunal redovisning, information, korttidsinventarier och inventarier av mindre värde, 2009

¹⁴² Svenska kommunförbundet, 2004, s, 1 ff

Prisbasbeloppet uppgick 2010 till 42 400 enligt SCB. 2009 var prisbasbeloppet 42 800 kr och 2008 var det 41 000 kr.¹⁴³

3.7.3 Finansiell ställning och utveckling

Viljan att presentera ett visst resultat har flera aspekter. Det kan handla om årets resultat, men det kan även handla om nivån på kommunens nyckeltal eller kommunens totala tillgångar. Det kan även handla om kommunens finansiella ställning eller utveckling. Val av hypoteser för att testa ett samband mellan redovisning av leasingavtal och kommuners finansiella utveckling och ställning är därför flera. Hypoteserna är valda för att de speglar olika aspekter av vad som kan anses vara ett eftersträvansvärt resultat för kommuner.

För att mäta kommuners finansiella ställning och utveckling kommer måtten totala tillgångar, årets resultat, soliditet och skuldsättningsgrad att användas. Som nämns i teorin kan det vara önskvärt att kommuner vill presentera ett lagom stort överskott, varken mer eller mindre. Att använda sig av årets resultat som ett sätt att mäta kommuners vilja att presentera ett visst resultat känns naturligt med teorin i åtanke. Även totala tillgångar kommer användas som mått på kommuners finansiella ställning och utveckling. Totala tillgångar påverkas till stor del av hur leasingavtal redovisas.

Som mått på kommuners finansiella ställning och resultat kommer även kommuners soliditetsnivå och skuldsättningsgrad att användas. Det är två av måtten i RK-modellen som används vid finansiell bedömning av kommuner och två av de nyckeltal som redovisning av leasingavtal har störst inverkan på, beroende om ett avtal klassificeras som finansiellt eller operationellt. Därför har jag valt att se om det finns något samband mellan en kommuns soliditetsnivå samt skuldsättningsgrad och deras redovisning av leasingavtal.

3.8 Statistiska tester som använts

För att finna eventuella samband mellan kommuner och redovisningen av leasingavtal har flera olika statistiska tester gjorts i SPSS. Först en univariat analys. Den univariata analysen är till hjälp för att kunna finna eventuella inmatningsfel som uppstod när data matas in i ett statistik program.¹⁴⁴ Anledning är att eventuella felinmatningar visar sig då i form av extremvärden och eventuella osannolika central- och spridningsmått. Sen följer en bivariat analys för att finna eventuella statistiska samband.

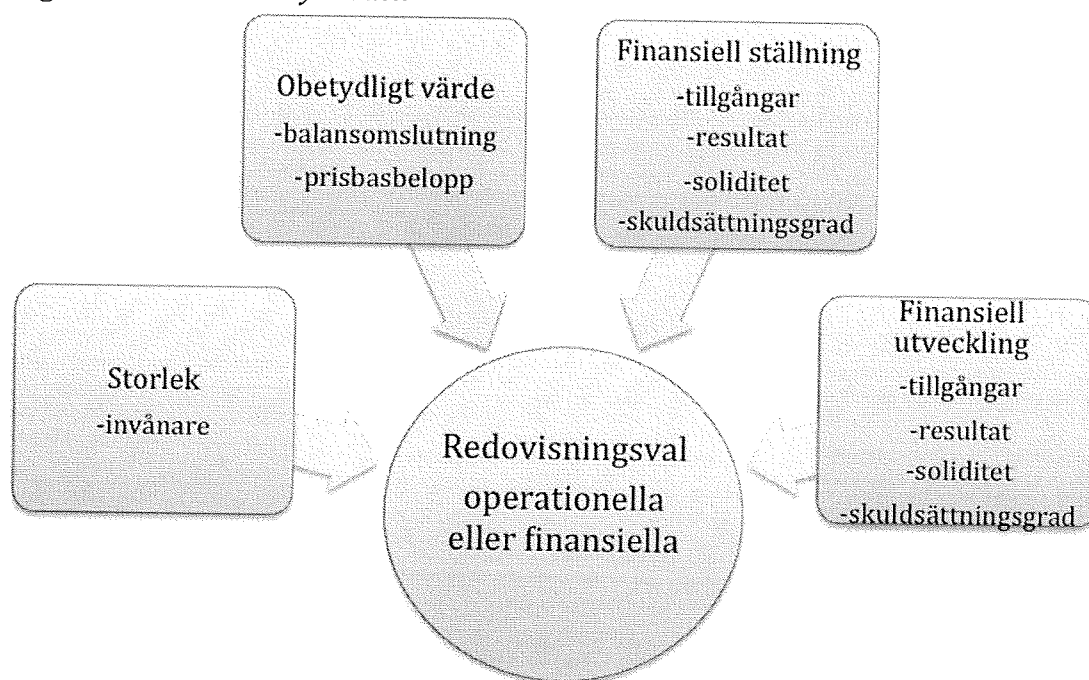
¹⁴³ http://www.scb.se/Pages/TableAndChart_33883.aspx,

¹⁴⁴ Djurfeldt, G, et al, 2010, s 39 ff

3.9 Analysmodell

Analysmodellen baseras på figur 2.2 som presenterades i referensramen. Modellen har nu kompletterats med de begrepp som kommer användas för att testa de tidigare härledda hypoteserna. Det är denna modell som jag sedan ska testa och arbeta utifrån i analysen av empirin. Boxarna i modellen visar att de oberoende av varandra har en inverkan på kommuners redovisningsval när det gäller redovisningen av leasingavtal. I varje box presenteras först det begrepp som härletts i referensramen följt av hur begreppet kommer att mätas.

Figur 3.1 Studiens analysmodell



4. Kommuners redovisning av leasingavtal

I följande kapitel presenteras den data som samlats in. Kapitlet inleds med en bortfallsanalys och sedan följer en redogörelse av data angående kommunerna i urvalet. Efter ges en genomgång av de statistiska tester som använts för att finna samband mellan kommuner och redovisning av leasingavtal innan resultatet från testerna presenteras.

4.1 Bortfallsanalys

Av alla Sveriges 290 kommuner gjordes ett obundet slumpmässigt urval om 68 kommuner. Alla dessa kommuner ingick i förstudien. Trots att flera försök till en telefonintervju gjordes gick inte alla kommuner att nå. Fyra kommuner har inte kunnat nås, och det har inte heller varit möjligt att ur enbart årsredovisningarna utläsa huruvida kommunen har leasingavtal eller ej. Dessa kommuner anses därmed utgöra bortfallet i studien. Det finns inget syfte att inkludera kommuner i studien där det inte varit möjligt att avgöra om det finns leasingavtal eller ej. Det är dock ett lågt bortfall, ca 6 %. Diverse forskare menar att acceptabla bortfall vid telefonintervjuer är någonstans mellan 20-25 %.¹⁴⁵ Det finns inget systematiskt bortfall bland kommunerna i bortfallet förutom att de alla är kommuner med få invånare. Medelvärden när det gäller invånare i bortfallet är 10 167 tillskillnad från i urvalet som uppgår till ca 44 000 invånare. Men trots det anses urvalet vara representativt. Ett Mann-Whitney test kördes för att påvisa att det inte finns någon snedfördelning mellan respondenter och icke respondenter. Tabellen nedan visar att det inte finns några skillnader mellan respondenter och icke-respondenter eftersom p-värdet överstiger 0,050. Hade p-värdet varit kring 0,050 hade det visat på en snedfördelning, men det finns inga sådana signifikanser i urvalet. N=67. En kommun i urvalet finns inte med för att siffor inte har varit möjligt att få fram. De fyra kommunerna ingår inte i den fortsatta presentationen av data som samlats in och de statistiska tester som körts.

Tabell 4.1 Bortfallsanalys

	Signifikans
Invånare	p= ,168
Årets resultat	p= ,594
Totala tillgångar	p= ,257
Långfristig skuldsättningsgrad	p= ,077
Långfristig skuldsättningsgrad	p= ,356
Total skuldsättningsgrad	p= ,269
Soliditet	p= ,168

¹⁴⁵ Esaiasson, P, et al, 2007, s, 264

4.2 Kommunerna i urvalet

Den genomsnittliga kommunen i urvalet har 44 745 invånare. Medianen är något lägre 18 776 vilket tyder på att det finns kommuner i urvalet med betydligt högre andel invånare. Invånarantalet i urvalet, sett till alla 68 kommuner, sträcker sig från 4 340 invånare till 828 870, vilket påverkar det genomsnittliga invånarantalet. Variabeln är därmed positivt snedfördelad. Tabellen nedan visar hur många kommuner i urvalet som finns i respektive invånarkategori. Det är värt att nämna att kommunernas invånarantal är beräknat som ett medelvärde som räknats ut mellan åren 2008-2010.

Tabell 4.2 *Kommuner i urvalet fördelade i invånarkategorier (N=64)*

Invånare	0-24 000	25 000-49 999	50 000-74 999	75 000-100 000	100 000-
Antal	37	15	1	5	6
Procent	57,8 %	23,4 %	1,6 %	7,8 %	9,4 %

Kommunerna i urvalet har i genomsnitt under de senaste tre åren haft totala tillgångar till ett värde av 3 294 mnkr. Det är en positivt snedfördelad variabel där några kommuner med väldigt stora tillgångar drar upp medelvärdet. Medianen uppgår till 868,5 mnkr vilket visar att det är fler kommuner som har lägre tillgångar. Det visas i nedanstående tabell.

Tabell 4.3 *Kommuner i urvalet fördelade utefter genomsnittliga totala tillgångar (N=64)*

Tillgångar	0-499	500-999	1 000-1 499	1 500-1 999	2 000-2 499	2 500-2 999	3 000-
Antal	19	19	6	4	3	2	11
Procent	29,7%	29,7%	9,4 %	6,3 %	4,7 %	3,1 %	17,2%

Kommunerna i urvalet har en genomsnittlig soliditet under de senaste tre åren på 46,3%. Det är en något negativt snedfördelad variabel då medianen uppgår till 48,7%. Kommunerna i urvalet har en soliditet som sträcker sig mellan 12-82. Följande tabell visar närmare spridningen av kommunernas soliditet.

Tabell 4.4 *Kommuner i urvalet fördelade utefter genomsnittlig soliditetsnivå (N=64)*

Soliditet	Under 20	21-40	41-60	61-80	81-100
Antal	4	19	32	8	1
Procent	6,2 %	29,7 %	50,0 %	12,5 %	1,6 %

Den genomsnittliga skuldsättningsgraden i urvalet är 54,6 %, och återigen är det en positivt snedfördelad variabel då medianen uppgår till 51,9%. Standardavvikelsen är 19,7. Den genomsnittliga skuldsättningsgraden bland kommunerna varierar från låga 17 % till höga 113 %.

