

Masteruppsats i offentlig förvaltning VT13

Tema: Förvaltningsekonomi

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Björn Jägesten

Handledare: Pierre Donatella

Examinator: Osvaldo Salas

Eldsjälarnas återkomst

Om varför kommunala redovisningsval som avviker från regleringen i vissa fall får konsekvenser när mycket talar för att de skall passera obemärkt förbi



GÖTEBORGS UNIVERSITET

Förord

Det har nu gått närmare fem och ett halvt år sedan jag påbörjade mina universitetsstudier. Efter några strökurser på Handelshögskolan och Statsvetenskapliga institutionen tog jag hösten 2008 steget in på Förvaltningshögskolan och kandidatprogrammet i offentlig förvaltning. Kandidatprogrammets breda fokus på den gemensamma sektorns särart erbjöd en stabil kunskapsgrund inför specialiseringen under termin 6 och fortsatta ekonomistudier på masternivå. Det har varit en lärorik, utvecklande och inte sällan utmanande studietid. Jag kommer att minnas de intressanta föreläsningarna, tyngden från böckerna i väskan efter otaliga besök på KTB, de långa nätternas kaffekoppar och tentaplugg, läsesalarnas tystnad och grupprummens livliga diskussioner, stressen inför inlämningstider som kröp närmare och firanden tillsammans med klasskamrater när vi hann lämna in i tid.

Arbetet med masteruppsatsen har varit en fascinerande process av lärande, omprövningar och nya insikter. Den offentliga förvaltningens skiftande förutsättningar och komplexa uppdrag ställer höga krav på ändamålsenliga organisationsformer och beslut. Redovisningens funktion som underlag för ansvarsutkrävande och effektiv resursallokering spelar således en viktig roll i strävandet efter centrala mål som demokrati, rättssäkerhet och effektivitet. Nu är masteruppsatsen klar och jag vill passa på att tacka ett antal personer. Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare Pierre Donatella på Kommunforskning i Västsverige. Med gedigna kunskaper och stort engagemang har Pierre varit ett ovärderligt stöd i uppsatsskrivandet. Jag vill också tacka min far Martin Jägesten och min chef Hans Kjellstenius för korrekturläsning och goda råd. Som vanligt skall dock de brister som ändå kan finnas i följande uppsats givetvis belasta undertecknad och ingen annan.

Sist men inte minst vill jag tacka min lilla familj, fina Hanna och Elma. Ni har gett mig glädje och kraft att ta mig igenom den här resan.

Gråbo, 28 maj 2013

Björn Jägesten

Sammanfattning

Bakgrund och problembeskrivning

Trots en på senare tid ökad reglering karaktäriseras den kommunala redovisningens praxis av omfattande avsteg från principer, rekommendationer och lagstiftning. Det juridiska regelverk som kringgärdar området innehåller ett antal mekanismer som kan aktiveras när avsteg uppdagas. De potentiella konsekvenserna är dock förknippade med ett antal problematiska egenskaper som kan härledas till den kommunala särarten och uteblivna sanktioner mot avvikelser från regleringen är mer regel än undantag.

Syfte

Syftet med studien är att finna förklaringar till varför kommunala redovisningsval, som påtagligt avviker från regleringen, i vissa fall får konsekvenser när mycket talar för att de skall passera obemärkt förbi.

Teoretisk referensram

Referensramen byggs upp med hjälp av ekonomisk och institutionell teori. Kapitlet avslutas med sammansättningen av en kommunal principal-agent-kedja som omsluts av två institutionella lager.

Design och metod

I metodkapitlet väljs två kommuner ut på grundval av skillnader i förekomsten av reaktioner mot avsteg från regleringen. Detta öppnar för en jämförande fallstudiedesign med ambitionen att synliggöra de faktorer som driver fram olika typer av konsekvenser. Kommunernas egenskaper synliggörs med hjälp av dokumentstudier och forskningsintervjuer.

Slutsatser

I båda fallen ledde olika typer av reaktioner fram till att kommunerna valde att genomföra rättningar i redovisningen. Samtidigt präglas kommunerna av en rad intressanta skillnader. Skillnaderna och likheterna lägger grunden för studiens slutsatser om betydelsen av politiskt tryck, fungerande revision och eldsjälär.

Nyckelord

Kommunala redovisningsval, earnings management, sanktionsmöjligheter, politiskt tryck, revision, eldsjälär

Innehåll

Förord	1
Sammanfattning	2
Nyckelord	2
Figurförteckning	6
Förkortningar	6
1. Inledning	7
1.1 Kommunal redovisning i ljuset av historien	7
1.2 Från kassaflöden till bokföringsmässiga grunder	8
1.3 Regleringen skärps	9
1.3.1 En ny kommunallag	9
1.3.2 En kommunal redovisningslag	9
1.3.3 Inrättandet av ett normgivande organ	10
1.4 Varierande praxis trots skärpt regelverk	11
1.4.1 Redovisningens underliggande ekvation	11
1.4.2 Omfattande avvikelser från RKR:s rekommendationer	12
1.4.3 Godtyckliga periodiseringar	13
1.4.4 Avsättningar för manipulation av årets resultat	13
1.4.5 Redovisningsval och avstegens bakomliggande incitament	14
1.5 Möjliga konsekvenser vid avsteg från regleringen	15
1.5.1 Möjligheten att inte bevilja ansvarsfrihet	15
1.5.2 Möjligheten att inte fastställa årsredovisningen	16
1.5.3 Möjligheten att rikta anmärkningar	16
1.5.4 Möjligheten att laglighetspröva	16
1.6 Problemdiskussion	17
1.6.1 Hög toleransnivå mot avvikelser	17
1.6.2 Den svaga revisionen	17
1.6.3 Det kommunala trotset	18
1.6.4 Särkopplingen mellan KRL och Skattebrottslagen	18
1.6.5 Redovisningsval bortom lagens riktmärken	19
1.7 Syfte	21
1.8 Studiens fortsatta disposition	21
2. Referensram	22
2.1 Aktörer eller strukturer?	22
2.2 Aktörsperspektivet	23
2.2.1 Agentproblemet	23
2.2.2 Informationsasymmetri	24
2.2.3 Kommunens principaler och agenter	25
2.2.4 Revisionen som agent	27
2.2.5 Den ointresserade principalen	28
2.2.7 Den kommunala agentkedjan	29

2.3	Strukturperspektivet	30
2.3.1	Institutionsbegreppet	30
2.3.2	Institutionens tredelade fundament	31
2.3.3	Organisationen och dess institutionella omgivning	32
2.3.4	Institutionella perspektiv på redovisning	33
2.3.4.1	Språkets betydelse	34
2.3.4.2	Begränsad rationalitet	34
2.3.4.3	Institutionella drivkrafter bakom redovisningsval	35
2.3.5	Institutionella perspektiv på revision	36
2.3.6	Den kommunala redovisningens institutionella kontext	36
2.4	Den kommunala redovisningens aktörer och strukturer	37
3.	Metod	38
3.1	Val av forskningsdesign	38
3.1.1	Fallstudier	38
3.1.2	Studiens design – en jämförande fallstudie	39
3.1.3	Val av kommuner – Nordstad och Sydstad	39
3.2	Val av metod	40
3.2.1	Tillträde till forskningsobjekten	41
3.2.2	Forskningsintervjuer	41
3.2.2.1	Val av respondenter	42
3.2.2.2	Intervjuernas genomförande	43
3.2.3	Dokumentstudier	43
3.3	Diskussion om studiens reliabilitet och validitet	44
4.	Empiri	45
4.1	Nordstads kommun	45
4.1.1	Empiri från dokumentstudien	45
4.1.1.1	Stora nedskrivningar 2009 och 2010	45
4.1.1.2	Redovisningen granskas utan anmärkning	47
4.1.1.3	Fullmäktige godkänner redovisningen	48
4.1.1.4	En kritisk röst höjs	49
4.1.1.5	Efterspel av nedskrivningarna	51
4.1.2	Empiri från intervjustudien	52
4.1.2.1	Inledande bilder av problemet	52
4.1.2.2	Ansvarsutkrävandet	54
4.1.2.3	Kunskap och tillgång till information	57
4.1.2.4	Organisationskultur och debattklimat	59
4.1.2.5	Politiska intressen	61
4.1.2.6	Efterspel	62
4.2	Sydstads kommun	63
4.2.1	Empiri från dokumentstudien	64
4.2.1.1	Utträdet ur gymnasieförbundet	64
4.2.1.2	Yrkesrevisionen anmärker	64
4.2.1.3	Lekmannarevisionen ger anmärkning	66
4.2.1.4	Bokslutet laglighetsprövas och upphävs	68

4.2.1.5	Ny lösning i form av realisationsvinst och synnerliga skäl	69
4.2.1.6	Ny laglighetsprövning	71
4.2.1.7	Kommunen eliminerar koncerninterna poster	72
4.2.2	Empiri från intervjustudien	73
4.2.2.1	Inledande bilder av problemet	73
4.2.2.2	Ansvarsutkrävandet	74
4.2.2.3	Kunskap och tillgång till information	76
4.2.2.4	Organisationskultur och debattklimat	78
4.2.2.5	Politiska intressen	79
4.2.2.6	Efterspel	80
5.	Analys	81
5.1	Nordstads och Sydstads principaler och agenter	81
5.1.1	Den yttersta principalens förutsättningar	82
5.1.2	Relationen mellan KF, KS och förvaltning	82
5.1.3	Revisionens roll i agentkedjan	85
5.1.4	En ekonomisk teori om demokrati	88
5.2	Nordstads och Sydstads institutionella kontext	91
5.2.1	Institutionella drag inom organisationen	91
5.2.2	Legitimitet och mytanpassning	94
5.2.3	Revision som ritual	96
6.	Slutsatser och fortsatt forskning	97
6.1	Betydelsen av politiskt tryck	98
6.1.1	Betydelsen av relationen mellan politiker och tjänstemän	99
6.1.2	Betydelsen av informationsöverföring	99
6.1.3	Betydelsen av redovisningen som politisk produkt	99
6.1.4	Betydelsen av institutionellt tryck från omgivningen	100
6.1.5	Betydelsen av redovisningsvalets resultatpåverkan	100
6.1.6	Betydelsen av medial uppmärksamhet	100
6.2	Betydelsen av revision	101
6.2.1	Betydelsen av oberoende yrkesrevision	101
6.2.2	Betydelsen av kompetent yrkesrevision	101
6.2.3	Betydelsen av att motverka det rituella	102
6.2.4	Betydelsen av drivande oppositionspolitiker	102
6.3	Betydelsen av eldsjälar	103
	Referenser: Litteratur	104
	Referenser: Offentligt tryck och övriga publikationer	107
	Bilaga 1 Brev till respondenterna	109
	Bilaga 2 Intervjuguide	110
	Bilaga 3 Respondenter	111
	Bilaga 4 Informanter	111

Figurförteckning

Figur 1. Redovisningens flexibilitet och förhållande till regleringen	19
Figur 2. Redovisningens triangeldrama	27
Figur 3. Kommunens principaler och agenter	29
Figur 4. Institutionell teori	32
Figur 5. Teoretisk referensram	37
Figur 6. Studiens design	40
Figur 7. Ned- och uppskrivningar i Nordstad 2005-2010	46
Figur 8. Nedskrivningar och resultat i Nordstad 2008-2010	47
Figur 9. Lösenbeloppets redovisade beståndsdelar, Sydstad	65
Figur 10. Jämförelse delårsbokslut och årsredovisning Nordstad 2009-2010	89
Figur 11. Studiens slutsats	98

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
HD	Högsta Domstolen
JK	Justitiekanslern
KF	Kommunfullmäktige
KF-ordf	Kommunfullmäktiges ordförande
Kf/Lf-86	Kommunförbundets och Landstingsförbundets modell från 1986
KL	1992 års kommunallag
KRL	Lag om kommunal redovisning
KRK-56	Kapitalredovisningskommitténs modell från 1956
KS	Kommunstyrelsen
KS-ordf	Kommunstyrelsens ordförande
KSAU	Kommunstyrelsens arbetsutskott/allmänna utskott
RKR	Rådet för kommunal redovisning
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
ÅRL	Årsredovisningslagen

1. Inledning

Följande kapitel inleds med en schematisk skildring av den kommunala redovisningens historiska kontext samt utvecklingen mot en på senare tid allt mer reglerad redovisning på bokföringsmässiga grunder. Trots ökad reglering karaktäriseras redovisningens praxis av omfattande avsteg från principer, rekommendationer och lagstiftning. Det juridiska regelverk som kringgärdar området innehåller ett antal mekanismer som kan aktiveras när avsteg uppdragas. De potentiella konsekvenserna är dock förknippade med ett antal problematiska egenskaper kopplade till den kommunala särarten, och inte sällan kan avvikelser passera obemärkt förbi. Bakgrunden och problembeskrivningen leder fram till formulerandet av studiens syfte att finna förklaringar till varför kommunala redovisningsval, som påtagligt avviker från regleringen, i vissa fall får konsekvenser när mycket talar för att de skall passera obemärkt förbi.