Tabell 4.5 Kommuner i urvalet fördelade utefter genomsnittlig skuldsättningsgrad (N=67)

Skuldsättningsgrad	Under 20	21-40	41-60	61-80	81-100	över 100
Antal kommuner	1	11	34	13	6	2
Procent	1,5 %	16,4 %	50,7 %	19,4 %	9,0 %	3,0 %

Kommunerna i urvalet har i genomsnitt under de senaste tre åren haft ett resultat som överstiger det som anses vara god ekonomisk hushållning. Medelvärdet uppgår till 3,5 % och medianen 3,2 %. Det är en positivt snedfördelad variabel där några kommuner med bra resultat drar upp medelvärdet. Det visas i nedanstående tabell

Tabell 4.6 Kommuner i urvalet fördelade utefter genomsnittlig resultatnivå (N=64)

Resultat	under 0	0,6-1	1,1-1,5	1,6-2,0	2,1-2,5	2,6 eller över
Antal	4	4	8	7	2	39
Procent	6,3 %	6,3 %	12,5 %	10,9 %	3,1 %	60,9 %

4.2.1 Kommunernas leasingavtal

Av urvalets 68 kommuner visade det sig att 65 kommuner har leasingavtal, information som framkommit antingen i årsredovisningarna eller vid intervjutillfället. De resterande tre kommunerna kan varken påstås eller inte påstås ha leasingavtal. Tillräckligt information har inte framkommit i årsredovisningarna och kommunerna har inte heller gått att nå via telefon eller mail för en intervju. En av de kommuner där det framkommit att kommunen har leasingavtal har det dock inte varit möjligt att avgöra om avtalen redovisas som operationella eller finansiella. Därmed är kommunen inte med i resterande delen av resultatet. 64 av kommunerna angav att de redovisar sina leasingavtal som operationella. Undersökningen visade att 15 (23,4 %) av de svarande kommunerna angav att de har redovisat leasingavtal som finansiella. Det visar på en snedfördelning i materialet, men ingen förvånande sådan. Det är en i stort sett samma siffra som i Rådet för kommunal redovisnings senaste undersökning från 2009 som visade att 24 % av Sveriges kommuner redovisar något leasingavtal som finansiellt. Rådet för kommunal redovisnings undersökning var en totalundersökning och det faktum att andelen som redovisar några leasingavtal som finansiella som genererats i denna undersökning är jämförbara leder till att snedfördelningen blir acceptabel.

I tabellen nedan redovisas anledningarna till varför kommuner inte redovisat några avtal som finansiella under åren 2008-2010. I tabellen ingår inte de kommuner som angett att de redovisar några avtal som finansiella.

Tabell 4.7 Anledningar till att kommuner enbart redovisar leasingavtal som operationella (N=53)

	Antal svar	Procent
Vi har inga finansiella avtal (ekonomiska riskerna övergår inte)	6	9,4 %
Avtalen är av obetydligt värde	14	21,9%
Vi har inte värderat våra avtal, klassificerat utan särskild prövning	4	6,3 %
Vi har använt oss av övergångsregeln	2	3,1 %
Avtalstiden understiger 3 år	26	40,6%
Krångligt	9	14,1%
Lease right klassificerar avtalen	2	3,1 %
Annat	1	1,6 %
Totalt antal svar	64	100,0%

Kommunerna har angett flera olika anledningar till varför de inte redovisar några finansiella avtal. Den vanligaste orsaken är att avtalstiden understiger 3 år, vilket gör att avtalen får klassificeras som operationella, även om de ur många hänseenden egentligen är ett finansiellt avtal. Av de kommuner som angett att avtalen är av obetydligt värde är det bara fyra som svarat att de har en bestämd gräns för när avtalen anses vara av obetydligt värde. Då varierar beloppsgränsen mellan ett halvt prisbasbelopp och 500 000 kr. Lease right är ett företag som kan anlitas för att klassificera och sammanställa redovisningen av leasingavtal.

De kommuner som redovisat avtal som både finansiella och operationella har utgått från olika kriterier när de gjort åtskillnad mellan sina avtal vilket presenteras nedan.

Tabell 4.8 Kriterier kommuner använder för att göra åtskillnad mellan operationella och finansiella leasingavtal (N=12)

	Antal svar	Procent
Avtalstiden	8	61,5%
Den ekonomiska innebörden	4	30,8%
Avtalens värde	1	7,7 %
Totalt antal svar	13	100,0%

De flesta har använt avtalstiden som grund för klassificeringen där avtal under tre år har klassats som operationella medan avtal med en tid överstigande 3 år har klassats som finansiella. Några kommuner har utgått från avtalens ekonomiska innebörd. Om de ekonomiska riskerna övergår på kommunen eller inte har utgjort grunden för klassificeringen. Enbart en kommun har angett att avtalens värde har varit avgörande för klassificeringen.

4.2.2 Leasingavtalens värde

Medelvärde på de operationella leasingavtal som kommunerna i urvalet redovisar är 24,3 mnkr. Det är bra att vara medveten om att det är en positivt snedfördelad variabel. En positivt snedfördelad variabel visar att de flesta kommunerna ändå har ett värde på sina leasingavtal som ligger kring medianen och att några få kommuner drar upp medelvärdet. De allra flesta

kommunerna har leasingavtal till ett värde av ca 3 mnkr. Medelvärdet påverkas av att fyra kommuner har leasingavtal till ett väldigt stort belopp, över 100 mnkr. Standardavvikelsen uppgår till 78,75 och kvartilerna ser ut enligt följande: 25=1,3, 50=3,0, 75=6,1

Bland de kommuner som redovisar finansiella leasingavtal uppgår medelvärdet på dessa avtal till 9,5 mnkr och medianen uppgår till 3,0 mnkr. Återigen visar det på en positivt snedfördelad variabel. Det finns några kommuner i undersökningen som drar upp medelvärdet genom att ha höga värden på sina finansiella leasingavtal. En kommun redovisar leasingavtal på över 80 mnkr och drar därmed upp medelvärdet rejält. Standardavvikelsen uppgår till 19,9 och kvartilerna ser ut enligt följande: 25=0,6, 50=3,0, 75=6,675

4.3 Tillämpade statistiska tester

I resterande del av kapitlet kommer flera statistiska tester att genomföras för att undersöka eventuella statistiska signifikanta samband mellan redovisningen av leasingavtal och de hypoteser som presenterats i referensramen. Den oberoende variabeln i undersökningen är redovisningsval, att kommuner antingen klassificerar avtalen som operationella eller finansiella. Beroende variabler är storlek, väsentligt värde, finansiell ställning och finansiell utveckling. För att påvisa om ett statistiskt signifikant samband föreligger mellan en oberoende och en beroende variabel kan flera olika statistiska tester användas, beroende på variabelernas utseende. Vilka statistiska tester som genomförts har berott på vilka av variabler som testats.

Utgångspunkten i alla statistiska test har varit att kommunerna delats in i två grupper beroende på huruvida de enbart redovisar sina leasingavtal som operationella eller huruvida de redovisar både operationella och finansiella avtal. Det är dikotom variabel som endast består av två värden som inte går att rangordna, det går inte att säga att den ena är bättre än den andra eller att den ena är dubbelt så stor som den andra. Därmed är det en nominalvariabel, en kvalitativ variabel. Eftersom det är en dikotom variabel som endast har två värden kan den därmed vid statistiska test användas som om den vore kvantitativ.¹⁴⁶

Beroende vilken beroende variabel som testats för att antingen bekräfta eller förkasta nollhypotesen har antingen t-test av medelvärden eller Pearson korrelationstest använts. Eftersom den oberoende variabeln endast kan anta två värden, antingen redovisar kommunen enbart operationella avtal eller så redovisar kommunen både operationella och finansiella leasingavtal, har t-test använts för att jämföra medelvärden i de två grupperna för att finna ett eventuellt statistiskt signifikant samband. I studien har även Pearson korrelationstest använts. Pearson korrelationstest har genomförts de gånger beroende variabeln har varit kvantitativ, det vill säga att värdena har gått att rangordna och klassificera i storleksordning.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Djurfeldt, G, 2010, s 39 ff

¹⁴⁷ Ibid

De statistiska testerna används för att bekräfta eller förkasta de hypoteser som härletts i teorin. För att påvisa eventuella statistiskt signifikanta samband mellan beroende och oberoende variabler används p-värde. Är p-värdet statistiskt signifikant, dvs. under 0,05 på den signifikansnivå som valts (i det aktuella fallet 95 %) kan hypotesen inte förkastas. Om p-värdet däremot överstiger 0,05 kan hypotesen inte bekräftas. Det går då inte att med säkerhet utesluta att skillnaderna inte beror på slumpen.¹⁴⁸

4.4. Redovisningen påverkas av kommunens storlek

Studiens första hypoteser handlar om att det finns ett samband mellan kommunens storlek (beroende variabel) och redovisningsval (oberoende variabel). Kommunens storlek påverkar redovisningen av leasingavtal, att antingen redovisa avtalen som operationella eller som både operationella och finansiella.

H1a: Stora kommuner är mer benägna att redovisa finansiella leasingavtal

Nollhypotes: Stora kommuner är inte mer benägna att redovisa finansiella leasingavtal

H1b: Små kommuner är mer benägna att redovisa leasingavtal som operationella

Nollhypotes: Små kommuner är inte mer benägna att redovisa leasingavtal som operationella

Kommunstorlek har mätts genom att använda antal invånare. I tabellen nedan syns relationen mellan den oberoende variabeln, redovisningsval och beroende variabeln storlek.

Tabell 4.9 Medelvärde antal invånare i kommuner som redovisar operationella respektive operationella och finansiella leasingavtal. (N=64)

Leasingavtal	Medelvärde invånare	Totalt
Operationella	29 182	49
Operationella och finansiella	95 624	15
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>44 754</i>	

Tabellen visar att när det gäller de kommuner som enbart redovisar operationella avtal har kommuner ett invånarantal som understiger medelvärdet i urvalet (44 754) än som överstiger. När det gäller de kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal överstiger medelvärdet i den gruppen medelvärdet i urvalet.

För att se om det finns något statistiskt signifikant samband mellan kommuners storlek och redovisningen av leasingavtal genomfördes ett t-test av medelvärden. T-test är lämpligt att använda för att se om det finns något statistiskt signifikant samband mellan medelvärden i två grupper, i den aktuella studien redovisnings av leasingavtal och antal invånare. Testet gjordes för att se om det finns några skillnader i medelvärden när det kommer till antal invånare mellan de kommuner som enbart redovisar operationella leasingavtal och de kommuner som

¹⁴⁸ Ibid

redovisar både operationella och finansiella leasingavtal. I t-testet användes kommuners redovisning av leasingavtal som oberoende variabel och kommuners invånarantal som beroende variabeln. T-testet visade det inte finns något statistiskt signifikant samband mellan kommuners storlek och redovisningen av leasingavtal (p-värde 0,234). Det visar att nollhypoteserna inte kan förkastas, stora kommuner är inte mer benägna att redovisa finansiella avtal jämfört med små kommuner och små kommuner är inte mer benägna att redovisa avtal som operationella. Det går inte att utesluta att skillnaderna inte beror på slumpen. Samma sak gäller för båda nollhypoteserna

Men för att säkerställa att det inte finns något statistiskt signifikant samband mellan kommuner redovisning av leasingavtal och dess storlek genomfördes även ett Pearson korrelationstest. Till skillnad från t-testet som jämför medelvärden två grupperna visar Pearson korrelationstest om det finns något statistiskt signifikant samband mellan redovisning av leasingavtal och kommuners invånarantal utan att dela upp dem i två grupper. Men inget statistiskt signifikant samband kunde bekräftas, p-värdet 0,065 översteg 0,05. Nollhypoteserna kunde inte heller förkastas med detta sätt.

Kommunerna i urvalet hade flera olika anledningar till varför de klassificerar avtal som de gör. Av de kommuner som angav någon av följande anledningar till varför de endast redovisar operationella avtal: att det är krångligt, lease-right klassificerar eller att de inte hade värderat sina avtal hade alla kommuner utom två invånarantal som understeg 40 000 invånare. I tabellen nedan visas kommunernas storlek i förhållande till anledningen varför de redovisar som de gör.

Tabell 4.10 Medelvärde antal invånare i kommuner i relation till anledningen att de enbart redovisar operationella leasingavtal

Anledning	Medelvärde invånare	Antal
Har inga finansiella avtal	15 235	6
Avtalen är av obetydligt värde	33 450	14
Har inte värderat våra avtal	16 079	4
Använt övergångsregeln	13 221	2
Avtalstiden understiger tre år	35 161	26
Krångligt	36 610	9
Lease-right klassificerar	8 896	2
Annat	8 585	1

Tester har gjorts för att se om det finns ett statistiskt signifikant samband mellan kommuner som enbart redovisat operationella avtal och deras anledning till det i förhållande till kommunens storlek i form av antal invånare. Resultatet av ett Pearsons korrelationstest visas nedan. Det fanns inga samband att hitta.