1.1 Kommunal redovisning i ljuset av historien

Förutsättningarna för finansiell planering och rapportering har drastiskt omdanats sedan den moderna kommunen tog form i samband med 1862 års kommunalförordningar. Utvecklingen har därefter karaktäriserats av en betydande progression avseende lagstiftning, normering, praxis och professionalitet. Den tidiga kommunala organisationen befolkades i de flesta fall av lekmän, som på grund av den mycket bristfälliga regleringen i mångt och mycket fick lita till enskilda eldsjäalars läromedelsliknande publikationer. Under 1900-talets första decennier fick revisionen en allt starkare ställning. De många kommunala förskingringsskandalerna och det sena 1920-talets finansiella kris skapade en ökad efterfrågan på kontroll och revision, något som 1930 års kommunallagar tog fasta på. Under samma period fick generationsprincipen ett allt starkare genomslag och 1953 års kommunallag genomsyrades därför av tanken att den nuvarande generationen inte har rätt att förslösa det som tidigare generationer har byggt upp. Förmögenhetsskyddets konkreta genomförande ställde sedermera krav på ett utvecklat kapitalbegrepp och balansräkningens poster fick under 1950-talets mitt närma sig den privata redovisningens terminologi. Kapitalredovisningskommitténs tekniskt komplicerade redovisnings- och budgetmodell (KRK-56) med målet att skydda det så kallade stamkapitalet, skulle därefter visa sig dominera praxis under närmare 30 år. 1960- och 70-talen kännetecknades dock av genomgripande förändringar av kommunernas verksamhet och organisation. Trots det förblev modellen i stort sett intakt och kom med tiden att bli allt mer

obsolet i förhållande till de behov som ställdes i en allt mer omfattande och komplex kommunal verksamhet.¹

1.2 Från kassaflöden till bokföringsmässiga grunder

Kritiken mot den förhärskande budget- och redovisningsmodellen ledde i början av 1980-talet fram till en utvecklingsprocess som initierades av Kommunförbundet och Landstingsförbundet (nuvarande Sveriges Kommuner och Landsting, SKL). En referensgrupp med representanter från de två förbunden sammankallades och 1984 fattades beslutet att förändringsarbetet fortsättningsvis skulle ta sin utgångspunkt i ambitionen att helt lämna KRK-56. Den nya modellen borde enligt referensgruppen bestå av de tre hörnstenarna resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Det huvudsakliga målet att göra redovisningen mer lättförståelig ansågs kunna uppfyllas genom ett närmande mot den privata sektorns redovisning, där de tre hörnstenarna redan var bärande fundament. Hösten 1986 hade förslaget (senare känt som Kf/Lf-86) varit klart i två år och genomgått en långdragen juridisk prövning i förhållande till den dåvarande kommunallagen. Den skrift som presenterades beskrev modellens syfte och utformning samt kompletterades av ett så kallat redovisningsreglemente som i stort efterliknade Bokföringslagen (BFL).²

I samband med införandet av Kf/Lf-86 lämnade kommunsektorn kassaflödesredovisningen och övergick till en redovisning på bokföringsmässiga grunder. Bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter periodiseras till intäkter och kostnader, för att på sätt illustrera en bild av periodens faktiska erhållna och förbrukade resurser.³ Periodiseringen innebär att resultaträkningen får en mer central roll, och balansräkningen används till stor del för att utreda periodens resultat genom uppbokning av de inkomster och utgifter som skall intäkts- respektive kostnadsföras en annan redovisningsperiod. Efter lanseringen av denna för offentlig sektor banbrytande redovisningsmodell, följde en dramatisk utveckling och på bara ett fåtal år valde samtliga kommuner och landsting att implementera modellen.⁴

¹ En betydligt mer heltäckande beskrivning av den kommunala redovisningens historia och utveckling kan hittas i Fihn 2005 och Bergevärm & Olson 1987

² Brorström, Haglund, Solli 2010:53ff

³ Falkman & Orrbeck 2001:105

⁴ Petersson 1995:7f

1.3 Regleringen skärps

1.3.1 En ny kommunallag

I början av 1990-talet var det återigen dags för en ny kommunallag. De ovan beskrivna principerna i Kf/Lf-86 hade slagit rot i praxis redan sex år tidigare, men först i samband med 1992 års kommunallag (KL) fick modellen återspeglning i lagstiftningen. Lagen stadgade att räkenskaperna skall avslutas med ett årsbokslut och en utifrån bokslutet upprättat redovisning innehållande information om verksamhetens utfall, ekonomiska ställning och finansiering.⁵ Dessa bestämmelser bekräftade Kf/Lf-86 och dess utgångspunkt att redovisningen skall bestå av resultaträkning, balansräkning samt finansieringsanalys. En annan nyhet var kravet på så kallad god ekonomisk hushållning. Även om KL inte erbjuder någon detaljerad beskrivning av hur detta krav skall uppnås, finns det ändå ett antal ställningstaganden som blivit vägledande. KL 8:2 anger exempelvis att medlen skall förvaltas så att ”krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses”. I juni 1997 förstärktes lagens åttonde kapitel med en för den kommunala redovisningen mycket central paragraf. KL 8:4 föreskriver att ”budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna”. Vidare skall ett negativt resultat regleras senast inom de närmast följande tre åren.⁶

1.3.2 En kommunal redovisningslag

Redan under utformningen av balanskravet diskuterades behovet av en redovisningslag för kommunsektorn. Kommunerna och landstingen hade kommit att utgöra en betydande andel av samhällsekonomin, något som också ökade betydelsen av relevanta beslutsunderlag. Den dåvarande lågkonjunkturen i kombination med balanskravet befarades dessutom leda till kreativa lösningar i redovisningen. Ytterligare ett motiv var strävandet efter ökad harmonisering och därmed förbättrade möjligheter till jämförelser. Hösten 1995 inleddes utredningsarbetet på uppdrag av Finansdepartementet och ett år senare presenterades en proposition med förslag på ett antal ändringar i kommunallagen samt ett förslag till en kommunal redovisningslag. Lag (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) trädde i kraft 1 januari 1998.⁷

Första kapitlet slår bland annat fast att god redovisningssed skall tillämpas. Vidare reglerar lagens andra kapitel bokföringen och innehåller bestämmelser om verifikationer, rättningar,

⁵ Brorström, Eriksson, Haglund 2008:21

⁶ Brorström, Orrbeck, Petersson 1999:10

tidpunkt för bokföring samt räkenskapernas uppdelning i huvudbok och grundbok. I samband med införandet av KRL övertogs den i KL tidigare stadgade bestämmelsen om årsredovisningens tre beståndsdelar (KRL 3:1-2). Utöver resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys skall även förvaltningsberättelse och koncernredovisning upprättas. Närmare bestämmelser om förvaltningsberättelsen återfinns i lagens fjärde kapitel. KRL 4:1 slår exempelvis fast att förvaltningsberättelsen ”skall innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet” samt att upplysningar lämnas om ”förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ställning”. Enligt KRL 4:5 skall även en bedömning göras av huruvida kravet på god ekonomisk hushållning har uppnåtts eller ej. Kapitel fem behandlar frågor kopplade till resultat- respektive balansräkningen såsom uppställning, jämförelsetal och vad som skall definieras som extraordinära kostnader och intäkter. Sjätte kapitlet utgör ramverket för de i många fall svåra värderingsfrågor som redovisaren måste ta ställning till. Kapitlet behandlar dels skillnaden mellan anläggnings- och omsättningstillgångar, vad som skall ingå i anskaffningsvärdet samt hur omsättningstillgångar skall värderas, men också mer komplicerade frågor som rör avsättningar (KRL 6:11) samt av-, ned- och uppskrivningar (KRL 6:4-6). Kapitel sju, åtta och nio behandlar vidare finansieringsanalysen, den sammanställda redovisningen samt delårsrapporterna.⁸

1.3.3 Inrättandet av ett normgivande organ

I samband med propositionen bakom KRL föreslogs också inrättandet av ett normgivande organ. Efter överläggningar mellan regeringen och de två kommunförbunden bildades så Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) under sommaren 1997. RKR drivs i form av en ideell förening och efter sammanslagningen mellan kommunförbunden består medlemmarna av SKL samt svenska staten. Det övergripande uppdraget är att främja god redovisningssed i enlighet med bestämmelserna i KRL. Inom uppdraget inryms även framtagandet av rekommendationer i principiellt viktiga frågor, spridning av information samt bevakning av praxisutvecklingen. RKR har fått en särställning i och med KRL 1:3 som slår fast att avvikelser från ”allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området” skall uppmärksammas och förklaras i årsredovisningen.⁹

⁸ En mer ingående behandling av KRL återfinns i Brorström, Eriksson, Haglund 2008

⁹ Brorström, Eriksson, Haglund 2008:109f

1.4 Varierande praxis trots skärpt regelverk

De senaste två decennierna har således präglats av en omfattande reglering. Trots införandet av en redovisningslag samt inrättandet av det normgivande Rådet för kommunal redovisning, har forskningen dock kunnat fastställa förekomsten av avvikelser inom ett antal områden där resultatpåverkan är betydande. Rörelsen mot redovisning på bokföringsmässiga grunder har fundamentalt förändrat betingelserna för hur det finansiella resultatet kan manipuleras. Ett skräckexempel på hur redovisning kunde manipuleras med hjälp av kassaflöden uppmärksammades i New York City 1984, där staden genom framskjutning av utbetalningar lyckades presentera ett överskott uppgående till 50 miljoner USD. Granskning visade dock att med redovisning på bokföringsmässiga grunder skulle resultatet egentligen vara negativt med 345 miljoner USD.¹⁰ Införandet av bokföringsmässiga grunder har inskränkt möjligheterna att manipulera årets resultat med hjälp av åtgärder där in- och utbetalningar tidigareläggs eller flyttas fram. Å andra sidan har rörelsen mot kostnader och intäkter öppnat upp för en stor portion tolkningar, uppskattningar och godtycklighet - beteenden som den kassaflödesmässiga bokföringen effektivt eliminerade.^{11 12}

Redovisningsnormeringens utveckling och tillämpning kan till stor del förklaras av politiska intressen. Den politiska drivkraften har exempelvis visat sig vara överordnad det som för stunden har betraktats som god redovisningssed.¹³ Denna form av underordning skulle kunna beskrivas som en delförklaring till en i mångt och mycket varierande kommunal redovisningspraxis.