Tabell 4.11 Redovisning av statistiskt test angående sambandet mellan kommunens storlek och kriterier vid klassificering av leasingavtal

	P-värde	N
Vi har inga finansiella avtal	0,236	44
Avtalen är av obetydligt värde	0,788	43
Vi har inte värderat våra avtal	0,363	43
Använt övergångsregeln	0,465	42
Avtalstiden understiger tre år	0,361	44
Krångligt	0,633	43
Lease-right klassificerar	0,358	43
Annat	0,269	44

De kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal använde flera olika kriterier då de klassificerar avtalen. I tabellen nedan syns anledningarna i relation till storleken på kommunen.

Tabell 4.12 Medelvärde antal invånare i kommuner i relation till hur de gör åtskillnad mellan operationella och finansiella leasingavtal. (N=13)

Anledning	Medelvärde invånare	Antal
Avtalstiden avgör	51 108	8
Avtalets ekonomiska innebörd	35 730	4
Avtalets värde avgör	828 870	1

Samma statistiska test som ovan gjordes fast det handlade om de kommuner som redovisar både finansiella och operationella avtal. Resultatet visas i tabellen nedan.

Tabell 4.13 Redovisning av statistiskt test angående sambandet mellan kommunens storlek och kriterier för att redovisa leasingavtal som operationella eller finansiella

	P-värde
Avtalstiden avgör	0,187
Avtalets ekonomiska innebörd	0,426
Avtalets värde avgör	0,000

Då fanns ett samband. Men det är värt att notera att det bara är en kommun som svarat att avtalets värde avgör vid klassificeringen av leasingavtal som operationella och finansiella.

4.5 Avtalens värde

Den andra hypotesen handlar om att det finns ett samband mellan leasingavtalens värde och kommuners redovisningsval. Redovisningsval utgör fortfarande den oberoende variabeln men beroende variabeln utgörs denna gång av obetydligt värde.

H2: Kommuner kommer att redovisa avtal som operationella eftersom avtalen är av obetydligt värde

Nollhypotes: Kommuner kommer inte att redovisa avtal som operationella eftersom avtalen är av obetydligt värde.

När det gäller obetydligt värde har det i teorin tagits fram två olika sätt att se på obetydligt värde. Det ena är att avtalen är av obetydligt värde för att de inte har någon påverkan på balansomslutningen. Det andra är att kommuners redovisning av leasingavtal påverkas av om avtalen över eller understiger ett prisbasbelopp.

4.5.1 Påverkan på balansomslutning

54 av de undersökta kommunerna har operationella leasingavtal som har en påverkan på balansomslutningen som understiger 0,2 %. Alltså är det bara en kommun som har operationella leasingavtal som har en påverkan på balansomslutningen som överstiger 0,02 %. När de gäller kommuner som har finansiella leasingavtal och dess påverkan på balansomslutningen är den inte större. Kommunernas finansiella leasingavtal har en påverkan på balansomslutningen som understiger 0,1 %.

I tabellen nedan syns redovisningen av leasingavtal i förhållande till avtalens värde.

4.14 Redovisningen av leasingavtal i förhållande till avtalens värde.

Leasingavtal	Medelvärde operationella avtalens värde	Medelvärde finansiella avtalens värde
Operationella	18 mnkr	0 mnkr
Operationella och finansiella	41 mnkr	9 mnkr
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>23, 8 mnkr</i>	<i>9 mnkr</i>

Ett t-test av medelvärden genomfördes för att se om det finns något statistiskt signifikant samband mellan avtalens värde (beroende variabeln) och kommuners klassificering av leasingavtal (oberoende variabeln). Resultatet visade inte på något statistiskt signifikant samband mellan kommuners redovisning av leasingavtal och värdet på de operationella avtalen (p-värde 0,343).

Även ett Pearson korrelationstest genomfördes för att se om det finns något statistiskt signifikant samband mellan kommuner redovisning av leasingavtal och de operationella avtalens värde. Testet visade inte på något statistiskt signifikant samband (p-värde 0,343). Samma test genomfördes även för att se om det fanns något samband mellan kommuner som redovisar både operationella och finansiella avtal och värdet på de finansiella avtalen. Men inte heller det visade på något statistiskt signifikant samband (p-värde 0,766).

Tester genomfördes även för att se om det fanns något samband mellan kommuners balansomslutning och avtalens värde. Först genomfördes ett Pearson korrelationstest som visade på ett samband mellan kommuners värde på leasingavtal och deras totala tillgångar. P-värdet uppgick till 0,000, en signifikansnivå på 99 % nivån. Samma test genomfördes även

bland de kommuner som redovisar finansiella avtal. Men det testet visade inte på något samband. P-värdet visade 0,640

Ett test genomfördes även för att se om det fanns något samband mellan kommuners redovisning av leasingavtal och avtalens påverkan på balansomslutningen, både vad gäller finansiella och operationella avtal. Resultatet visade inte på något samband. Ett Pearson korrelationstest mellan klassificeringen av leasingavtal och de operationella avtalens påverkan på balansomslutningen gav ett p-värde på 0,564. Ett Pearson korrelationstest mellan klassificeringen av leasingavtal och de finansiella avtalens påverkan på balansomslutningen gav ett p-värde på 0,728.

Därmed går det inte att påvisa något statistiskt signifikant samband mellan kommuners redovisning av leasingavtal och värdet på leasingavtalen som kommunerna besitter. Nollhypotesen om att kommuner inte kommer att redovisa sina avtal som operationella eftersom avtalen är av obetydligt värde kan inte förkastas. Det går inte att utesluta att det beror på slumpen.

4.5.2 Prisbasbelopp

Ett sätt att mäta om avtalen är av obetydligt värde eller ej är att se till om kommunernas leasingavtal under- eller överstiger ett prisbasbelopp. Under datainsamlingen märktes det snabbt att kommunerna inte kunde uttala sig om värdet på enskilda avtal. Det av flera anledningar såsom att det inte inventerat sina avtal för sig, eller att avtalen tecknas ute på förvaltningarna vilket gör det svårt att veta vilket värde avtalen har var för sig. Men det var ingen av kommunerna som sade sig att de redovisade sina avtal beroende på huruvida de över- eller understeg ett prisbasbelopp. Men det är värt att notera att inte heller fler än tre kommuner angav att de hade en bestämd beloppsgräns för när avtalen ansågs vara av obetydligt värde eller ej, trots att 14 kommuner angav det som anledning till att klassificeringen av leasingavtal. Jag anser att det inte finns tillräckligt med svar för att genomföra några statistiska tester för att antingen förkasta eller bekräfta nollhypotesen om prisbasbelopp används som mått.

4.6 Kommunens finansiella ställning och utveckling påverkar

Den tredje hypotesdelen i studien handlar om att redovisningen av leasingavtal påverkas dels av kommunens finansiella ställning och dels av dess utveckling. Precis som tidigare är den oberoende variabeln kommuner redovisningsval, att antingen redovisa alla avtal som operationella eller redovisa både finansiella och operationella avtal. Beroende variabeln är dels kommunens finansiella ställning och dels den finansiella utvecklingen. Hypoteserna och nollhypoteserna när det gäller kommunens finansiella ställning är följande:

H3a: Kommuner med stark finansiell ställning kommer redovisa leasingavtal som finansiella

Nollhypotes: Kommuner med stark finansiell ställning kommer inte redovisa leasingavtal som finansiella

H3b: Kommuner med svag finansiell ställning kommer redovisa leasingavtal som operationella

Nollhypotes: Kommuner med stark svag ställning kommer inte redovisa leasingavtal som operationella

Som nämns i operationaliseringen finns det flera mått att använda sig av för att mäta en kommuns finansiella utveckling och ställning. Därmed har flera tester som berör finansiella områden såsom totala tillgångar, årets resultat, skuldsättningsgrad och soliditet genomförts. Först presenteras testerna som berör kommunernas finansiella ställning, sen följer testerna relaterade till den finansiella utvecklingen.

4.6.1 Finansiell ställning

Ett sätt att mäta en kommuns finansiella ställning är att se till dess totala tillgångar. I tabellen nedan syns kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till dess genomsnittliga totala tillgångar. Det är medelvärde som används för att göra jämförelser.

4.15 *Kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till dess genomsnittliga totala tillgångar.*

Leasingavtal	Medelvärde totala tillgångar	Totalt
Operationella	1 507	49
Operationella och finansiella	9 130	15
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>3 294</i>	

Ett t-test av medelvärden genomfördes för att testa om det finns ett statistiskt signifikant samband mellan en kommuns genomsnittliga totala tillgångar och redovisningen av leasingavtal. Resultatet visade på ett p-värde på 0,196, dvs. över 0,05. Därmed genomfördes ett Pearson korrelationstest för att säkerställa att ett eventuellt samband mellan en kommuns tillgångar och redovisningen av leasingavtal inte finns. Testet visar att det finns ett statistiskt signifikant samband på 95 % nivån mellan en kommuns tillgångar och dess redovisning av leasingavtal. P-värdet visade på 0,017, ett statistiskt signifikant samband på 95 % nivån. Det går dock inte utifrån testet säga mer om vad som orsakar sambandet.

Ytterligare ett sätt att mäta en kommuns finansiella ställning är att se till årets resultat. I tabellen nedan syns kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till dess genomsnittliga resultat de senaste tre åren. Det är medelvärde som används för att göra jämförelser.

Tabell 4.16 Kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till dess genomsnittliga resultat de senaste tre åren.

Leasingavtal	Medelvärde årets resultat	Totalt
Operationella	3,9 %	49
Operationella och finansiella	2,3 %	15
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>3,5 %</i>	

Ett t-test genomfördes för att se om det fanns något statistiskt signifikant samband mellan en kommuns resultat och dess redovisning av leasingavtal. Testet visade ett p-värde på 0,173 alltså inget statistiskt signifikant samband mellan årets resultat och redovisningen av leasingavtal. Även ett Pearson korrelationstest genomfördes för att se om det finns något samband mellan en kommuns resultat och redovisningen av leasingavtal. Testet visade inte på något statistiskt signifikant samband mellan en kommuns resultat och dess redovisning av leasingavtal. P-värdet visade 0,173.

En mått relaterat till en kommuns finansiella ställning är nyckeltalet soliditet. I tabellen nedan syns kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till genomsnittlig soliditetsnivå de senaste tre åren.

4.17 Kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till genomsnittlig soliditetsnivå

Leasingavtal	Medelvärde soliditet	Totalt
Operationella	44,7%	49
Operationella och finansiella	51,5%	15
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>46,3%</i>	

För att se om det finns något statistiskt signifikant samband mellan kommuners redovisning av leasingavtal och kommunens genomsnittliga soliditet genomfördes ett t-test. Testet visade på ett p-värde som översteg 0,05, nämligen 0,155, därmed kan ett statistiskt signifikant samband ej påvisas. Även Pearson korrelationstest genomfördes för att se om det finns något samband mellan en kommuns genomsnittliga soliditet under de senaste tre åren och redovisningen av leasingavtal. Testet visade inte på något statistiskt signifikant samband mellan en kommuns resultat och dess redovisning av leasingavtal. P-värdet blev 0,155

Det sista måttet på kommunens finansiella ställning är skuldsättningsgrad. I tabellen nedan syns kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till genomsnittlig skuldsättningsgrad de senaste tre åren.

4.18 Kommuners redovisning av leasingavtal i förhållande till genomsnittlig skuldsättningsgrad de senaste tre åren

Leasingavtal	Medelvärde skuldsättningsgrad	Totalt
Operationella	55,3%	49
Operationella och finansiella	51,0%	15
<i>Medelvärde i urvalet</i>	<i>54,3%</i>	

Test har även genomförts för att se om det finns några samband mellan en kommuns skuldsättningsgrad och redovisningen av leasingavtal. Ett t-test gav ett p-värde på 0,464, inget statistiskt signifikant samband. Även ett Pearsons korrelationstest har genomförts angående den totala skuldsättningsgraden för att finna eventuella samband. Men inget statistiskt signifikant samband kunde påvisas, p-värdet blev 0,464.

De test som har gjorts för att hitta ett statistiskt signifikant samband visade inte på något samband mellan kommuners redovisning av leasingavtal och deras finansiella ställning. Förutom när det gäller totala tillgångar, då kan inte nollhypotesen förkastas. Då kommer kommuner med stark finansiell ställning att redovisa avtal som finansiella och kommuner med svag finansiell ställning kommer enbart redovisa leasingavtal som operationella. Om den finansiella ställningen mäts med något av de andra måtten kan inte nollhypotesen förkastas, det går inte att utesluta att det inte beror på slumpen. Men hur ser det då ut om kommunens finansiella utveckling undersöks.

4.6.2 Finansiell utveckling

En del av den tredje hypotesen handlar om att kommuner med en viss finansiell utveckling redovisar sina leasingavtal på ett specifikt sätt. Den oberoende variabeln är som tidigare redovisningsvalet i form av klassificeringen av leasingavtal. Beroende variabeln denna gång är kommunens finansiella utveckling.

H3c: Kommuner med stark finansiell utveckling kommer redovisa leasingavtal som finansiella

Nollhypotes: Kommuner med stark finansiell utveckling kommer redovisa leasingavtal som finansiella

H3d: Kommuner med svag finansiell utveckling kommer redovisa leasingavtal som operationella

Nollhypotes: Kommuner med svag finansiell utveckling kommer redovisa leasingavtal som operationella

Kommunernas finansiella utveckling och sambandet till redovisningen av leasingavtal kommer att mätas med hjälp av samma mått som användes för att avgöra kommunernas finansiella ställning. Det är totala tillgångar, årets resultat, soliditet och skuldsättningsgrad. För att kunna göra en samlad bedömning över kommunernas finansiella utveckling under de senaste tre åren har kommunerna fördelats i grupper beroende hur deras ekonomiska utveckling sett ut.

Kommunerna har denna gång delats in i grupper beroende om dess totala tillgångar har haft en bra eller dålig utveckling. En bra utveckling av totala tillgångar har ansetts vara om de totala tillgångarna ökat under de tre åren medan en dålig utveckling har ansetts vara om tillgångarna minskat. I tabellen nedan syns förhållandet mellan kommunens utveckling av totala tillgångar och redovisningen av leasingavtal.

Tabell 4.19 Förhållandet mellan kommunens utveckling av totala tillgångar och redovisningen av leasingavtal.

Leasingavtal		Tillgångarnas utveckling		N=64 Totalt
		Bra	Dålig	
Operationella	Utgångspunkt i klassificeringen	100,0%	0,0 %	100,0%
	Utgångspunkt i totala tillgångar	79,0%	0,0 %	
Operationella och finansiella	Utgångspunkt i klassificeringen	86,7%	13,3%	100,0%
	Utgångspunkt i totala tillgångar	21,0%	100,0%	
		100,0%	100,0%	

Tabellen visar att de kommuner som endast redovisar operationella leasingavtal har haft en bra utveckling av de totala tillgångarna under de senaste tre åren (100 %). Det gäller även för de kommuner som redovisar avtal som både operationella och finansiella (86,7 %). De kommuner som haft en bra utveckling av totala tillgångar redovisar oftare avtal som operationella (79,0 % mot 21,0 %). De kommuner som haft en dålig utveckling av totala tillgångar redovisar däremot oftare avtal som både operationella och finansiella.

När variablerna ser ut på det här sättet är det inte lämpligt att göra varken t-test eller Pearson korrelationstest. Istället har χ^2 test genomförts. χ^2 test passar sig då den ena variabeln består av två värden, i detta fall hur leasingavtalen redovisas som inte kan rangordnas. Den andra variabeln, tillgångarnas utveckling består även den av två värden, men som kan rangordnas, det går att säga att det ena är bättre än det andra. Då passar sig χ^2 test för att påvisa eventuella statistiskt signifikanta samband.¹⁴⁹ Testet visade på ett statistiskt signifikant samband, p-värdet blev 0,009.

Nästa mått att se till är resultatets utveckling under de senaste tre åren. Kommunerna har denna gång delats in i grupper beroende om resultatet haft en bra eller dålig utveckling. En bra utveckling av resultatet har ansett vara om det överstiger 2 % vid två eller fler tillfällen under de senaste tre åren. En dålig utveckling av resultatet har ansett vara om det understiger 2 % vid två eller fler tillfällen under de senaste tre åren. Motiveringen bakom valet av 2 % är att det är en nivå som vanligt förekommande brukar betraktas som god ekonomisk hushållning. Ett resultat på 2 % anses vara tillräckligt för att dels uppfylla balanskravet samt att det är en resultatnivå som ger utrymme för att skattefinansiera större delen av den normala investeringsvolymen under en längre tid.¹⁵⁰ I tabellen nedan syns förhållandet mellan kommunens utveckling av resultatet och redovisningen av leasingavtal.

¹⁴⁹ Djurfeldt, G, 2010, s 147

¹⁵⁰ Donatella, P, et al, 2007, s, 14

Tabell 4.20 Förhållandet mellan kommunens utveckling av resultatet och redovisningen av leasingavtal.

Leasingavtal		Resultatets utveckling		N=64 Totalt
		Bra	Dålig	
Operationella	Utgångspunkt i klassificeringen	79,6%	20,4%	100,0%
	<i>Utgångspunkt i resultatets utveckling</i>	81,2%	62,5%	
Operationella och finansiella	Utgångspunkt i klassificeringen	60,0%	40,0%	100,0%
	<i>Utgångspunkt i resultatets utveckling</i>	18,8%	37,5%	
		100,0%	100,0%	

Tabellen visar att de som enbart redovisar operationella avtal har haft en bra resultatutveckling (79,6 %), precis som de kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal (60,0 %). De kommuner som har haft en dålig resultatutveckling redovisar till större del enbart operationella leasingavtal (62,5 %). Även de kommuner som haft en bra utveckling redovisar till större del enbart operationella leasingavtal (81,2 %). Anledningen till det kan vara att variabeln hur leasingavtal redovisas är något snedfördelad, det är fler kommuner som enbart redovisar operationella leasingavtal än både operationella och finansiella.

Ett χ^2 test genomfördes av samma anledning som ovan för att se om det finns ett statistiskt signifikant samband mellan kommuners utveckling av resultatet och kommunens redovisning av leasingavtal. Testet gav ett p-värde på 0,125, inget statistiskt signifikant samband föreligger.

Även sambandet soliditetsutvecklingen och redovisningen av leasingavtal har undersökts. Kommunerna har denna gång delats in i grupper beroende av om dess soliditet legat över 50 % två tre år eller om nivån legat under 50 % två eller tre år. Resultatet presenteras nedan.

Tabell 4.21 Förhållandet mellan kommunens soliditetsutveckling och redovisningen av leasingavtal.

Leasingavtal		Soliditetens utveckling		N=64 Totalt
		Bra	Dålig	
Operationella	Utgångspunkt i klassificeringen	38,8%	61,2%	100,0%
	<i>Utgångspunkt soliditetsutveckling</i>	67,9%	83,3%	
Operationella och finansiella	Utgångspunkt i klassificeringen	60,0%	40,0%	100,0%
	<i>Utgångspunkt soliditetsutveckling</i>	32,1%	16,7%	
		100,0%	100,0%	

De kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal har haft en bättre soliditetsutveckling under de senaste tre åren (60 %) tillskillnad från de som enbart redovisar operationella leasingavtal (38,8 %). I tabellen syns att de kommuner som haft en bra soliditetsutveckling under de senaste tre åren främst redovisar sina avtal som operationella.

Ett χ^2 test genomfördes av samma anledning som ovan för att se om det finns ett statistiskt signifikant samband mellan kommuners soliditetsutveckling och kommunens redovisning av leasingavtal. Testet gav ett p-värde på 0,147, inget statistiskt signifikant samband föreligger.

När det gäller skuldsättningsgraden som mått har kommunerna denna gång delats in i grupper beroende av om dess skuldsättningsgrad legat över 50 % två eller tre år eller om nivån legat under 50 % två eller tre år. Resultatet presenteras nedan.

Tabell 4.22 Förhållandet mellan kommunens skuldsättningsutveckling och redovisningen av leasingavtal.

Leasingavtal		Skuldsättningsutveckling		N=64 Totalt
		Bra	Dålig	
Operationella	Utgångspunkt i klassificeringen	38,8%	61,2%	100,0%
	<i>Utgångspunkt skuldsättningsutvecklingen</i>	<i>70,4%</i>	<i>81,1%</i>	
Operationella och finansiella	Utgångspunkt i klassificeringen	53,3%	46,7%	100,0%
	<i>Utgångspunkt skuldsättningsutvecklingen</i>	<i>29,6%</i>	<i>18,9%</i>	
		<i>100,0%</i>	<i>100,0%</i>	

Vad gäller skuldsättningsutveckling är det ingen större skillnad mellan de som enbart redovisar operationella leasingavtal och de som redovisar både operationella och finansiella. Återigen kan det bero på snedfördelningen i variabeln på samma grunder som diskuterades när det gällde soliditetsutvecklingen. I tabellen syns skuldsättningsutveckling i kommuner som redovisar operationella respektive finansiella leasingavtal med utgångspunkt från klassificeringen av leasingavtal. Det visar att de som enbart redovisar operationella leasingavtal oftare haft en dålig utveckling av skuldsättningen än de som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal.

Ett χ^2 test genomfördes av samma anledning som ovan för att se om det finns ett statistiskt signifikant samband mellan kommuners skuldsättningsutveckling och kommunens redovisning av leasingavtal. Testet gav ett p-värde på 0,318, inget statistiskt signifikant samband föreligger. Det är enbart när den finansiella utvecklingen mäts med totala tillgångar som det visar på ett statistiskt signifikant samband. Inte vid något av de andra måtten kan nollhypoteserna förkastas.

5. Analys

I kapitlet analyseras data som presenterats i föregående kapitel med hjälp av referensramen och analysmodellen. Analysmodellen innehåller de faktorer som anses påverka redovisningsval och som kan förklara dess förekomst.

5.1 Redovisningen påverkas av kommunens storlek

Enligt referensramen påverkas redovisningsval av storleken på redovisningsenheten.¹⁵¹ Men tester som genomfördes angående redovisningen av leasingavtal och kommuner storlek visade inte på något statistiskt signifikant samband. Nollhypoteserna kunde inte förkastas. Ett resultat som skiljer sig mot teorin. Men trots avsaknaden av ett statistiskt signifikant samband går det att se ett mönster vad gäller redovisningen av leasingavtal, som inte helt skiljer sig från teorin. Kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal är större än de kommuner som enbart redovisar operationella avtal. Stora kommuner har större ekonomiska resurser och tillgång till kompetent personal. De har tillräckligt med resurser för att anpassa sig till den institutionella förändringen som en ny lagstiftning ändå inneburit, något som krävs enligt Oliver.¹⁵²

Den kommunala redovisningen var länge oreglerad och reglerades i lagstiftningen först under 1990-talet.¹⁵³ Som ordspråket säger, det är svårt att lära en gammal hund att sitta. Efter regleringen blev det en åtstramning av den kommunala redovisningen för att skapa en mer jämförbar redovisning mellan kommuner. Något som ställde högre krav på den kommunala redovisningen och att ha en ekonomi i balans. Och det ställdes samma krav på alla kommuner, oavsett storlek. Alla kommuner skall producera en redovisning utefter samma regelverk. Det är en förutsättning för att få en användbar redovisning som ger en korrekt bild av kommuners finansiella ställning och utveckling. Men det finns också ett problem när samma krav ställs på alla kommuner, oavsett storlek. Mindre kommuner tenderar att ha mindre ekonomiska resurser men ska producera samma redovisning och följa samma rekommendationer. Och redovisningen av leasingavtal är en rekommendation som ställer ganska höga krav på kommunerna, främst ur ett tidsperspektiv då det krävs en del beräkningar. Det har denna studie och tidigare undersökningar visat på. Sen finns det säkerligen de som påstår att mindre kommuner har mindre resurser, men även bedrivit kommunal verksamhet i mindre omfattning tillskillnad från stora kommuner som bedriver en stor kommunal verksamhet och att sammanställa en redovisning därmed blir likvärdig. Och det stämmer till viss del men det innefattar främst verksamheternas redovisning samt eventuellt investeringsredovisningen. Sammanställningen av kommunens resultat- och balansräkning samt driftsredovisning, vilket Rådets rekommendationer främst reglerar, ställer dock samma krav på kommuner oavsett storlek.