1.4.1 Redovisningens underliggande ekvation

Grunden till all redovisning utgörs av det underliggande förhållande i vilket debet alltid är lika med kredit. Förståelsen av denna ekvation är avgörande för förståelsen av hur redovisningen också kan förvrängas för att en önskvärd bild av resultat och ställning skall kunna uppnås.

$$\textit{Debet} = \textit{Kredit}$$

¹⁰ Anthony 1985:163

¹¹ Stalebrink 2007:443

¹² Vinnari & Näsi 2008:113

¹³ Brorström 1997:112ff

Alla redovisningstransaktioner kommer att finnas representerade på både debetsidan och kreditsidan. Kostnader och tillgångar ökar i debet och minskar i kredit på samma sätt som intäkter, skulder och eget kapital ökar i kredit och minskar i debet. Ekvationen kan således även ställas upp enligt följande.

$$\text{Kostnader och tillgångar} = \text{Intäkter, skulder (och eget kapital)}$$

Som exempel kommer ett inköp av förbrukningsmaterial belasta kreditsidan av ett tillgångskonto (skuldkonto vid kreditköp) och debetsidan av ett kostnadskonto. Skulle transaktionen tvärtom definieras som en investering sker debiteringen av ett tillgångskonto och transaktionen får därmed ingen negativ resultateffekt under den aktuella redovisningsperioden. På motsvarande sätt skulle en förskottsinsbetalning istället för att redovisas i form av krediterat skuldkonto (förutbetalda intäkter) kunna definieras som hänförlig till prestationer under den innevarande perioden och således krediteras på ett intäktskonto med positiv resultateffekt som följd.¹⁴

1.4.2 Omfattande avvikelser från RKR:s rekommendationer

Forskning har visat på omfattande avvikelser från normeringen. I en studie från 2008 kunde Falkman och Tagesson visa att praxis avvek från RKR:s rekommendationer i uppskattningsvis 30 procent av de undersökta fallen. Trots att avvikelserna enligt KRL skall uppmärksammas och förklaras i årsredovisningen, uppgår rapporteringsgraden endast till ca 11 procent. När det gäller rekommendationerna 2 och 7 om pensioner, 11 om anläggningstillgångar och 13 om leasing är efterlevnaden uppskattningsvis så låg som 50 procent. Gemensamt för dessa rekommendationer är att tolkning och förhållningssätt inte sällan kan få omfattande konsekvenser för resultat och ställning. Sammantaget finns det således tydliga indikationer för att normeringen inte har fått fullständigt genomslag på den kommunala redovisningens konkreta utformning. Dessutom verkar det som att avvikelserna till övervägande del görs i det fördolda.¹⁵ En av studiens hypoteser var att kommuner med ett positivt netto från utjämningsystemen skulle vara mer benägna att följa rekommendationerna. Resultatet visade på ett samband men i motsatt riktning, vilket kan tolkas som att kommuner med en övergripande svårhanterlig ekonomisk situation kan känna sig frestade att tolka principerna på ett för stunden fördelaktigt sätt. En hypotes som inte

¹⁴ Jones et al 2011:45

¹⁵ Falkman & Tagesson 2008:277

kunde förkastas behandlade revisionsbyråernas påverkan. Här fanns det belägg för att kommuner som under den aktuella perioden inte anlitat Ernst & Young eller PwC har en praxis som i högre grad överensstämmer med normeringen, något som talar för att granskningen av de kommunala räkenskaperna och utformningen av denna granskning också får konsekvenser för hur redovisningen utformas.¹⁶

1.4.3 Godtyckliga periodiseringar

Stalebrink har undersökt huruvida svenska kommuner använder nedskrivningar och avskrivningar i syfte att förändra det finansiella resultatet. Studien framförde stöd för tesen att av- och nedskrivningar används för att över redovisningsperioder presentera små och jämna positiva resultat. Denna typ av godtyckliga periodiseringar tenderade att belasta finansiellt gynnsamma redovisningsperioder med en större volym kostnader, samt i motsatt riktning framskjuta kostnader under mindre gynnsamma perioder.¹⁷ De principer som svenska kommuner skall tillämpa vid av- och nedskrivningar har således nedprioriterats till förmån för andra syften. RKR har efter ovanstående studie givit ut Rekommendation 19 om nedskrivningar, samt publicerat en skrift om avskrivningar. Om denna typ av normering har inneburit en ökad grad av harmonisering är dock oklart. Då det redan tidigare fanns relativt tydliga normkällor för hur av- och nedskrivningar skall hanteras (KRL 6 kap 4-5 §§), är det inte osannolikt att den kommunala redovisningspraxisen fortfarande varierar avseende dessa periodiseringar.

1.4.4 Avsättningar för manipulation av årets resultat

Avsättningar är ytterligare ett område där praxis har visat sig avvika från principer och lagstiftning. Donatella kunde i en djuplodande fallstudie av två kommuner blottlägga hur avsättningar strategiskt används för att undvika allt för stora överskott. Undersökningen omfattade sju redovisningsår och materialet utgjordes av årsredovisningar och delårsrapporter samt intervjuer med politiker och tjänstemän. Särskilt tydligt var sambandet mellan realisationsvinster och avsättningar. Avsättningarna togs dessutom konsekvent upp i årsbokslutet men inte i delårsbokslutet, vilket indikerar att kostnadsföringen görs först när det egentliga resultatet för perioden blivit känt.¹⁸ Detta talar för förekomsten av en

¹⁶ Falkman & Tagesson 2008:280f

¹⁷ Stalebrink 2007:455

¹⁸ Donatella 2011:48f

avsättningspolicy som inte i första hand bygger på principen om en befintlig förpliktelse med ett troligt framtida utflöde av resurser.¹⁹

1.4.5 Redovisningsval och avstegens bakomliggande incitament

Tidigare forskning har lagt fram tydliga bevis för hur kommuner drar nytta av redovisningens tolkningsutrymme i syfte att manipulera årets resultat. Det har inte minst visat sig finnas starka incitament att presentera små men över tid jämna positiva resultat.²⁰ Till skillnad från stora resultatfluktuationer signalerar den stabila utvecklingen ett politiskt ansvarstagande. Allt för stora positiva resultat skulle dessutom kunna väcka frågan om övertaxering.²¹ I sammanhanget bör även balanskravet nämnas som ytterligare ett starkt incitament att påverka det finansiella resultatet. Kommunsektorns beroende av stabila skatteintäkter skapar sammantaget en påtaglig konjunkturkänslighet. Balanskravets överskottsmål förstärker därmed drivkraften att förflytta intäkter och kostnader till redovisningsperioder där resultatet är negativt eller för starkt positivt. För att jämna ut resultaten använder sig kommunerna av två strategier. Den första strategin används vid stora positiva resultat genom att framtida kostnader tidigareläggs och nutida intäkter senareläggs. Dessa godtyckliga periodiseringar tenderar att samvariera med storleken på årets resultat. Den andra strategin används vid stora negativa resultat och även här sker en tidigareläggning av framtida kostnader och senareläggning av nutida intäkter. Detta till synes självdestruktiva tillvägagångssätt att medvetet förvärra en redan ansträngd ekonomi har en mycket logisk förklaring. Agerandet utgår från antagandet om det negativa resultatets sjunkande marginaleffekt. Forskning om den privata sektorns redovisning har indikerat på förekomsten av ett avtagande marginalmissnöje bland aktieägare och andra intressenter när företag går från ett redan dåligt resultat till ett ännu sämre resultat.²²

Tillvägagångssätten ovan inryms i den vidare grupp resultatmanipulerande strategier som inom redovisningslitteraturen ofta går under benämningen *earnings management*, i följande studie fortsättningsvis beskrivet som resultatpåverkande redovisningsval eller redovisningsval med syfte att påverka resultatet.²³ Fenomenet uppstår när redovisare använder

¹⁹ RKR 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser

²⁰ Stalebrink 2007

²¹ Pilcher & Van der Zahn 2010:303

²² Stalebrink 2007:447f, 454

²³ Litteraturen på området är mycket omfattande och inkluderar flera närbesläktade teorier och begrepp med liknande innebörd. Se även bokslutspolitik, creative accounting, income smoothing och accounting choice

tolkningsutrymmet i den finansiella rapporteringen på ett sådant sätt att resultat och ställning påverkas i syfte att vilseleda mottagaren om det mer rättvisande ekonomiska resultatet.²⁴ Antagandet innebär en distinktion mellan ett å ena sidan underliggande ekonomiskt resultat och ett å andra sidan finansiellt resultat som kommuniceras utåt i externredovisningen. Det ekonomiska resultatet är en teoretisk konstruktion och kan definieras som en korrekt avspegling av organisationens faktiska nettoresursförbrukning. Det finansiella resultatets syfte att vilseleda mottagaren är dock en relativt strikt hållning. Allvarligheten i strategin skulle kunna indelas i en färgskala mellan en vit, grå och svart form av redovisningsval, där den svarta formen bäst passar in på den strikta synen att valen genomförs just för att ge en missvisande bild av resultat och ställning.²⁵

1.5 Möjliga konsekvenser vid avsteg från regleringen

Vi har nu konstaterat att den kommunala redovisningens praktiska utformning i många fall och på flera sätt avviker från lagstiftning och rekommendationer. Frågan blir därmed vilka sanktionsmöjligheter som står till buds inom det regelverk som omgärdar problematiken. Vilka potentiella konsekvenser kan avstegen från normgivningen medföra?

1.5.1 Möjligheten att inte bevilja ansvarsfrihet

Gemensamt för frågan om ansvarsfrihet inom både offentlig och privat verksamhet, är svaret får konsekvenser för de beslutsbehöriga organisationsmedlemmarnas möjlighet att rikta skadeståndsanspråk mot de personer som valts att förvalta organisationens medel. På den privata sidan anger Aktiebolagslagen (ABL) 7:11 att årsstämman skall fatta beslut om ansvarsfrihet gentemot bolagets styrelseledamöter och verkställande direktör. Beslutet vilar på revisionsberättelsen som enligt 9:33 skall innehålla ett uttalande om ansvarsfrihet bör beviljas eller ej. Kommunsektorns regelverk överensstämmer på det stora hela med aktiebolagens. Enligt Kommunallagen (KL) 5:25 skall kommunfullmäktige (KF) fatta beslut om ansvarsfrihet för nämnder och KF-beredningar före juni månads utgång året efter det år revisionen avser. Om ansvarsfrihet inte beviljas får KF i enlighet med KL 5:26 besluta om skadeståndsanspråk skall riktas mot ansvariga personer. En uppdatering av lagen har

²⁴ Healy & Wahlen 1999:368

²⁵ Donatella 2011:9f

genomförts i form av en något förstärkt ansvarsprövning, då KF numera dels skall motivera varför ansvarsfrihet beviljas, dels ta ställning till eventuella anmärkningar.²⁶

1.5.2 Möjligheten att inte fastställa årsredovisningen

Årsredovisningen skall med stöd av KL 8:17 senast 15 april året efter det aktuella redovisningsåret överlämnas till KF och revisorerna. Vidare föreskriver KL 8:18 att årsredovisningen skall godkännas av KF. Detta bör dock inte göras innan KF ”beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras”. Det finns således inget krav på att fastställandet skall ske efter ansvarsfrihetsprövningen, även om lagens skrivning uppmanar att så bör vara fallet. Det finns inte heller något givet samband mellan en nekad ansvarsfrihet och en ej fastställd årsredovisning.