¹⁵¹ Falkman, P, et al, 2008 s, 271 ff

¹⁵² Oliver, C, 1991, s, 145 ff

¹⁵³ Ds 1996:30, s, 53

Kraven som ställs på kommuner kan framtvinga redovisningsval och prioriteringar bland mindre kommuner. De har inte resurser att redovisa enligt alla rekommendationer och kanske anses rekommendation 13.1 inte vara en av dem som behöver prioriteras. Som nämntes i teorin menar Oliver att anpassning till redovisningsnormer påverkas av organisationens storlek, resurser och kapacitet för att möta krav. Finns det inte tillräckligt med resurser ökar risken att organisationen inte anpassar sig till institutionella förändringar. Det finns flertalet strategier som kan användas för att göra motstånd enligt Oliver. En av dem är att anamma delar av en rekommendation eller lag. Ytterligare en strategi att använda är en undvikande strategi och försöka dölja sin bristande överensstämmelse till regelverk. Till skillnad från den trotsiga strategin som innebär ett aktivt avsteg från institutionella krav och förändringar.¹⁵⁴ Den ökade regleringen av den kommunala redovisningen kan ha frambringat kommuner att kompromissa, anammat delar av de rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning publicerat. Den bristande informationen om redovisningen av leasingavtal som framkommit i kommunernas årsredovisningar kan vara effekter av att de försöker dölja den bristande överensstämmelsen till regelverket. Något som möjliggjorts genom avsaknaden av sanktioner.

Studien visar att stora kommuner tenderar att oftare redovisa både operationella och finansiella leasingavtal, mer i enlighet med rekommendation 13.1. Enligt teorin är det något som kan bero på att större kommuner är mer utsatta för medial granskning. Men det kan även bero på det Carpenter och DiMaggio och Powell tagit upp om deltagandet i professionella organisationer.¹⁵⁵ Stora kommuner har bättre förutsättningar att skapa en professionell grupp som skyddar sitt arbetssätt och sin profession eftersom den många gånger kan skapas på arbetsplatsen i och med storleken. Mindre kommuner kan behöva söka sig till professionella grupper utanför kommungränsen. Avsaknaden av en professionell grupp på arbetsplatsen kan försvåra för kommuner att redovisa enligt 13.1 och andra rekommendationer. Ju fler ekonomer desto större möjlighet att skapa bredare kunskaper inom organisationen. Det är svårt för en kommun med fyra till fem ekonomer att skapa kunskap om alla rekommendationer och delta på alla utbildningstillfällen och nätverksträffar till skillnad från stora kommuner som kan dela på ansvaret. En reflektion är att anledningen till att det inte skapas något institutionellt tryck är för att professionen är för stark, ekonomer gör som de alltid gjort, det vill inte ändras för att lagen gör det. Professionen är stark och skulle kunna påverka redovisningsval.

Större kommuner skall ha mer kompetens och mer resurser för att redovisa enligt gällande normering.¹⁵⁶ Resultatet från studien visar att strax en femtedel (23,4%) av kommunerna i studien angav något av följande anledningar: krångligt, klassificerat utan särskild prövning, ej värderat avtalen, eller att Lease- right klassificerar avtalen som grund för kommunens klassificering av leasingavtal. Nästan alla dessa kommuner har även ett invånarantal som understiger 40 000 invånare. Något som inte är förvånande i förhållande till referensramen. Redovisningen av leasingavtal uppfattas som krångligt bland små kommuner och det är inte

¹⁵⁴ Oliver, C, 1991, s, 145 ff

¹⁵⁵ Carpenter, V, et al 2001, s. 565 ff och DiMaggio, P, et al, 1983, s, 147 ff

¹⁵⁶ Falkman, P, et al, 2008, s, 271 ff

heller prioriterat att klassificera avtalen till skillnad från stora kommuner som inte ansett att så är fallet. Det är inget förvånansvärt resultat. Det krävs kunskap för att ta del av innehållet i lagar och rekommendationer. Och när det gäller anledningarna ovan kan det anses vara tecken på avsaknad av kunskap för att kunna följa rekommendation 13.1. Det är dock värt att notera att det inte har påvisats något statistiskt signifikant samband i denna studie mellan kommuners storlek och deras anledning till att de redovisar operationella leasingavtal, men det går att utläsa ett mönster.

När det gäller de som redovisar både operationella och finansiella avtal finns det inget direkt samband att se mellan kommunens storlek och grunden för hur de skiljer sina avtal åt. Däremot finns det ett statistiskt signifikant samband mellan de kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal och anledningen att avtalens värde avgör. Men det är en kommun som angett det som förklaring och därmed kan ingen större värdering läggas i det sambandet.

Falkman menade att kvalitén i årsredovisningen tenderar att öka med storleken på kommunen.¹⁵⁷ Något som delvis har visat sig i denna studie då informationen som framkommit i årsredovisningarna när det gäller leasingavtal har skiftat mellan kommunerna. Dock är det inte möjligt att säga att det beror på storleken då det tyvärr inte har varit ett tillräckligt stort fokus på det i samband med genomgången av årsredovisningarna. Något studien kanske borde ha fokuserat mer på nu i efterhand.

Tidigare undersökningar har visat att kommuner anser att det inte finns tillräckligt med resurser för att redovisa enligt rekommendationen. Det har inte heller funnits tillräcklig kunskap eller tid till att klassificera avtalen. Studien har visat är att det inte hänt mycket sedan dess, samma förklaringar finns fortfarande kvar. Problemet har uppmärksamrats tidigare men det har inte skett några åtgärder. Rådet för kommunal redovisning har inte gjort några ändringar av rekommendation 13.1. sedan den senaste undersökningen som skedde av årsredovisningarna 2008. Men frågan är om kommunerna vidtagit några egna åtgärder för att höja kompetensnivån? Men det svaret inryms inte i denna undersökning utan det är en fråga för fortsatt forskning.

5.2 Redovisningen påverkas av leasingavtalens värde

För att redovisningen skall vara användbar vid beslutsfattande och ansvarsutkrävande skall den uppfylla vissa kvalitetskrav. Som togs upp i teorin skall redovisningen vara relevant, begriplig (användarna måste förstå informationen), presenteras i tid och vara tillförlitlig (avbilda verkligheten på rätt sätt). Redovisningen skall fokusera på väsentliga ekonomiska händelser och informationen skall vara verifierbar.¹⁵⁸ Även Rådet för kommunal redovisning har principer som den kommunala redovisningen skall uppfylla för att följa god redovisningssed och ge en rättvisande bild av den ekonomiska ställningen och utvecklingen

¹⁵⁷ Falkman, P, et al, 2008, s, 271 ff

¹⁵⁸ Smith, D, 2006, s, 32

såsom fortlevnadsprincipen, försiktighetsprincipen och väsentlighetsprincipen.¹⁵⁹ Resultatet i studien visar att nämnda kvalitetskrav och principer kan ha en effekt på kommuners redovisningsval när det kommer till leasingavtal.

Redovisningen skall fokusera på väsentligheter, inte på i det stora hela betydelselösa förhållanden och detaljer. När det gäller klassificeringen av leasingavtal behöver leasingavtalen inte alltid ha någon större inverkan på kommuners balans- respektive resultaträkning. Något som studien bekräftar. Bland de kommuner som enbart redovisar operationella leasingavtal har avtalen en påverkan på balansomslutningen som understiger 0,2 %. Bland de kommuner som har redovisat finansiella leasingavtal har avtalen en påverkan på balansomslutningen som understiger 0,1 %. Därmed är det styrkt att leasingavtalen som kommunerna besitter inte har någon större påverkan på balansomslutningen. Om redovisningen då skall fokusera på väsentliga händelser och inte på betydelselösa förhållanden skapas en förståelse för varför kommuner gör de redovisningsval som de gör när det kommer till klassificeringen av leasingavtal. En utförlig redovisning av leasingavtal i årsredovisningen tillför i det stora hela inte mycket information som kan påverka en beslutssituation. I förhållande till att kommuner lägger fokus och resurser på att redovisa korrekta avskrivningar vilket utgör en betydligt större post för kommunerna i årsredovisningen. Det har en större påverkan på resultatet och den finansiella utvecklingen. Om årsredovisningen inte heller anses vara ett prioriterat dokument¹⁶⁰ och om det till och med uppfattas som krångligt av ekonomerna i vissa fall att redovisa enligt 13.1 är det inte konstigt om det är svårt för politikerna att förstå det. Och är då årsredovisningen inte ett prioriterat dokument och avtalen av ett lågt värde är det kanske inte konstigt om ekonomer väljer att redovisa på ett visst sätt vad gäller leasingavtal. Det är ju även helt ok att redovisa finansiella avtal som operationella med stöd av att avtalet är av obetydligt värde, det är inte att bryta mot lagen eller god redovisningssed.

Även om Pearson korrelationstestet visade på ett statistiskt signifikant samband mellan kommunernas balansomslutning och värdet på de operationella leasingavtalen har avtalen fortfarande en väldigt liten procentuell påverkan på balansomslutningen. Trots att det finns ett statistiskt signifikant samband överskuggas det av det faktum att avtalen är av obetydligt värde. Detsamma gäller även de finansiella leasingavtalen. Statistiska signifikanta samband ska inte underskattas men i det aktuella fallet är det värt att reflektera över.

När det gäller redovisningens kvalitativa egenskaper och Rådet för kommunal redovisning principer som presenterades i teorin i förhållande till redovisningen av leasingavtal och rekommendation 13.1 finns det reflektioner att göra utöver de som gjorts utefter väsentlighetsprincipen. Krasst sagt går det att säga att kommuner som endast redovisar operationella leasingavtal i alla fall uppfyller kontinuitetsprincipen, kommunerna värderar posterna i balansräkningen på ett konsekvent sätt.¹⁶¹ Nu är ju en stor del av den principen att

¹⁵⁹ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 23 ff

¹⁶⁰ Falkman, P, et al, 2008, s, 271 ff

¹⁶¹ Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 23 ff

det inte finns någon anledning att värdera tillgångarna till marknadsvärde, men anses det krångligt och svårt att klassificera och värdera avtalen blåses i alla fall inte kommunens tillgångar upp, nackdelen är dock att skulder kan gömmas.

När det gäller öppenhetsprincipen, skall kommuner välja det redovisningssätt som ger bäst information.¹⁶² Att välja att redovisa alla leasingavtal som operationella är enklare, kräver inte lika många beräkningar av nuvärden och restvärden vilket kan resultera i att bättre information presenteras om det finns en osäkerhet till kalkyler. Finns det en osäkerhet i beräkningarna kan det leda till att fel information presenteras. Vilket svaret "krångligt", "klassificerat utan särskild prövning" kan vara ett resultat på. Å andra sidan ger en redovisning av alla avtal som operationella inte den bästa informationen angående kommunens skulder som riskerar att undervärderas. En uppdelning av finansiella och operationella avtal är bättre i relation till öppenhetsprincipen eftersom alla skulder då redovisas.

Försiktighetsprincipen är en extra intressant princip när det kommer till de val som görs gällande redovisningen av leasingavtal. Förväntade skulder skall alltid redovisas.¹⁶³ En klassificering av leasingavtal som operationella, som studien påvisat att de flesta kommuner gör, innebär ju att kommunerna inte redovisar alla framtida i balansräkningen. Därför är det kanske tur att leasingavtalen visats sig vara av obetydligt värde i förhållande till kommunernas balansomslutning, för då är det inga stora framtida skulder som hamnar i skymundan. En åtskillnad mellan operationella och finansiella leasingavtal är egentligen mer i linje med försiktighetsprincipen eftersom alla skulder då redovisas. Men en omarbetning av rekommendation 13.1 som innebär att alla avtal skall redovisas som finansiella skulle ge en redovisning än mer i paritet med försiktighetsprincipen eftersom alla framtida betalningar som ett leasingavtal innefattar då skulle redovisas som en skuld.

Ytterligare en princip för kommunen att leva upp till är kontinuitetsprincipen, en jämförbar redovisning över tid med hjälp av kontinuerliga uppställningar och beräkningar.¹⁶⁴ Det är intressant i och med de som använt övergångsregeln, att avtal ingångna före 2003 får redovisas som operationella. De kommunerna har i alla fall redovisat kontinuerligt vad gäller uppställningar över åren. En misstanke finns även att det egentligen är fler som använt övergångsregeln än vad som framgår. En misstanke finns att de kommuner som inte värderat och klassificerat sina avtal redovisar på samma sätt som de gjorde innan 2003. Inventerar och värderar kommunerna inte sina avtal behöver de inte heller ändra sina uppställningar och beräkningar. Och har en kommun inte resurser att inventera och värdera sina avtal är det inte heller helt orimligt att kommunen inte heller har resurser att ändra sina uppställningar och beräkningar.

¹⁶² Rådet för kommunal redovisning, 2000, s, 23 ff

¹⁶³ Ibid

¹⁶⁴ Ibid

Objektivitetsprincipen innebär att allting i redovisningen skall vara verifierbart. Verifierbarheten är även en av de kvalitativa egenskaper som nämnts i teorin. Här finns det en förståelse för att kommuner redovisar sina avtal som operationella. Leasingavtal som är av operationell karaktär innehåller inga bedömningar i klass med leasingavtal som är av finansiell karaktär där nuvärde och eventuella restvärden skall beräknas, något som inte är verifierbart på samma sätt som vid operationella leasingavtal. Det är dock inget som borde hindra kommuner att redovisa enligt rekommendation 13.1.

Av de som enbart redovisar operationella avtal menade 21,9 % i undersökningen att avtalen är av obetydligt värde, men bara tre stycken har en bestämd gräns för vad som är obetydligt värde. Lägg även de som svarat att de har klassificerat avtalen utan särskild prövning till blir siffran 28,2 %, nästan en tredjedel. Det är även intressant att ingen kommun anger att de använder ett prisbasbelopp som gräns för när avtalen kan anses vara av obetydligt värde eftersom det är den gräns som rådet för kommunal redovisning rekommenderar. En reflektion angående den stora avsaknaden av en bestämd beloppsgräns bland kommunerna är att det är ett enkelt sätt att klassificera avtalen med stöd av texten om att finansiella avtal av obetydligt värde får klassas som operationella. Dock är det att bryta mot rekommendation och god redovisningssed genom att inte ange hur avtalen klassificerats och vilken beloppsgräns som använts. På den punkten har det verkligen inte skapats något institutionellt tryck. Men här har också rekommendationen har lämnat luckor för bedömning och redovisningsval.

I rekommendation 13.1 står det ju att avtal som uppfyller kriterierna för ett finansiellt leasingavtal får klassificeras som ett operationellt om avtalet är av obetydligt värde.¹⁶⁵ Här lämnar rekommendationen en lucka genom att inte skriva ut en beloppsgräns utan istället hänvisa till en annan rekommendation. Det finns inte heller någon procentuell gräns. Det kan bidra till de redovisningsval som förekommer när det gäller klassificeringen av leasingavtal. En tydligare beloppsgräns kan leda till att subjektiva bedömningarna minskar. Men det finns också en nackdel med en bestämd beloppsgräns eller procentuell gräns. Det har att göra med det som framkommer i inledningskapitlet, att en för reglerad redovisning varken är möjligt eller kanske ens önskvärt. Världen ändras ständigt och då måste även äldre regler anpassas till nya förhållanden. Fields et al menar att redovisningsval måste få förekomma för att kunna ge korrekt information i redovisningen. Det kräver ibland tolkning för att ge en korrekt bild av just sin verksamhet.¹⁶⁶ Samma beloppsgräns för alla kommuner kanske inte är realistiskt för vi har olika stora kommuner där en viss beloppsgräns kan utgöra en väldigt liten eller en väldigt stor del av den totala ekonomin i kommunen. Det som är väldigt obetydligt för en kommun kan vara väldigt betydligt för en annan.

Men trots alla krav som redovisningen skall uppfylla finns det, som det nämndes i teorin, restriktioner i form av informationsekonomi. Att anamma redovisningsrekommendationer och lagstiftning kan vara kostsamt.¹⁶⁷ Tillför då inte en uppdelning av leasingavtal som

¹⁶⁵ Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006

¹⁶⁶ Fields, T, et al, 2001, s, 259 ff

¹⁶⁷ Carpenter, V, 2001, s. 565-596

operationella och finansiella att bättre beslut fattas på grund av bättre beslutsunderlag, vilket det inte gör i det aktuella fallet eftersom avtalen är av obetydligt värde, överstiger kostnaderna för uppdelningen av leasingavtal som operationella och finansiella, intäkterna i form av ett bättre beslutsunderlag. Användarna av den kommunala redovisningen kan ändå anses få sitt informationsbehov tillgodosett eftersom avtalen har låg påverkan. Det blir fortfarande ett relevant beslutsunderlag. Studien har även visat att redovisningsval kan vara förenligt med de principer och krav som ställs på redovisningen.

5.3 Redovisningen påverkas av kommunernas finansiella ställning och utveckling

Den tredje delen av referensramen handlar om kommuners finansiella ställning och utveckling. Resultatet visade på visst statistiskt signifikant samband, men även på flera tendenser.

Studien visar att kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal har högre totala tillgångar än de som enbart redovisar operationella leasingavtal. Det finns ett statistiskt signifikant samband som visar att kommuner med stark finansiell ställning, mätt i form av totala tillgångar, kommer redovisa leasingavtal som finansiella i enhetlighet med hypotesen och kommuner med svag finansiell ställning när det gäller totala tillgångar kommer redovisa avtal som operationella. Det finns även ett statistiskt signifikant samband vad gäller redovisningsval och utvecklingen av kommunens totala tillgångar. De som redovisar enbart operationella leasingavtal har haft en bra utveckling av sina totala tillgångar under de senaste tre åren (100 %). Det har även de som redovisar både operationella och finansiella, dock inte i lika hög utsträckning (86,7 %). Då innebär ändå redovisning av finansiella leasingavtal en ökning av de totala tillgångarna. Ett sätt att öka sina totala tillgångar, men även sin skuldsättningsgrad.

När årets resultat användes som mått på kommunens finansiella ställning och utveckling visade det inte på något statistiskt signifikant samband. Men det visar vissa tendenser. De kommuner som endast redovisar operationella leasingavtal har ett högre resultat än de som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal. Dock hamnar medelvärdet i de båda fallen över det som anses utgöra god ekonomisk hushållning. Det kan tolkas som att kommuner redovisar både operationella och finansiella leasingavtal för att trycka ner sitt resultat. Redovisningen av avtal som både operationella och finansiella ger ju ett lägre resultat, på grund av avskrivningar och högre räntekostnader, i alla fall till en början. Men det är inga större skillnader mellan kommunerna oavsett hur de har redovisat sina avtal. Vad gäller resultatets utveckling under de senaste tre åren visar resultatet att de som enbart redovisar operationella avtal oftare har haft en bra utveckling av resultatet (79,6 %) tillskillnad de som redovisar både operationella och finansiella (60 %). Dock tenderar de som endast redovisar operationella leasingavtal att oftare ha haft en dålig utveckling av årets resultat de senaste tre åren, det vill säga oftare ett resultat som understiger 2 %. Men det

påverkas till stor del av att variabeln är snedfördelad. Men det kan ses som ett sätt att redovisning av leasingavtal används för att inte redovisa ett för dåligt resultat, ett sätt att trycka upp resultatet.

När det gäller kommuners redovisning av leasingavtal och sambandet mellan kommuners soliditetsnivå fanns inget statistiskt signifikant samband. Kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal har dock oftare en soliditet över 50 %, vilket anses vara en bra finansiell ställning än de som endast redovisar operationella leasingavtal. Och soliditeten är ju ett nyckeltal som påverkas ganska mycket av redovisningen av leasingavtal. Här har ju kommuner haft möjlighet att redovisa finansiella leasingavtal och ändå bibehålla en bra soliditet. Precis samma mönster som i den finansiella ställningen märks om kommunens soliditetsutveckling studeras. De som redovisar både operationella och finansiella avtal har oftare under de tre senaste åren haft en soliditet som överstiger 50 %. De som redovisar enbart operationella har haft en något sämre. De som redovisar både finansiella och operationella leasingavtal kan använda redovisningen som ett sätt att trycka ner sin soliditetsnivå och därmed visa på en inte lika stabil finansiell ställning och utveckling. Därmed undviks diskussioner om skattesänkningar. Men de dumpar inte nivån mer än att den fortfarande visar på att kommunen har en bra finansiell ställning och utveckling.

Inte heller påvisades något statistiskt signifikant samband mellan kommuners redovisningsval och skuldsättningsgrad. De kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal tenderar att oftare ha en lägre skuldsättningsgrad till skillnad från de som redovisar enbart operationella. Och det är intressant i förhållande till teorin. De kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal är de kommuner som har möjlighet att hantera en högre skuldsättningsgrad som redovisningen av leasingavtal innebär eftersom de ändå får en lägre skuldsättningsgrad än de som endast redovisar operationella leasingavtal. De kommuner som redovisar operationella avtal har oftare redan en skuldsättningsgrad som överstiger 50 % och håller den nere genom att inte redovisa leasingavtal som finansiella. Kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal har även oftare en skuldsättningsgrads utveckling under de senaste tre åren.

En djupare analys av de tre nyckeltalen resultat, soliditet och skuldsättningsgrad visar tendenser på att de kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal oftare har en bättre samlad finansiell ställning, om hänsyn tas till alla nyckeltal samtidigt. Samma tendenser syns när det gäller den samlade bedömningen över kommunernas finansiella utveckling. Leasingavtal, beroende hur de redovisas har inverkan på totala tillgångar, årets resultat, soliditet och skuldsättningsgrad, det visades i det inledande kapitlet men även i bilaga 1. Nu i efterhand visar resultatet tendenser på att de kommuner som kan anses ha en stark finansiell ställning och utveckling även är de kommuner som redovisar både operationella och finansiella leasingavtal. Dessa kommuner har en stark finansiell ställning och utveckling trots att de har redovisat finansiella leasingavtal som dumpat soliditetsnivån och höjt skuldsättningsgraden. De kommuner som har en sämre finansiell ställning och utveckling redovisar endast operationella avtal och har trots det en sämre ställning än de som

även redovisar finansiella avtal. Kommunerna har därmed möjlighet att dumpa kostnader och ändå redovisa ett önskvärt resultat. Vad gäller de kommuner som enbart redovisar operationella leasingavtal är det svårare att avgöra om redovisningen används för att dumpa kostnader eftersom det ändå går dåligt eller om kommunen försöker göra redovisningsval som leder till att underskottet inte blir större än nödvändigt. Kanske skulle de mått som använts beräknats exklusive leasingavtalen för att ge en bild av kommunernas finansiella utveckling och ställning oberoende av hur de ha redovisat sina leasingavtal. Men det hade inte lett till i ett annat resultat eftersom de kommuner med en bra finansiell ställning, trots att de redovisar både finansiella och operationella leasingavtal, då hade fått en än bättre ställning. Samtidigt som de som endast redovisar operationella hade fått en bättre ekonomisk ställning, dock inte så pass mycket att de hade fått en bättre finansiell ställning än de som redovisar både operationella och finansiella. Det hade inte heller gett några större skillnader i studiens resultat på grund av avtalens låga värde.