1.5.3 Möjligheten att rikta anmärkningar

De förtroendevalda revisorerna skall till sin hjälp anlita sakkunniga med sådana kunskaper om den kommunala verksamheten som krävs för att uppdraget skall kunna utföras på ett ändamålsenligt sätt. De valda revisorerna har rätt att när som helst under året väcka frågor som rör granskningen. Rätten till information har utökats och innefattar numera upplysningsskyldighet för ledamöter och ersättare i nämnderna.²⁷ Revisionen har enligt KL 9:17 också möjlighet att rikta så kallade anmärkningar mot nämnder, KF-beredningar samt enskilda förtroendevalda i dessa församlingar. Anmärkningarna skall framställas och förklaras i revisionsberättelsen, varefter KF avgör om dessa även kommer att riktas från deras sida.

1.5.4 Möjligheten att laglighetspröva

Sist men inte minst finns den grundläggande rättigheten att som kommunmedlem ställa ett kommunalt beslut inför juridisk prövning i högre instans. Enligt KL 10:2 får laglighetsprövningsinstitutet användas i förhållande till beslut fattade i KF samt nämnd och partsammansatt organ ”om beslutet inte är av rent förberedande eller verkställande art”. Laglighetsprövningen gäller således enbart beslut som inte är kopplade till den administrativa organisationens förvaltning eller myndighetsutövning. Vid överklagande av sådana beslut tillämpas istället Förvaltningslagens bestämmelser. Till skillnad från Förvaltningslagens överklagande kan laglighetsprövningen göras, inte bara av den ”beslutet berör”, utan av alla

²⁶ Lundin 2010:60ff

²⁷ Ibid 2010:60ff

personer som är folkbokförda, äger fast egendom eller skall betala skatt i kommunen. Meddelande om laglighetsprövning skall enligt KL 10:6 vara inkommet till Förvaltningsrätten inom tre veckor från den dag då det aktuella beslutet offentliggjordes. Ett laglighetsprövat beslut får dock inte ersättas av ett nytt beslut i den övre instansen, utan skall i stället återförvisas till den aktuella kommunen för eventuell ny behandling.²⁸

1.6 Problemdiskussion

Regelverket innehåller således ett antal mekanismer som kan aktiveras när oegentligheter inom redovisningen uppdagas. Samtidigt har dessa potentiella konsekvenser visat sig vara allt annat än oproblematiska.

1.6.1 Hög toleransnivå mot avvikelser

Tidigare forskning har visat på stora variationer i förmågan och/eller viljan att upptäcka och påpeka felaktigheter.²⁹ Fokus tenderar att ligga på värderings- och klassificeringsavvikelser och endast i undantagsfall på upplysningsfel. När det gäller värderingsfel har det också visat sig vara svårt för revisionsbyråerna att bedöma storlek och väsentlighet. I de granskningsrapporter där storleksuppskattningar faktiskt gjorts förekom fall där avvikelser med relativt stor resultatpåverkan betraktades som ej väsentliga. I dessa fall togs ingen hänsyn till den aktuella kommunens resultat och ställning. Bedömningen är sammantaget att toleransnivån gällande kommunernas avvikelser är att betrakta som relativt hög.³⁰

1.6.2 Den svaga revisionen

Den kommunala revisionen präglas av ett antal problem. Ett av dessa är granskarens koppling till den granskade. Revisorerna är politiker som väljs av politiker. Detta är otvivelaktigt en problematisk relation eftersom opartiskhet och objektivitet riskerar att undergrävas på grund av personliga eller partipolitiska lojaliteter. Systemet innehåller visserligen en form av säkerhetsspärr då ledamöterna väljs med personligt mandat att när som helst lyfta egna frågor och initiera utredningar. Ytterligare en problematik som bör lyftas fram är faktumet att nämndernas politiska sammansättning är en direkt avspegling av KF:s politiska sammansättning. Det finns på så sätt uppenbara partipolitiska kopplingar mellan granskningsobjektet och den instans som slutligen fattar beslut om ansvarsfrihet. Dessutom

²⁸ Gustafsson 1999:187

²⁹ Tagesson 2009

³⁰ Ibid 2009:43

har ca 80 procent av KF-ledamöterna även andra uppdrag i kommunens nämnder, vilket gör att granskare och granskade i många fall är samma personer. I vissa fall tvingas även KF ta ställning till ansvarsfrihet i beslut som KS tidigare har låtit förankra i den folkvalda församlingen. På så sätt uppstår ytterligare en aspekt av den cirkulära granskningen, där inte endast enskilda KF-ledamöter råkar sitta på dubbla stolar, utan där KF i sin helhet faktiskt kan komma att granska och fria sig själv. Slutligen bör även de sakkunniga revisorernas oberoende ifrågasättas. Revisionsbyråerna är ekonomiskt beroende av sina uppdragsgivare och möjligheten till framtida uppdrag avgörs i slutändan av den granskades välvilja.³¹

1.6.3 Det kommunala trotset

De förtroendevalda och anställda har i stort sett liknande straffrättsligt ansvar. En principiell skillnad är dock att ledamöterna i KF uttryckligen är undantagna från tjänstefelsbrottet, vilket innehåller ett rekvisit om myndighetsutövning. Rekvisitet innebär i praktiken att den enda skarpa straffrättsliga sanktionsmöjligheten att utdöma skadestånd inte är tillämpligt när det gäller KF-ledamöter. Detta har lett fram till ett kommunalt lag- och domstolstrots.³²

1.6.4 Särkopplingen mellan KRL och Skattebrottslagen

Skattelagstiftningen har en stark ställning i den svenska juridiken och straffskalan sträcker sig så långt som till fängelse i högst sex år. Skattebrottslagen 2 § slår exempelvis fast att fängelse kan utdömas med två år till den som ”uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna”. Utöver mervärdesskatt och personalrelaterade skatter är den kommunala redovisningen relativt frikopplad från Skattebrottslagen. Den privata sektorns redovisning är emellertid hårt styrd av

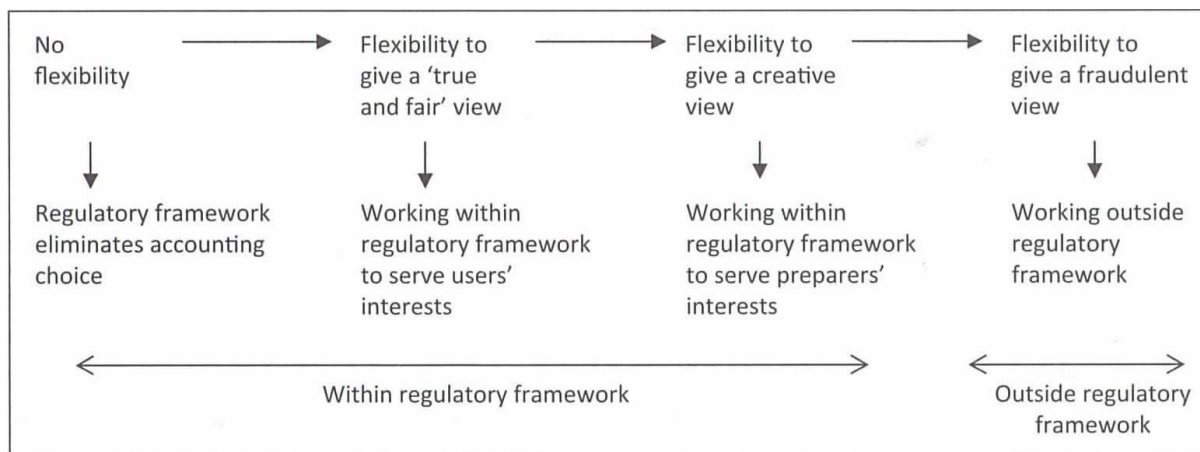
³¹ Lundin 2010:80f, 96

³² Ett fall rörde exempelvis ett mycket förmånligt avtal som Gullspångs kommun ingått med en näringsidkare 1988. Avtalet var så förmånligt att det mer kunde beskrivas som ett illa dolt stöd till näringsidkaren, varpå beslutet överklagades och domstol meddelade inhibition. Trots verkställighetsbeslutet valde KS att ingå avtalet, vilket i sin tur fick JK att väcka åtal mot dess ledamöter. HD kunde dock konstatera att både KF-beslutet och KS:s verkställighetsbeslut vilade på kommunallagen; en lagstiftning som inte innehåller några bestämmelser av myndighetsutövningskaraktär. Gullspångsfallet är inte det enda och det kommunala lagtrotset visar inga tendenser på nedgång. Ett annat uppmärksammat drama utspelades i Nyköpings kommun som 2003 valt att teckna ett avtal värt 55 miljoner kronor med flygbolaget Ryanair. Under processen hade en rad allvarliga fel begåtts. Kommunen hade överskridit sin kompetens på två områden, dels genom stöd till enskild och dels hade beslutet fattats av KS istället för i KF. Kommunen hade även valt att inte tillämpa Lagen om offentlig upphandling. Trots att Länsstyrelsen slagit fast att upphandlingen skulle göras om, Länsrätten meddelat inhibition och revisionen framfört mycket kraftig kritik, valde ändå KF att bevilja ansvarsfrihet för ledamöterna i KS. Detta sätter fingret på en avgörande problematik. KF har i slutändan alltid den fria rätten att bevilja ansvarsfrihet – även i situationer där de ansvariga gjort sig skyldiga till lagbrott. (För fler exempel, se Lundin 2010)

denna lag. Eftersom det beskattningsbara underlaget grovt förenklat är det samma som företagets rapporterade resultat, blir det också mycket problematiskt ur en skatterättslig synvinkel att tillämpa strategier som syftar till att utåt redovisa ett manipulerat finansiellt resultat som skiljer sig från ett mer rättvisande ekonomiskt resultat. Här finns en uppenbar skillnad mellan Skattebrottslagens förhållande till redovisning i privat och offentlig sektor. Eftersom kommunens finansiella resultat inte ligger till grund för beskattning kan samma resultatpåverkande strategier tillämpas utan risk att den redovisningsskyldige riskerar fängelsestraff. Detta kan tänkas underminera incitamenten att angripa redovisningsmässiga oegentligheter i kommunsektorn.

1.6.5 Redovisningsval bortom lagens riktmärken

Med hänsyn tagen till ovanstående resonemang föreligger det i kommunsektorn således en exceptionellt gynnsam grogrund för redovisningsval med intention att påverka årets resultat. Redovisningens flexibilitet kan betraktas som en förutsättning för redovisarens möjlighet att avspegla den unika situation som präglar redovisningsenheten och på sätt möjliggöra presentationen av en rättvisande bild. Samtidigt är det just den flexibilitet som lägger grunden för möjligheten att manipulera resultat och ställning, vilket ytterst visar på en inneboende konflikt i eftersträvandet av den rättvisande bilden.³³



Figur 1. Redovisningens flexibilitet och förhållande till regleringen, lånad från Jones et al

Detta förhållande illustreras av figuren ovan, där en redovisning utan flexibilitet förutsätter ett detaljstyrande regelverk som också eliminerar redovisningsvalen. Finns det däremot en flexibilitet att ge en rättvisande bild kommer redovisningen utformas inom lagens riktmärken

³³ Jones et al 2011:5

och med syftet att möta mottagarens intressen. Börjar istället flexibiliteten möjliggöra en kreativ bild utformas redovisningen fortfarande inom lagen, men med syftet att möta avsändarens intressen. Längst till höger återfinns det Jones beskriver som en flexibilitet att uppvisa en bedräglig bild bortom lagens riktmärken.