I teorin nämndes att kommuninvånarna har ett svagt intresse för informationen i årsredovisningen, jämfört med inom den privata sektorn. Därmed har inte heller agenten något större intresse av att ta del av reformer på området redovisning. Något som påverkar redovisningen enligt Falkman och Tagesson.¹⁶⁸ Men det är värt att nämna att årsredovisningen i mångt och mycket är en produkt skapad av tjänstemän. Det är tjänstemännen som kan förväntas ha de kunskaper som krävs för att sammanställa en redovisning i samstämmighet med rekommendationer och lagstiftning. Det är för mycket att begära det av fritidspolitiker. Det har också visat sig i studien eftersom ingen av respondenterna svarade att det var politikerna som avgjorde hur avtalen skulle klassificeras. Sen finns det ett problem å andra sidan att politiker fattar beslut utan att tänka på årsredovisningen som sedan ställer till problem för ekonomerna som ska sammanställa redovisningen. Beslutas det ute i nämnderna att maskiner skall leasas och ett avtal tecknas utan att tänka på effekter på redovisningen hamnar problemet på tjänstemännens bord när de ska producera en årsredovisning som innebär att kommunen uppnår de finansiella mål som fullmäktige beslutat om. För att modifiera teorin om principalen och agenten, när det kommer till kommuners årsredovisning, kan politikerna istället anses vara principalen och tjänstemännen anses utgöra agenterna. Agenten, tjänstemännen, väljer rekommendationer att redovisa utefter framförallt utefter den tid de har eller det resultat de vill påvisa.

¹⁶⁸ Falkman, P, et al, 2008, s, 271 ff

6. Slutsats och reflektioner

I det avslutande kapitlet presenteras de slutsatser studien genererat samt personliga reflektioner och förslag på fortsatt forskning när det gäller den kommunala redovisningen.

6.1 Slutsats

Syftet med studien var förklara vad det är som påverkar kommuners redovisningsval. Studien avsåg att skapa en uppfattning om vilka faktorer som leder till att kommuners redovisning skiljer sig, dels från allmänna rekommendationer och dels från varandra. Genom att studera kommuners redovisning av leasingavtal avsåg jag att bidra till en ökad kunskap kring vad det är som påverkar kommuners redovisningsval.

Studien har visat att redovisningsval påverkas av kommuners finansiella ställning och utveckling när det kommer till totala tillgångar. Men det har även påvisats att valet av hur leasingavtal redovisas har en marginell påverkan på kommunens resultat och finansiella ställning. Kommuner kan använda flera metoder för att presentera ett visst resultat, utöver redovisningen av leasingavtal. Och kanske är inte leasingavtal då den bästa metoden för att presentera ett visst resultat. Kanske finns det andra rekommendationer som lämnar utrymme för att påverka resultatet än mer, till exempel rekommendationen om avskrivningar. Det faktum att avtalen har låg inverkan på kommunens balansomslutning medför att leasingavtal kanske inte är det mest effektiva sättet att styra ett resultat på. De redovisningsval som görs i samband med redovisningen av leasingavtal ger en liten effekt på nyckeltal eller resultatet att det nästan inte märks. Varken om målet är att dumpa kostnader eller lyfta ett resultat över balanskravet. Redovisningsval förekommer för att påverka ett visst resultat. Men studien visar mer på att rekommendation 13.1 kanske inte är den rekommendation där tolkningar och bedömningar görs för att styra ett visst resultat. Det är svårt att hävda att redovisningsval görs för att påverka den finansiella ställningen, även om tester har visat på ett visst samband. Det är nog snarare ett falskt samband eftersom olika tester som gjorts resulterat i statistiska signifikanta samband och inte. Det är nog mer än fråga om tid och prioriteringar.

Det har påvisats tendenser att redovisningsval påverkas av kommuners storlek, speciellt när det gäller följsamhet till redovisningsnormering, men inget statistiskt signifikant samband. Studien har även visat på fortsatt avsaknad av institutionellt tryck. Undersökningen har visat att det inte har hänt mycket sen Rådets senaste undersökning av 2008 års årsredovisningar. Kommuner gör fortfarande bedömningar och tolkningar av rekommendationer utefter vad som passar dem själva. En förklaring till det skulle just kunna vara avsaknaden av något institutionellt tryck som fortfarande uteblir. Kommunerna ändrar inte sitt sätt att redovisa.

Flera av de faktorer som anses påverka redovisningsval har inte kunnat påvisas i studien. Redovisningsval framkallas av ett opportunistiskt beteende, det drivs av ett egenintresse. Och kanske var fallet redovisningen av leasingavtal inte ett bra sätt att förklara det opportunistiska

beteendet. Inte med tanke på avtalens ringa värde. Men studien har visat att redovisningsval förekommer. Kommuner gör fortfarande tolkningar och bedömningar av rekommendationer. Hade någon av Rådets andra rekommendationer studerats kanske det hade resulterat i en annan slutsats. Det diskuteras mer i personliga reflektioner och frågor för fortsatt forskning. Även en totalundersökning kanske hade resulterat i en annan slutsats.

6.2 Personliga reflektioner och frågor för fortsatt forskning

Flera intressanta aspekter har uppstått under studiens gång men som inte varit möjligt att studera närmare eftersom det inte faller inom studiens syfte och frågeställning. En fråga för fortsatt forskning är hur det kommer sig att den reglering av den kommunala redovisningen som skedde i och med lagen om kommunal redovisning trädde i kraft inte har skapat något institutionellt tryck. En studie angående hur det kommer sig att kommuner fortfarande agerar på eget bevåg, trots att det finns rekommendationer som skall följas för att anses redovisa enligt god redovisningssed, hade varit till hjälp för att kunna öka rekommendationernas relevans.

När det gäller fortsatt forskning relaterad till redovisning av leasingavtal finns det kunskapsluckor att fylla som denna studie inte haft möjlighet till. Den privata sektorn hade tidigare en redovisning av leasingavtal som till mångt och mycket likande rekommendation 13.1 med en uppdelning av operationella och finansiella avtal. Det är nu en regel under omarbetning om den inte redan blivit genomförd. Förslaget innebär att företag skall redovisa alla leasingavtal som finansiella. Eftersom den kommunala redovisningen till viss del följer den privata redovisningen är det inget otänkbart scenario även för den offentliga sektorn så småningom. Det som då skulle behövas är en genomarbetad konsekvensanalys. Vilka effekter skulle det få för den kommunala redovisningen. Vilket inte varit möjligt i denna studie. Men för att minska valfriheten kanske det krävs en omarbetning av rekommendationer för att undvika tolkningar och bedömningar.

Det kan även vara bra att studera revisionsfirmornas roll när det gäller följsamheten till den redovisningslagstiftning som finns. Revisionsfirmorna tillsammans med de förtroendevalda revisorerna har ett stort ansvar för att kommuner redovisar enligt gällande lagstiftning och god redovisningssed. Men det har inte i denna studie varit möjligt att inta revisionens syn på den ibland bristfälliga följsamheten och de redovisningsval som förekommer i form av bedömningar och tolkningar. Kan det rent av vara att bristfällig revisionen är en faktor som framkallar redovisningsval?

Ännu en sak som hade varit intressant att studera är avsaknaden av sanktioner och dess inverkan på den kommunala redovisningen. Kommuner riskerar idag inte att drabbas av böter eller några andra ekonomiska konsekvenser om det inte redovisar enligt gällande normering. Något som skulle kunna medföra att följsamheten till regelverk och rekommendationer kan öka. Men för att veta det krävs en närmare studie angående kommuner syn på avsaknandet av sanktioner.

Ett problem som uppmärksammats under studien är att det upplevs som om kommuner systematiskt tecknar treårs avtal för att undvika en krånglig redovisning. Det är satt i system som ett sätt att komma runt redovisningen som krävs enligt 13.1. Det systematiska tecknandet av tre års avtal är ju förenligt med rekommendationen men det var nog inte Rådets intentioner. Det kan vara något att studera.

Källförteckning

Tryckta källor

- Anthony, R, *Games government accountants play*, Harvard business review, 1985
- Brorström, B, Eriksson, O, Haglund, A, *Kommunal redovisningslag, beskrivning och tolkning*, Lund, Studentlitteratur, 2008
- Brorström, B, Donatella, P, Petersson, H, *Allt om kommuner årsredovisning*, Studentlitteratur, Lund, 2007
- Brorström, B, Haglund, A, Solli, R, *Förvaltningsekonomi*, Studentlitteratur, Lund, 2005
- Bryman, A, *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber, Malmö, 2008
- Carpenter, V, Feroz, E, *Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*, Accounting, organizations and society, issue 26, 2001
- Deegan, C, Unerman, J, *Financial accounting theory*, McGraw-Hill Education, London, 2006
- DiMaggio, P, Powell, W, *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, America sociological review, Vol 48, No 2, 1983
- Djurfeldt, G, Larsson, R, Stjärnhagen, O, *Statistisk verktygslåda 1, samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder, andra upplagan*, 2010
- Donatella, P, Petersson, H, Brorström, B, *Bristfälliga budgetdokument, om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning*, KFi- rapport 86, 2007
- Esaiasson, P, et al. *Metodpraktikan*, Nordstedts juridik, Stockholm 2007
- Eliasson A, *Kvantitativ metod från början*, Studentlitteratur, Lund, 2010
- Falkman, P, *Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering*, 2004
- Falkman, P, *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund, 2005

- Falkman, P, Tagesson, T, *Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting*, Scandinavian Journal of Management, Volume 24, Issue 3, 2008
- Fields, T, Lys, T, Vincent, L, *Empirical research on accounting choice*, Journal of accounting and economics 31, 2001
- Hagerman, R, Zmijewski M, *Some economic determinants of accounting choice policy*, Journal of accounting and economics 1, 1979
- Haglund, A, Dags att avskaffa balanskravet, Debattartikel, Dagens samhälle nr 1/11 publicerad 12/1 2011
- Holthausen, R, Leftwich, R, The economic consequences of accounting choice, Journal of accounting and economics 5, 1983
- Lind, H, Lundström, S *Owning vs leasing of real properties in the Swedish public sector*, Journal of Corporate Real Estate. Vol 12, No 3 2010
- Oliver, C, *Strategic responses to institutional processes*, The academy of management review, Vol 16, issue 1, Jan 1991
- Rådet för kommunal redovisning, *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning. En idéskrift om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*, 2000
- Rådet för kommunal redovisning, rekommendationer och informationer t o m 2009, 2010
- Rådet för kommunal redovisning, *Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting*, 2007
- Rådet för kommunal redovisning, *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*, 2009
- Rådet för kommunal redovisning, rekommendation nr 13.1, Redovisning av hyres-/leasingavtal, 2006
- Rådet för kommunal redovisning, *information, korttidsinventarier och inventarier av mindre värde*, 2009
- Smith, D, *Redovisningens språk*, (tredje upplagan) Studentlitteratur, 2006

Stalebrink, O, *An investigation of discretionary accruals and surplus deficit management: evidence from Swedish municipalities*, *Financial Accountability & Management*, 23(4), November 2007, s, 442 ff

Svenska kommunförbundet, *Redovisning av leasingavtal för kommuner och landsting – en praktisk vägledning*. 2004, s, 1 ff

Zimmerman, J, *The municipal accounting maze: an analysis of political incentives*, *Journal of Accounting Research*, Vol 15, 1977

Watts, R, Zimmerman, J, *Towards a positive theory of determinations of accounting standards*, *The Accounting Review*, vol 53, nr 1, 1978, s, 112 ff

Offentliga tryck

Direktiv 2010:29. *Att främja en stabil kommunal verksamhet över konjunkturcykeln*. Stockholm Finansdepartementet s, 2

Ds 1996:30 *Kommunal redovisning*. Stockholm, Inrikesdepartementet, s, 49 ff

Ds 1995:57, *Kommunal ekonomi i balans*, Fritze, Stockholm, s, 40 ff

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

Kommunallagen (1991:900)

Elektroniska källor

Kinwall, M, *Balanskravet kan bli bättre*, publicerad 21 januari 2011, hämtad 31 april 2011 från, http://www.skl.se/press/debattartiklar/balanskravet_kan_bli_bättre

http://www.scb.se/Pages/TableAndChart_33883.aspx, senast publicerad 2 januari 2012.