Ovanstående modell är dock utformad med hänsyn till den privata sektorn, där redovisningen exempelvis innehåller en mycket central skatterättslig aspekt. Affärsredovisningens koppling till Skattebrottslagen skapar sammantaget en mer distinkt gräns mellan lagliga och olagliga beteenden. Syftet med den mest extrema formen av resultatpåverkande redovisningsval är som tidigare konstaterats att vilseleda mottagaren om det underliggande ekonomiska resultatet, något som möjligtvis kan betraktas som en form av bedrägeri. Är syftet att vilseleda befinner sig redovisningen således långt ut till höger i Jones skala. För att uppnå detta syfte kan den kommunala redovisaren i praktiken välja att utnyttja legitima tolkningsutrymmen, men också med mer eller mindre tydlighet bryta mot bestämmelserna i KRL eller de normerande delarna i RKR:s rekommendationer. Vi har på så sätt att förhålla oss till kommunala redovisningsval som kan genomföras både inom och bortom lagens riktmärken, dessutom inte sällan utan konsekvenser. Skiljelinjen mellan vad som kan betraktas som en rimlig bedömning eller ett medvetet utnyttjande av tolkningsutrymmet kan för en utomstående vara mycket svår att urskilja, en omständighet som ytterligare komplicerar fenomenet.³⁴

Ansvarsprövningsbanken är en databas som administreras av SKL. I databasen finns statistik sammanställd över fall av anmärkningar, avstyrkt samt nekad ansvarsfrihet under perioden 2002 till 2011. När det gäller bedömningsgrunden ”ej rättvisande redovisning” återfanns inte ett enda fall där ansvarsfrihet faktiskt har nekats. Sökningen på kommuner där revisionen avstyrkt ansvarsfrihet gav en träff, men detta fall handlade dock snarare om bristande budgetföljsamhet och intern styrning än om felaktig externredovisning. Fallen där revisionen har riktat anmärkning uppgick till endast fem kommuner under den aktuella tioårsperioden. Trots den ovan konstaterade förekomsten av olika avsteg från regleringen, är uteblivna konsekvenser snarare regel än undantag i den svenska kommunsektorn.

³⁴ Jones et al 2011:23

1.7 Syfte

Trots en på senare tid omfattande reglering på den kommunala redovisningens område, präglas praxis av omfattande avvikelser från lagstiftning och normering. Forskningen har på flera plan lyckats blottlägga incitamenten bakom förekomsten av redovisningsval med syftet att påverka resultatet. Det verkar i kommunsektorn dessutom föreligga speciella omständigheter som ytterligare förstärker denna problematik. Sammantaget har detta lett fram till en mycket fördelaktig grogrund för förekomsten av resultatpåverkande redovisningsval. Systemet innehåller emellertid ett antal mekanismer som *kan* aktiveras när normgivningen överskrids. Om mekanismerna aktiveras eller ej har i praktiken dock kommit att variera och redovisningsmässiga avvikelser passerar i regel obemärkt förbi.

- *Syftet med studien är att finna förklaringar till varför kommunala redovisningsval, som påtagligt avviker från regleringen, i vissa fall får konsekvenser när mycket talar för att de skall passera obemärkt förbi.*

1.8 Studiens fortsatta disposition

Följande kapitel presenterar studiens teoretiska referensram. Därefter beskrivs studiens metodologiska förutsättningar och en forskningsdesign konstrueras i form av en jämförande fallstudie (kapitel 3). Fallstudiens empiri (kapitel 4) tar sikte på två kommuner som avseende avvikelser och konsekvenser kan betraktas som lika och olika. I analysen (kapitel 5) appliceras referensramens teoretiska utgångspunkter på det empiriska materialet, varefter slutsatser formuleras i förhållande till studiens övergripande syfte (kapitel 6).

2. Referensram

För att uppfylla syftet behöver vi anlägga en stabil teoretisk grund på vilken en djupare förståelse kan utvecklas. Redovisningsval som avviker från regleringen samt avvikelsernas efterföljande processer är i grund och botten resultatet av mänskliga aktiviteter. För att förstå dessa aktiviteter byggs referensramen upp med hjälp av två perspektiv som utgår från aktörer och strukturer. Aktörsperspektivet operationaliseras vidare med hjälp av ekonomisk teori och strukturperspektivet av institutionell teori. Kapitlets första avsnitt förklarar varför det föreligger ett behov av att tillämpa ett kombinerat aktör-struktur-perspektiv och ansluter studien till det som kan kallas för en eklektisk redovisningsteori.

2.1 Aktörer eller strukturer?

Samhällsvetenskaplig forskning vilar teoretiskt på antaganden som kan beskrivas i termer av strukturer och aktörer. Denna uppdelning har historiskt utgjort en metateoretisk skiljelinje i forskningens syn på människan och hennes omvärld. Antagonismen består ytterst av de två extremerna determinism och voluntarism, där den förra betraktar människan som strikt bunden av yttre förhållanden som hon i liten grad eller inte alls kan påverka. Den senare extremen bygger på antagandet om människan som en fri varelse utan några större restriktioner att fritt omskapa sina livsvillkor.³⁵

Strukturer kan definieras som ”mönster av handlingar och idéer med till dessa knutna resurser”.³⁶ Denna breda definition innebär att strukturer avser vitt skilda fenomen, och den minsta gemensamma nämnaren är den inneboende kapaciteten att påverka aktörer. Denna påverkan kan beskrivas ske på tre nivåer. Den *reglerande nivån* hindrar eller framtvingar ett handlingsmönster med hjälp av system för sanktioner eller belöningar. Den *normativa nivån* ingjuter istället en kollektiv förnimmelse om vilken typ av beteende som är rätt och riktigt. Den mest subtila påverkansformen sker slutligen på den *kognitiva nivån*, där inflytandet utövas på aktörernas själva tolkning av verkligheten. Här handlar strukturerna om upprättandet av kategoriseringar, tankemönster och sociala identiteter. Även om aktörer påverkas av strukturer, uppstår samtidig en process i motsatt riktning i vilken strukturerna reproduceras och på sikt förändras som ett resultat av aktörernas agerande. Antagandet om denna förändringspotential vilar på uppfattningen om människans förmåga att reflektera över

³⁵ Johnson 2001:98f

³⁶ Lundquist Lennart (1998) *Demokratins väktare* citerad i Johnson (2001)

strukturernas påverkan och därmed också möjligheten att inta rollen som aktör. Strukturerna kan följaktligen aldrig existera utan aktörer som bemannar och omformar dess olika funktioner.³⁷ Utifrån detta resonemang kommer studiens teoretiska referensram att bestå av ett kombinerat struktur- och aktörperspektiv. Denna komplementära relation skapar förutsättningar att inte endast identifiera aktörer och deras intressen, utan också synliggöra de strukturella betingelser som omsluter dem.

2.2. Aktörperspektivet

I följande avsnitt presenteras referensramens första perspektiv. Aktörperspektivet operationaliseras med hjälp av ekonomisk teori och mer konkret den centrala och konfliktfyllda relationen mellan principaler och agenter.

2.2.1 Agentproblemet

Det underliggande antagandet i ekonomisk teori är att beslutsfattare generellt är rationella, utvärderande och nyttomaximerande.³⁸ En förlängning av detta antagande har bland annat tagit formen av teorin om relationen mellan så kallade principaler och agenter. Problemet uppstår när en uppdragsgivare (principal) delegerar någon form av beslutsmakt till en uppdragstagare (agent). Eftersom det antas att både principalen och agenten är kalkylerande nyttomaximerare, och inte sällan med olika intressen, finns det en risk att agenten agerar i strid mot principalens önskan. Principalen försöker undvika en sådan situation genom att upprätta olika former av kontroll- och övervakningssystem. Grundregeln är att principalen kommer att vara beredd att öka denna typ av kontrollkostnader så länge dessa understiger nyttan av kontrollen. Ytterligare en typ av kostnad är inrättandet av olika belöningsystem för att skapa incitament till agentbeteenden som minskar intressekonflikten i förhållande till principalen.³⁹ Det kan exempelvis handla om ekonomiska incitament i form av prestationsbaserade belöningar såsom koppling mellan löneutveckling och resultatnivå. Arrangemang som dessa skapar inom redovisningsområdet drivkrafter att tolka principer på ett sätt som maximerar utfallet i belöningsystemet. Det har exempelvis visat sig finnas starka samband mellan godtyckliga periodiseringar och belöningsystemens utformning.⁴⁰ Användandet av agentteori inom forskningen innebär en rörelse från studier av

³⁷ Johnson 2001:101ff

³⁸ Artsberg 2005:84

³⁹ Ibid 2005:84f

⁴⁰ Healy 1983:186

organisationens formella strukturer till studier av relationerna mellan organisationens olika aktörer. Detta innebär ett intresse för de avtal som reglerar förhållandet mellan exempelvis KS och kommundirektör eller kommundirektör och ekonomichef.⁴¹

Redovisningens dubbla funktion som underlag för beslut och ansvarsutkrävande får också effekter på hur olika aktörers intressen tillmötesgår. Dessa aktörer antas därför vara benägna att påverka redovisningens utformning på ett sådant sätt att besluten och resursfördelningen tillmötesgår det egna intresset. Positiv redovisningsteori (positive accounting theory) utgår bland annat från antagandet att redovisningsval kan förklaras av vilka ekonomiska konsekvenser dessa redovisningsval kommer att få. Teorin har identifierat åtminstone tre faktorer som påverkar agenten. 1) agenten kommer att premiera redovisningsstandarder som utökar tolkningsutrymmet. 2) agenten kommer att utforma redovisningen på ett sådant sätt att den resulterar i höjda belöningsnivåer samt 3) motverkar politisk turbulens orsakad av misstänkt höga resultatnivåer.⁴²

2.2.2 Informationsasymmetri

Teorierna om principaler och agenter tar sin utgångspunkt i den inom nationalekonomin ofta underliggande hypotesen om människan som en rationell och nyttomaximerande aktör (*homo economicus*). Trots omfattande kritik har hypotesen levt vidare, inte med ambitionen att i detalj förklara enskilda individers beteenden i varje unikt fall, utan snarare med syftet att ställa upp modeller för hur aktörer i ett större perspektiv borde förhålla sig till olika val. Människan är inte fullt rationell, men utnyttjar sannolikt den information som finns tillgänglig för att fatta så nyttomaximerande beslut som möjligt.⁴³ Trots att principal-agent-teorin utgår från antagandet om den rationella och nyttomaximerande människan, är agentproblemet i grund och botten samtidigt ett resultat av så kallad informationsasymmetri. Informationsasymmetri eller asymmetrisk information uppstår när relationen mellan två eller flera parter präglas av en ojämlig tillgång till den information som är nödvändig för att fatta rationella beslut. Detta innebär således att människans agerande i många fall präglas av en begränsad rationalitet.⁴⁴

⁴¹ Eriksson-Zetterquist, Kalling, Styhre 2010:191

⁴² Collin et al 2009:145f

⁴³ Eklund 2007:44f

⁴⁴ Eriksson-Zetterquist, Kalling, Styhre 2010:191

En effekt av informationsasymmetrin är fenomenet moralisk risk (*moral hazard*), vilket uppstår när en individ eller grupp inte fullt ut påverkas av konsekvenserna av det egna handlandet. Grundprincipen är att de incitament som tidigare funnits för att iaktta försiktighet monteras ner i takt med att kostnaderna för oförsiktigheten överförs till en annan part. En sådan situation kan exempelvis uppstå på försäkringsmarknaden när konsumenters beteende blir mer riskfyllt än innan den tidpunkt då försäkringen tecknades.⁴⁵ En annan konsekvens av informationsasymmetrin går under benämningen snedvridet urval (*adverse selection*) och beskrivs uppstå när konsumenter saknar fullständig information om varans kvalitet. Därmed sjunker jämnviktspriset och utbudet av varor med hög kvalitet minskar, vilket ytterligare sänker konsumentens förväntningar, varans pris och återigen minskar den seriösa producentens benägenhet att sälja. Antagandet innebär att informationsasymmetri i kombination med förekomsten av mindre pålitliga producenter tränger ut seriösa producenter och varor med hög kvalitet.⁴⁶

Asymmetrisk information kan slutligen betraktas som en betydelsefull drivkraft bakom framväxten av redovisning som process och produkt. Det i privat sektor centrala principal-agent-förhållandet mellan externa investerare och företagets operativa ledning, har skapat en ökad efterfrågan på redovisning och redovisningsreglering. Även uppkomsten av revisionsindustrin och de finansiella analytikernas maktposition kan beskrivas som ett resultat av en underliggande informationsasymmetri.⁴⁷

2.2.3 Kommunens principaler och agenter

Den i demokratin centrala relationen mellan väljare och valda kan även beskrivas i termer av nyttomaximering. En ekonomisk teori om demokrati utgår således från antagandet att de politiska partierna drivs av ett egenintresse att behålla makten. Utifrån denna drivkraft förväntas partierna välja olika handlingsstrategier för röstmaximering. Samtidigt antas väljarna utforma sitt röstbeteende utifrån den egennyttan som de olika partiernas agerande kan tänkas generera. Sammantaget presenterar en sådan logik den något misantropiska slutsatsen att partierna inte nödvändigtvis kommer att formulera sina valmanifest utifrån en vilja att

⁴⁵ Gruber 2010:342

⁴⁶ Akerlof 1970:488ff

⁴⁷ Healy & Palepu 2001:409

genomföra på förhand bestämda politiska mål, utan med det huvudsakliga syftet att nå eller behålla makten som sådan.⁴⁸

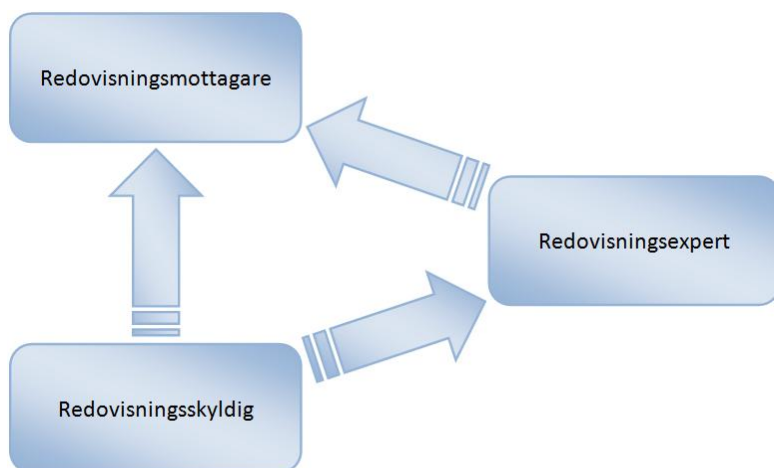
Zimmerman använder sig av principal-agent-teori för att förstå vilka drivkrafter som präglar redovisning i en politisk kontext. Relationen mellan principaler och agenter återfinns enligt Zimmerman i alla organisationer och inom offentlig sektor gestaltas den dels av förhållandet mellan väljare och politiker, dels mellan politiker och förvaltning. Den folkvalde kan ha ett intresse av att bli omvald, göra ytterligare karriär och öka sin nuvarande eller framtida ekonomiska ersättning. Även om väljaren formellt har den yttersta makten, föreligger en stor risk att den folkvalde på olika sätt utnyttjar sitt informationsövertag eller använder inflytandet över förvaltningen för att befästa den lokala opinionen.⁴⁹

Principal-agent-rollerna kan även beskrivas i termer av redovisningsmottagare och redovisningsskyldig, vilka i en kommunal kontext gestaltas av KF och KS. Enligt KRL 3:4 skall ”årsredovisningen upprättas av kommunstyrelsen” och som KL 8:17 vidare anger ”lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser”. Eftersom KS inte har möjlighet att ensam leverera redovisningsinformationen uppstår ett trepartsförhållande, där en redovisningsexpert anlitas med uppdraget att bistå den redovisningsskyldige med sin sakkunskap och sörja för att nödvändig information kommer KF till del. Kopplat till problemet med redovisningsval som strider mot regleringen, innebär trepartsförhållandet att KS i sitt intresse av att presentera ett visst finansiellt resultat kommer att vara beroende av kommunens redovisningsexpertis. Dessa utgörs av aktörer inom ekonomiavdelningen som ansvarar för den löpande bokföringen, bokslut och upprättande av årsredovisning.⁵⁰

⁴⁸ Downs 1957:34ff

⁴⁹ Zimmerman 1977:117f

⁵⁰ Donatella 2011:30



Figur 2. Redovisningens triangeldrama, lånad från Donatella (2011)

Utifrån resonemanget om principaler och agenter kan KS betraktas som både uppdragstagare och uppdragsgivare. Situationen blir inte mindre problematisk om vi tar hänsyn till att ekonomiavdelningens mycket specialiserade expertkunskaper kan leda till omfattande informationsasymmetri. Det har också lagts fram bevis för stora variationer i kommunpolitikernas förståelse av redovisningens beståndsdelar. Heltidsarvoderade politiker uppvisar exempelvis större kunskaper jämfört med fritidspolitiker.⁵¹

2.2.4 Revisionen som agent

Principalen har i grund och botten tre möjliga förhållningssätt i sin relation till agenten. Den kan dels välja att styra agentens beteende med hjälp av olika belöningsystem, vilket i den mest renodlade formen utgörs av en fullständig sammankoppling mellan parternas intressen. En sådan sammankoppling skulle i en näringslivkontext exempelvis uppstå om bolagets ägare gör VD till delägare, något som får betraktas som en relativt hög kontrollkostnad. Principalen kan å andra sidan hoppas att agenten är lojal även utan några kostsamma incitament, men står i sådant fall inför risken att konfronteras av ett motsatt beteende. Eftersom principalen misstror agenten introduceras därför en tredje aktör – revisionen. Efterfrågan på revision har ökat i takt med att den ekonomiska verkligheten blivit allt mer komplex och den finansiella redovisningen därmed mer svår genomtränglig för utomstående.⁵² Revisionen får också en ökad betydelse när den sociala kontrollen förloras i spåren av den allt mer komplexa organisationernas framväxt. Här skiljer sig stora och små organisationer på ett avgörande sätt vad gäller behovet av kontroll. Avståndet mellan tjänstemän på operativ och strategisk nivå är

⁵¹ Donatella 2010:69f

⁵² Watts & Zimmerman 1983:630

också större, vilket gör att den sociala kontroll som kan finnas i mindre organisationer uteblir. Frånvaron av tillräcklig social kontroll skapar också ett behov av ökad revision.⁵³

Även om framväxten av revision bör ses som ett resultat av principalens strävanden att motverka informationsasymmetri, kan också revisorn i sig betraktas som en agent. Om både redovisningsmottagaren och redovisaren beskrivs som nyttomaximerande aktörer i sina respektive principal-agent-roller, borde även den tredje aktören i dramat definieras i termer av rationalitet och nyttomaxiering. Revisorn måste i sin profession vara lojal i förhållande till regleringen på redovisningsområdet, vilket borde kunna betraktas som ett agerande i linje med redovisningsmottagarens intressen. Samtidigt måste yrkesrevisorn förhålla sig till produktionsmål och incitamentstrukturer inom den egna organisationen, varför rollen som objektivt kontrollredskap inte nödvändigtvis kan betraktas som helt självklar. Revisorns dubbla roll innebär således att redovisningsmottagaren behöver förhålla sig till två agenter.⁵⁴ Den politiskt valda revisionens behov av att ta till sig den inte sällan svårgenomträngliga redovisningsinformationen skapar också ett beroendeförhållande till yrkesrevisionen. Samtidigt kan lekmannarevisorernas efterfrågan på expertstöd i kombination med ett antal konkurrerande revisionsfirmor i värsta fall öppna upp för en åsiktsmarknad där olika utlåtanden går att köpa. Eftersom yrkesrevisionen i den kommunala kontexten endast utgör en rekommenderande instans och inte själv lämnar förslag på hur KF bör hantera årsredovisningen och dess avsändare, blir denna aktör således avväpnad de maktmedel som återfinns i privat sektor vad gäller exempelvis möjligheten att lämna en oren revisionsberättelse.⁵⁵

2.2.5 Den ointresserade principalen

Ett antagande är att principalens efterfrågan på övervakning och kontroll samvarierar med graden av direkta ekonomiska konsekvenser från agentens agerande. Dessa konsekvenser är mer betydande i privat sektor, där aktieägarna påverkas direkt av styrelsens och VD:s beslut i form av ökade eller minskade utdelningar och aktievärden. På samma sätt har ägare med större andel aktier mer intresse av övervakning och kontroll än ägare med mindre andel. Med detta resonemang borde principalen i offentlig sektor vara relativt ointresserad av att kontrollera sin uppdragstagare. Även om utformningen av välfärdsproduktion och

⁵³ Collin 2009:150

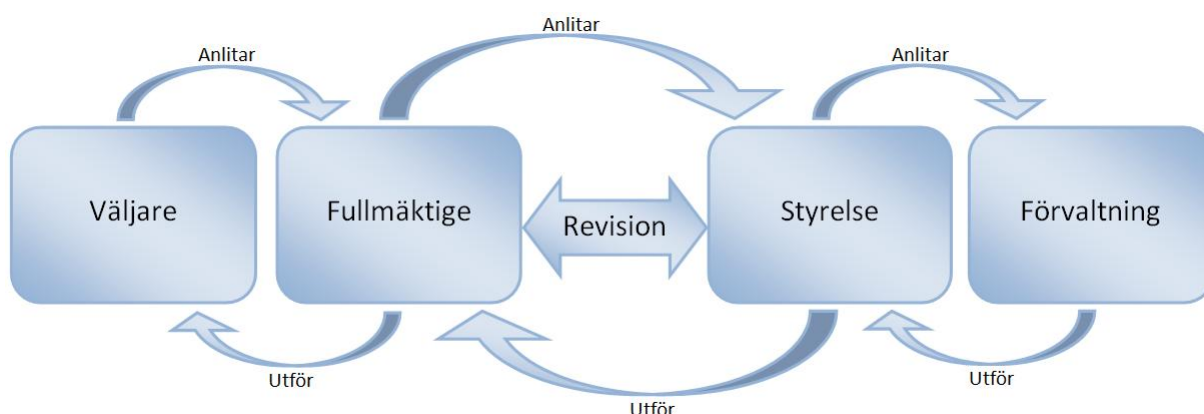
⁵⁴ Antle 1983:512ff

⁵⁵ Tagesson & Eriksson 2001:276

myndighetsutövning får avsevärda effekter på ett stort antal individer, behöver besluten inte med nödvändighet i samtliga fall innebära en särskilt stor direkt påverkan på varje enskild individ. Om incitamenten att kontrollera agenterna på så sätt minskar, reduceras också efterfrågan på information som kan användas för att utöva denna kontroll. Således borde redovisningsinformation vara en mindre efterfrågad produkt i offentlig sektor jämfört med privat sektor. Samtidigt kommer agenten fortfarande att vara benägen att tillämpa de redovisningsprinciper som mest fördelaktigt porträtterar dess prestationer.⁵⁶ Det bland huvudprincipalerna utbredda ointresset för redovisning i kombination med faktumet att varken den politiska eller sakkunniga revisionen kan ställas till svars, misstänks sammantaget inte förstärka revisionens incitament att verka för ökad efterlevnad av lagstiftning och normering.⁵⁷

2.2.7 Den kommunala agentkedjan

I en kommunal kontext kan vi urskilja en principal-agent-relation i flera led. Denna typ av agentkedja utgår från väljarna som den yttersta uppdragsgivaren i den kommunala demokratin. Vart fjärde år utser väljarna ett fullmäktige som i egenskap av uppdragstagare förväntas eftersträva uppdragsgivarens politiska intressen. Samtidigt är KF uppdragsgivare i förhållande till KS som i sin tur anlitar en förvaltningsorganisation i syfte att omsätta de politiska målen till praktisk handling. På så sätt vidarebefordras, omformuleras och genomförs det ursprungliga uppdraget varpå nya uppdrag vidarebefordras genom agentkedjan. I mitten hittar vi revisionen bestående av politiskt valda lekmannarevisorer och deras sakkunniga biträden, vars syfte är att å KF:s vägnar granska KS:s arbete.