Övriga

Finansmarknadsstatistik, Enheten för Betalningsbalans- och Finansmarknadsstatistik, SCB, maj 2010, juni 2011

Bilaga 1

Leasing – ett exempel

Följande exempel är en beskrivning av hur redovisning av leasingavtal bör se ut hos en leasetagare. Exemplet baseras på Smith.¹⁶⁹ Exemplet visar hur redovisningen bör vara ordnad om ett leasingavtal klassas som operationellt eller finansiellt. Exemplet är förenklat och ingen hänsyn tas till bedömningen huruvida ett avtal ska klassificeras som operationellt eller finansiellt. Syftet med exemplet är belysa de bokföringsmässiga skillnaderna mellan operationella och finansiella avtal.

Redovisningen av finansiella leasingavtal kommer att belysas med ett exempel. Kommunen hyr en tillgång som de kommer att utnyttja under tillgångens hela ekonomiska livslängd och står själva för eventuella driftskostnader. I exemplet utgör summan för mark en påhittad siffra.

Tillgångens ekonomiska livslängd: 5 år

Leasingavgifter (betalas årsvis i förskott): 1 000 kr

Tillgångens restvärde: 0 kr

Vid avtalsperiodens början redovisas maskinen eller lokalen som kommunen leasar som en tillgång i balansräkningen. Eftersom kontraktet ej går att säga upp redovisas framtida leasingavgifter som en skuld i balansräkningen. Enligt rekommendation 13.1 redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgifterna om Det är lägre. Vid beräkning av nuvärdet skall leasingavtalets implicita ränta användas som denna är känd, i annat fall används leasetagarens marginella låneränta. Nuvärdet används för att ta reda på värdet av en krona som utfaller om n år vid en räntesats på r %. Nuvärdet är vad den framtida skulden är värd idag. Därmed måste hänsyn tas till ränta. Om kommunen som diskonteringsränta använder sig av samma ränta, 7 %, som de skulle ha fått betala om de istället tagit ett banklån för att förvärva tillgången blir nuvärdet av leasingavgifterna följande:

$$1\,000 \text{ (hyra)} * 4,1002 \text{ (nusumfaktör för 5 år vid räntan 7 \%)} = 4\,100 \text{ kr}$$

Nuvärdet av minimileaseavgifterna blir därmed: 4 100 kr.

¹⁶⁹ Smith, D, 2006, s, 267 ff

Effekterna på balansräkningen vid avtalsperiodens början blir därmed:

Balansräkning	
Tillgångar	
Anläggningstillgångar	4 100 kr
Eget kapital + skulder	
Skulder	4 100 kr

Sett över hela leasingperioden kommer skulden i redovisningen att se ut enligt följande:

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Leasingskuld 1/1	4 100	3 387	2 624	1 808	935
Leasingavgift	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Ränta	287	237	184	127	65
Amortering	713	763	816	873	935
Leasingskuld 31/12	3 387	2 624	1 808	935	0

Leasingavgiften som skall betalas årligen kan antas bestå av en räntedel och en amorteringsdel. Räntedelen beräknas genom att multiplicera den ingående leasingskulden med en räntesats på 7 %. Amorteringen är att betrakta som en avbetalning på den framtida förpliktelsen att betala leasingavgifter. Balansräkningen kommer att se ut enligt följande:

BR	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Tillgångar					
Mark	1000	1000	1000	1000	1000
Leasingavtal	4100	3280	2460	1640	820
Avskrivningar	-820	-820	-820	-820	-820
Kassa	-1000	-1000	-1000	-1000	-1000
Banktillgodohavanden	2500	3000	3500	4000	4500
Summa tillgångar	5780	5460	5140	4820	4500
Eget kapital och skulder					
Eget kapital	1000	1393	1836	2332	2885
Årets resultat	393	443	496	553	615
Långfristiga skulder	3387	2624	1808	935	0
Kortfristiga skulder	1000	1000	1000	1000	1000
Summa eget kapital och skulder	5780	5460	5140	4820	4500

Effekterna i kommunens resultaträkning år 1 kommer att se ut enligt följande:

Avskrivningar: -820 (vid linjär avskrivning, lika stor summa skrivs av varje år)
Räntekostnader: -287 kr

RR	Ar 1	Ar 2	Ar 3	Ar 4	Ar 5
Rörelsens intäkter	1500	1500	1500	1500	1500
Avskrivningar	-820	-820	-820	-820	-820
Räntekostnader	-287	-237	-184	-127	-65
Årets resultat	393	443	496	553	615

Förändringen av banktillgodohavanden kommer från kassaflödesanalysen

Årets resultat	393	443	496	553	615
avsk	820	820	820	820	820
Förändring av långfristiga fordringar	-713	-763	-816	-873	-935
	500	500	500	500	500

Summan av periodens avskrivningar och räntekostnader är endast undantagsvis samma belopp som periodens leasingbetalningar. Därmed är det inte enligt Rådet för kommunal redovisning korrekt att redovisa leasingbetalningar som periodens kostnad i resultaträkningen.

När det gäller operationella leasingavtal skaffar sig kommunen de facto en tillgång och en skuld, men det redovisas inte i balansräkningen, utan enbart i resultaträkningen. Varken skulder eller tillgångar kommer alltså att påverkas. Om samma avtal som i exemplet ovan istället skulle klassificeras som ett operationellt avtal skulle redovisningen se ut enligt följande:

Förändringen av banktillgodohavanden kommer från kommunen kassaflödesanalysen, även nämnd finansieringsanalysen som visar förändringen av kommunens likvida medel. I detta förenklade exempel utgör årets resultat, 500, den enda posten i finansieringsanalysen och utgör därmed ökningen i banktillgodohavanden.

RR	Ar 1	Ar 2	Ar 3	Ar 4	Ar 5
Rörelsens intäkter	1500	1500	1500	1500	1500
Hyreskostnad	-1000	-1000	-1000	-1000	-1000
Årets resultat	500	500	500	500	500

BR	Ar 1	Ar 2	Ar 3	Ar 4	Ar 5
Tillgångar					
Mark	1000	1000	1000	1000	1000
Kassa	-1000	-1000	-1000	-1000	-1000
Banktillgodohavanden	2500	3000	3500	4000	4500
Summa tillgångar	2500	3000	3500	4000	4500
Eget kapital och skulder					
Eget kapital	1000	1500	2000	2500	3000
Årets resultat	500	500	500	500	500
Kortfristiga skulder	1000	1000	1000	1000	1000
Summa eget kapital och skulder	2500	3000	3500	4000	4500

Leasing och nyckeltal

Följande räkneexempel avser att visa de effekter på nyckeltal som uppstår om ett avtal klassificeras som operationellt eller finansiellt för leasetagaren. När en finansiell bedömning skall göras av en kommun kan RK-modellen användas. Syftet med RK-modellen är att kunna identifiera eventuella problem en kommun och därigenom klargöra huruvida kommunen kan anses ha god ekonomisk hushållning eller ej. Följande finansiella aspekter anses då vara av vikt: det finansiella resultatet, kapacitetsutvecklingen, eventuella riskförhållanden och kontrollen över den finansiella utvecklingen. Inom alla dessa aspekter finns flera finansiella nyckeltal vars uppgift är att belysa ställningen och utvecklingen inom den analyserade aspekten. Jag har valt att visa effekterna på två nyckeltal, soliditet och skuldsättningsgrad. Soliditet är ett nyckeltal som används för att belysa en kommuns kapacitet. Måttet soliditet speglar förhållandet mellan kommunen egna kapital i förhållande till tillgångsmassan.¹⁷⁰

	Finansiell Soliditet	Operationell Soliditet
År 1	24,10%	60,00%
År 2	33,63%	66,67%
År 3	45,37%	71,43%
År 4	59,85%	75,00%
År 5	77,78%	77,78%

Soliditet = Eget kapital/Totala tillgångar

Leasingavtal som klassificeras som finansiella kommer att påverka kommunen soliditet negativt. Mest märkbar blir förändring det första året för att sedan minska successivt. Förklaringen är skulden som redovisas i balansräkningen som sedan minskar varje år i och med amorteringar vilket gör att soliditeten ökar successivt. När det gäller operationella avtal aktiveras inte skulden i balansräkningen vilket leder till bättre soliditet.

Skuldsättningsgrad är ett mått på den del av tillgångarna som har finansierats med främmande kapital. Måttet kan delas upp i långfristig skuldsättningsgrad och kortfristig skuldsättningsgrad. Skuldsättningsgraden används för att belysa kommunens lång- respektive kortsiktiga betalningsberedskap. Ökar den kortfristiga skuldsättningen påverkas likviditeten negativt eftersom den kortsiktiga betalningsberedskapen försämras.¹⁷¹

Skuldsättningsgrad = Totala skulder + avsättningar/Totala tillgångar

¹⁷⁰ Brorström, B et al, 2005, s. 114

¹⁷¹ Ibid

	Finansiell Skuldsättningsgrad	Operationell Skuldsättningsgrad
Ar 1	75,90%	0,00%
Ar 2	66,37%	0,00%
Ar 3	54,63%	0,00%
Ar 4	40,15%	0,00%
Ar 5	22,22%	0,00%

Ur tabellen går det att utläsa den påverkan som det finansiella avtalet har på kommunens skuldsättningsgrad till skillnad från ett operationellt avtal som inte har någon inverkan på skuldsättningsgraden.

Bilaga 2

Kommun:

Intervjuerna inleds med en presentation av mig själv och mina studier på Förvaltningshögskolan. Sedan presenterar jag ämnet för min magisteruppsats och ber att få ställa några frågor.

1. Har er kommun tecknat några leasingavtal under räkenskapsåren 2008-2010?

JA..... (0) NEJ..... (1)

2. Har er kommun redovisat några avtal som operationella under 2008-2010?

JA.....(0) NEJ..... (1)

3. Till vilket värde uppgår de leasingavtal som er kommun har redovisat som operationella?

.....
.....

5. Har er kommun redovisat några avtal som finansiella 2008-2010?

JA..... (0) NEJ.....(1)

6. Om ja, Till vilket värde uppgår de leasingavtal som er kommun har redovisat som finansiella? (Nuvärdet av minimileaseavgifterna när avtalet ingicks)

.....
.....

7. Vid nej, Vad är anledningen till att er kommun inte har redovisat några avtal som finansiella?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

8. Har er kommun några finansiella leasingavtal som redovisats som operationella med stöd av att de är av obetydligt värde?

JA.....(0) NEJ.....(1)

9. Om ja, Om vad uppgår denna gräns till? _____

Vi har ingen gräns(0)

10. Något mer du vill tillägga? (Öppen fråga)

.....
.....
.....