Figur 3. Kommunens principaler och agenter

⁵⁶ Zimmerman 1977:122f

⁵⁷ Tagesson & Eriksson 2011:278

Den kommunala agentkedjan är dock inte helt friktionsfri, utan borde i enlighet med resonemangen ovan utmärkas av omfattande konflikter där asymmetrisk information sannolikt kan komma att spela en avgörande roll. Studiens frågeställning om den varierande förekomsten av sanktioner kan enligt det här perspektivet besvaras genom en förståelse av de olika aktörernas intressen samt de styrkeförhållanden som präglar deras relationer.

2.3 Strukturperspektivet

I följande avsnitt presenteras referensramens andra perspektiv. Strukturperspektivet kommer i denna studie att operationaliseras med hjälp av institutionell och nyinstitutionell teori.

2.3.1 Institutionsbegreppet

Under 1970-talet etablerades en allt starkare kritik mot bilden av organisationen som ett rationellt verktyg. Den institutionella skolan menade istället att det låg andra mer subtila mekanismer till grund för organisationernas beteendemönster. Inom organisationsteorin kan institutionen definieras som ett enhetligt system av kollektiva handlingar. Begreppet förklaras lämpligtvis i kontrast till *vanan* som är en mer flyktig och individuell företeelse utan stöd av övergripande värderingar. Institutionerna är i stället långvariga, kollektiva och kan rättfärdigas av normer. Även om institutionen är ett resultat av människors handlingar, betyder det inte att den utformats utifrån en medveten vilja att uppnå ett visst syfte. Dess ursprung kan istället förklaras av människors grundläggande behov av mönster och trygghet. När vi går in i ett nytt sammanhang anpassar vi oss efter det till situationen mest kompatibla beteendet och undviker därmed oordning och osäkerhet. Den nyinvidge medlemmen i en institutionell organisation kommer att försöka upptäcka vilka handlingsmönster som är eftersträvansvärda. När organisationen sedan ställs inför en okänd situation är utgångspunkten att dess medlemmar för att finna lämpliga metoder erinrar sig om liknande situationer och dess lösningar i organisationens historiska kontext. På så sätt skapar institutionen kontinuitet, stabilitet och förutsägbarhet. Samtidigt reser institutionen barriärer mot människornas fria tolkning av omvärlden. Kunskap som strider mot institutionens normer kan komma att omformas och våra förväntningar styras mot det som är legitimt, vilket i förlängningen också leder till likriktning av det mänskliga beteendet.⁵⁸

⁵⁸ Eriksson-Zetterquist, Kalling, Styhre 2010:280ff

2.3.2 Institutionens tredelade fundament

Ett sätt att förstå den institutionella organisationens konstruktion är att betrakta den som uppbyggd på reglerande, normativa och kognitiva/kulturella fundament. Dessa representerar tre olika perspektiv på organisationens institutionella karaktärsdrag. Det reglerande fundamentet utgörs av explicit formulerade regler samt olika processer för ökad efterlevnad av dessa regler. Detta förutsätter dels en befogenhet att upprätta reglerna, dels en kapacitet att genom belöningar eller bestraffningar styra mot ett önskat beteende. Även införandet av olika kontroll- och övervakningsinstanser blir centrala komponenter i det reglerande fundamentet. Även om belöningar, bestraffningar och kontroll i sig räcker långt för att styra mot det önskade beteendet, behöver systemets fortlevnad ytterst säkerställas med hjälp av formell legitimitet såsom stadgar eller riktlinjer beslutade i högre instans, lagar och förordningar.⁵⁹ Det normativa fundamentet går dock djupare än så och består dels av värderingar, vilka tar sin utgångspunkt i olika föreställningar om vad som är eftersträvansvärt, men också av normer som beskriver hur vi på ett legitimt sätt skall uppnå vissa legitima mål. Karakteristiskt för det normativa fundamentet är dess påverkan på roller och relationer, en påverkan som på samma gång kan utgöras av både begränsande och möjliggörande aktiviteter. Rollerna öppnar upp för olika typer av beteenden som skulle vara otänkbara i situationer där rollerna inte existerade. Exempel på ett sådant rollbaserat beteende skulle kunna vara häktespersonalens kroppsvisitation av den häktade. De mekanismer som styr rollernas och i förlängningen organisationens beteende kan utifrån detta perspektiv utgöras av rutiner, sedvänja, procedurer, organisationsformer, teknologi, kultur och kunskap. Den gemensamma nämnaren för dessa mekanismer är deras funktion att upprätta sociala förpliktelser.⁶⁰ Institutionen kan slutligen beskrivas vara uppbyggd på ett kognitivt/kulturellt fundament. Forskare inom denna teoribildning betonar den gemensamma föreställningen om verkligheten som central för hur människor tillför mening till sina handlingar och relationer. Denna typ av insitutionalister intresserar sig för den kognitiva dimensionen i människans natur, och individens respons på den yttre världens stimuli anses vara ett resultat av individens sedan tidigare inlärd tolkning av omgivningen. Här blir de invävda värden som kan hittas i symboler, ord, tecken och gester viktiga förklaringar till vårt agerande. Det kognitiva/kulturella perspektivet går således relativt långt i definitionen av människan som en begränsad aktör. Kulturen kan exempelvis beskrivas som ett mönster för människors tankar, känslor och handlingar. Rör vi oss inom dessa mönster uppstår en känsla av trygghet och social tillhörighet, men om vi istället skulle

⁵⁹ Scott 2008:52f

⁶⁰ Ibid 2008:54f

överskrida dessa internaliserade gränser uppstår motsatt en känsla av osäkerhet och socialt utanförskap.⁶¹

2.3.3 Organisationen och dess institutionella omgivning

Nyinstitutionell teori fokuserar på organisationens förhållande till omgivningen och betonar att denna präglas av en växelverkan, i viken organisationen både kan beskrivas som objekt och subjekt.⁶² Organisationernas formella strukturer kan istället för att reflektera verksamhetens unika behov, snarare beskrivas som ett resultat av anpassning till myter i den institutionella omgivningen.⁶³ Mytbegreppet är centralt i den nyinstitutionella teoribildningen och kan definieras som socialt skapade normer i organisationens omgivning. Myterna kan vara breda eller mer detaljerade och specifika (delmyter eller organisationsrecept). Spridningen av myter kan ske mycket snabbt och adaptationen görs inte sällan utan verklig avspeglning i organisationens beteenden.⁶⁴ För att tillgodogöra sig den legitimitet som en mytanpassning för med sig och samtidigt behålla den befintliga ordningens funktionalitet, blir lösningen att bevara organisationen i ett tillstånd präglad av permanent löskoppling mellan de nya formella strukturerna och de befintliga aktiviteter som utformats efter lokala förutsättningar och behov.⁶⁵



Figur 4. Institutionell teori

Organisationernas förhållande till omgivningen präglas också av en övergripande likriktningstendens. Likriktningen kan förklaras av de tre processerna tvingande, mimetisk och normativ isomorfism. Tvingande isomorfism kan vara både formell och informell, där den förra bygger på instruktioner, regler, förordningar, budgetar eller lagar, medan den senare

⁶¹ Scott 2008:57f

⁶² Eriksson-Zetterquist, Kalling, Styhre 2010:286

⁶³ Meyer & Rowan 1977:341

⁶⁴ Christiansen et al 2004:76

⁶⁵ Meyer & Rowan 1977:357ff

snarare handlar om kulturbaserade förväntningar i organisationens omgivning. Mimetisk isomorfism kan beskrivas som ett organisatoriskt härmande med syfte att hantera osäkerhet. Den normativa isomorfismen handlar förenklat om professionernas framväxt och inflytande. Professionernas strömlinjeformning förklaras av utbildningsväsendets kunskapskrav, samt spridningen av nationella och internationella nätverk. Sammantaget förklarar denna - för nyinstitutionalismen centrala teori - varför organisationer tenderar att likna varandra. Isomorfin är dessutom mer påtaglig mellan organisationer inom samma branscher eller verksamhetsfält.⁶⁶

Tvingande isomorfism i en offentlig-politisk kontext består till stor del av den lagstiftning som reglerar den offentliga förvaltningens förehavanden, men också av den mer informella relationen till väljarna i egenskap av verksamhetens yttersta finansiärer och politikernas arbetsgivare. På så sätt blir den politiska överlevnaden också avhängig förvaltningens och politikens förmåga att övertyga omgivningen om deras gemensamma intresse i skattenivåer, olika prioritering av verksamhet samt fördelning av resurser. Organisationernas förstärkta likriktning inom olika branscher kan också antas leda till en öka mimetisk isomorfism inom offentlig förvaltning i allmänhet och kommunsektorn i synnerhet. Organisationens benägenhet att i strävandet efter ökad legitimitet och minskad osäkerhet efterlikna jämförbara organisationer, kan med tanke på kommunsektorns utpräglade särart, relativt omfattande transparens och många jämförbara enheter förväntas leda till ett påtagligt organisatoriskt härmande. Den normativa isomorfismen kan när det gäller kommunal redovisning antas drivas fram av olika typer av transkommunala nätverk där ekonomprofessionen möts.⁶⁷

2.3.4 Institutionella perspektiv på redovisning

Enligt det institutionella perspektivet bör redovisning inte reduceras till en teknisk procedur som kan sättas in för att avslöja specifika sanningar om en organisation. Redovisningen betraktas vara mer komplex än så, och ses snarare som ett socialt konstruerat och föränderligt fenomen.⁶⁸ Redovisning har fått en allt mer central roll i styrningen av moderna organisationer. Även om dess konkreta utförande i form av dagrapporter, fakturakontering och bokföringsordrar inte sällan är relativt okomplicerade aktiviteter, har redovisningen i ett större perspektiv blivit förknippad med betydligt mer komplicerade målbilder. Dessa ofta högt

⁶⁶ DiMaggio & Powell 1983:149ff

⁶⁷ Carpenter & Feroz 2001:570f

⁶⁸ Potter 2005:266

ställda ambitioner kan exempelvis handla om redovisningens roll i skapandet av framgångsrika organisationer eller främjandet av en samhällsekonomiskt effektiv resursallokering. Allt eftersom de tillskrivna egenskaperna blivit mer omfattande har också redovisaren kommit att betraktas som en allt mer betydelsefull aktör. Redovisaren har i många organisationer gått från att vara en lägre tjänsteman med rutinmässiga uppgifter till att bli en naturlig del i ledningsgrupper och en central stödfunktion till högre chefer. När redovisningen präglas av ett växande antal syften, kommer den också att påverkas av andra organisatoriska, ekonomiska, sociala och juridiska förutsättningar.⁶⁹

2.3.4.1 Språkets betydelse

Det institutionella perspektivet betonar även språkets roll i formandet av organisationer. Redovisningsprofessionen utmärker sig påtaligt genom sin detaljrika och ibland invecklade begreppsapparat, vilken ur ett institutionellt perspektiv inte bör förminska till ett medel för kommunikation, utan även kan beskrivas som ett filter genom vilket vi tolkar vår omvärld. Detta kan bli aktuellt när grundläggande terminologi såsom kostnader, intäkter, tillgångar och skulder kompletteras med mer värdeladdade begrepp såsom ansvarsutkrävande, transparens, objektivitet och effektivitet. Hur dessa begrepp definieras får också konsekvenser för vad vi exempelvis uppfattar som eftersträvaransvärda organisationsformer.⁷⁰ Redovisningsspråket måste precis som andra former av språk genomgå en tolkningsprocess för att förstås av mottagaren. Makten över redovisningen ligger således hos de aktörer som har tolkningsföreträde och därmed kapacitet att påverka hur organisationen uppfattas av dess medlemmar och omgivning.⁷¹ Kommunikationen med omgivningen kan sägas utgöra en legitimitetsgenererande aktivitet. Språkets och redovisningens utformning blir på så sätt avhängigt organisationens behov av att anpassa sig i enlighet med omgivningens förväntningar.⁷²

2.3.4.2 Begränsad rationalitet

Redovisningen präglas i hög grad av regler och rutiner, vilka över tid har god potential att omvandlas till processer som tas för givna och inte ifrågasätts. Denna form av institutionell tröghet skapar å ena sidan stabilitet och kontinuitet, men leder samtidigt till obenägenhet att

⁶⁹ Hopwood 1992:125ff

⁷⁰ Potter 2005:267ff

⁷¹ Holmblad Brunsson 2005:

⁷² Potter 2005:267ff

förändra och tänka i nya banor.⁷³ Ytterligare en aspekt av organisationers begränsade rationalitet kan förstås med hjälp av begreppet spårbindenhet (*path dependency*). Fenomenet uppstår när organisationen styrs av historiska vägval, något som skapar en form av trygghet i strävandet efter att applicera gamla lösningar på nya problem.⁷⁴ Ofta innebär detta att de kulturella egenskaper som präglat organisationen i dess formativa fas också kan komma att spela en avgörande roll för dess framtida handlingsmönster. Kostnaden att ställa om till nya förutsättningar kan upplevas vara för hög, vilket därmed innebär att organisationer utifrån detta perspektiv över tid tillåts leva vidare med historiskt betingad ineffektivitet.⁷⁵

2.3.4.3 Institutionella drivkrafter bakom redovisningsval

En fallstudie om drivkrafterna bakom införandet av Generally Accepted Accounting Principles (GAAP, motsvarande god redovisningssed) i staten New York 1981, visade att strävandet efter legitimitet spelade en central roll. Resultatet indikerade på att en viktig drivkraft var behovet att inför väljare och kreditmarknader uppvisa en symbol för ansvarstagande och välskötta finanser. De problem som vid den här tiden präglade statens ekonomiska planering och uppföljning, fick dock ingen direkt lösning i och med införandet av GAAP. En beredningsgrupp hade redan tidigare framfört tvivel om huruvida reformen faktiskt skulle lösa statens finansiella problem, men samma grupp betonade också reformens förmåga att reparera det vid tidpunkten skadade förtroendet bland externa intressenter. Slutsatsen var således att införandet av GAAP i mångt och mycket kunde beskrivas som en legitimitetsgenererande symbol.⁷⁶ Närmare ett decennium senare publicerade samma forskare ytterligare en fallstudie på temat. Graden av deltagande i professionella organisationer bland nyckelpersoner inom redovisning och revision hade exempelvis positiv effekt på anpassningen till GAAP, vilket således bekräftar tesen om professionens betydelse i den normativa isomorfin. Beroende av krediter för att trygga delstatens finansiella resurser var en annan drivkraft. Detta verifierar antagandet om den tvingande isomorfismen och den tidigare genererade slutsatsen om ökad legitimitet genom anpassning till omgivningens förväntningar.⁷⁷

⁷³ Burns & Baldvinsdottir 2005:727f

⁷⁴ Zetterquist, Kalling, Styhre 2006:277

⁷⁵ Christiansen et al 2005:63

⁷⁶ Carpenter & Feroz 1992:635f

⁷⁷ Carpenter & Feroz 2001:592f

2.3.5 Institutionella perspektiv på revision

Förekomsten av revision kan utifrån det institutionella perspektivet förklaras av behovet att rättfärdiga och legitimera. Enligt detta synsätt blir revisionen istället för en kritisk granskning snarare en process för skapandet av trivsel och trygghet i den granskade organisationen och dess omgivning.⁷⁸ Revisionen kan därmed något tillspetsat sägas vara präglad av rituella egenskaper, där granskningens och utlåtandets funktion är att producera tillit och legitimitet i förhållande till grupper som är sårbara för missvisande redovisning. Till skillnad från privat sektor har det offentliga inga aktieägare eller kapitalmarknader som kan utöva institutionellt tryck i riktning mot ökad redovisnings- och granskningskvalitet. Detta innebär i den kommunala kontexten en ökad betydelse för lagstiftning och andra reglerande arrangemang för att säkerställa redovisningens tillförlitlighet och revisionens oberoende. Om inte dessa reglerande arrangemang är tillräckliga finns det en uppenbar risk att revisionen blir reducerad till en ceremoni vars huvudsakliga syfte är att ingjuta en känsla av att saker och ting går rätt till.⁷⁹ En nyligen genomförd studie av svensk kommunrevision har visat på ett antal tydliga brister i yrkesrevisionen. Jämfört med privat sektor har den kommunala revisionen visat sig försvåra snarare än förenkla implementering av nya normer. Faktum var att de som skulle vara föremål för granskningen i vissa fall själva hade mer omfattande kunskaper om nya regler på området. Studien visade även på både bristande kompetens och oberoende bland yrkesrevisorerna.⁸⁰

2.3.6 Den kommunala redovisningens institutionella kontext

Enligt det institutionella perspektivet kan organisation, redovisning och revision aldrig reduceras till instrumentellt utformade redskap. Kommunal redovisning och revision påverkas av normer och värderingar inom den egna organisationen, men också av olika former av yttre institutionellt tryck. Den institutionaliserade redovisningen kan präglas av stigberoende och obenägenhet till förändring. Samtidigt kan behovet av legitimitet driva fram snabba förändringar och anpassning till nya förutsättningar. Förståelsen för denna dubbelnatur är nödvändig för studiens förmåga att förklara de varierande sanktionerna mot kommunala redovisningsval som avviker från regleringen.

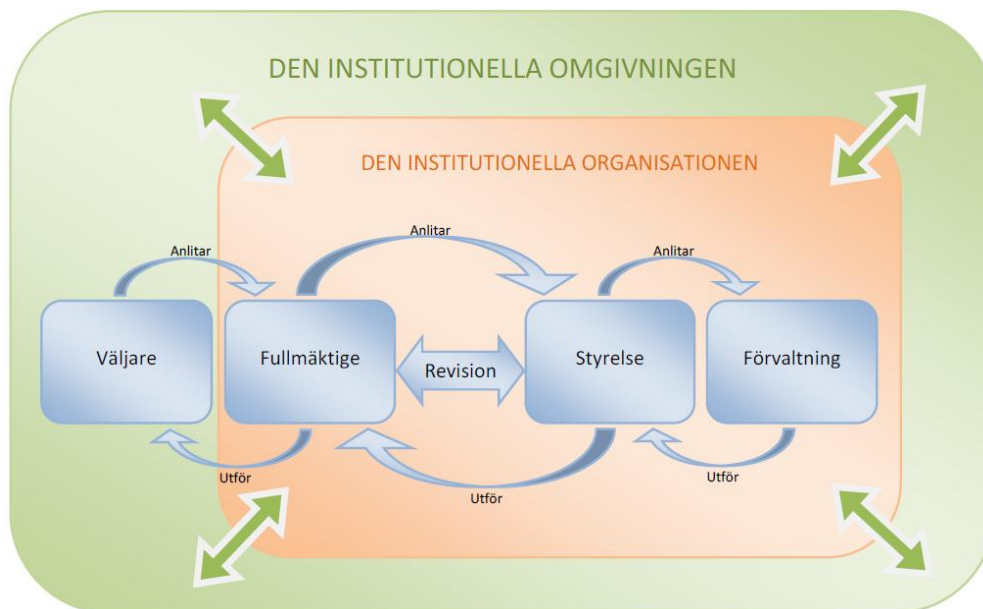
⁷⁸ Power 2000:115

⁷⁹ Tagesson & Eriksson 2011:274

⁸⁰ Ibid 2011: 282:f

2.4 Den kommunala redovisningsens aktörer och strukturer

Referensramen har lyft fram två historiskt konkurrerande perspektiv på redovisning. Det finns dock goda argument för att kombinera dessa och därmed ansluta sig till vad som kan kallas för en eklektisk redovisningsteori.⁸¹



Figur 5. Teoretisk referensram

I enlighet med antaganden härledda ur ekonomisk teori har referensramen byggt upp en kommunal principal-agent-kedja i vilken anlitan och utförande uppstår i flera led. Den finansiella redovisningen kan här betraktas som ett verktyg för ansvarsutkrävande. Drivkraften bakom aktörernas agerande utgår dock från motstridiga egenintressen och asymmetrisk information. Redovisningens funktion att förmedla information i riktning från agent till principal kan beskrivas som ett försök att mildra denna asymmetri. Revisionen är med denna logik inrättad med syftet att kontrollera agenten samt utjämna den ojämlika fördelningen av information. Samtidigt befinner sig redovisningens aktörer i en institutionell kontext och deras handlingar kan inte helt förklaras utifrån en rationell logik. Kommunen som en institutionell organisation kan präglas av olika normer, vilka också påverkar redovisningen och aktörernas förhållande till redovisningen. Samtidigt omsluts kommunen av en omgivning som med olika typer av institutionellt tryck tenderar att påverka organisationens handlingsmönster. Den yttersta principalen befinner sig utanför kommunens organisation, men är samtidigt en viktig del av den institutionella omgivningen.

⁸¹ Collin et al 2009:170

3. Metod

För att besvara syftet har två kommuner valts ut med tanke på skillnaden i förekomsten av konsekvenser. Detta öppnar för en jämförande fallstudiedesign med ambitionen att synliggöra de faktorer som driver fram olika typer av konsekvenser. De två kommunerna, i denna studie benämnda som Nordstad och Sydstad, studeras bland annat genom dokumentstudier av årsredovisningar, tidningsartiklar, revisionsrapporter samt protokoll från KF och KS. För att skapa ytterligare förståelse genomförs även intervjuer med ett antal nyckelpersoner i de två kommunerna.

3.1 Val av forskningsdesign

Forskningsdesign innebär en specifik struktur för avgränsning samt insamling och tolkning av data.⁸² För att finna förklaringar till varför kommunala redovisningsval som avviker från regleringen i vissa fall faktiskt får konsekvenser, blir det nödvändigt att skapa en förståelse på djupet och behålla alla dörrar öppna för möjliga förklaringar. Detta talar för ett induktivt förhållande till teorin, i vilket ambitionen är att utveckla teoretiska perspektiv istället för att pröva redan färdigformulerade antaganden. I motsats till det deduktiva eller teoriprovande förhållningssättet, där grundregeln förenklat kan formuleras med principen att fler fall leder till mer träffsäkra slutsatser, är det teoriutvecklande förhållningssättet snarare beroende av mycket information från ett litet antal fall.⁸³ På så sätt blir fallstudien den forskningsdesign som bäst kan möta de krav som ställs för att syftet skall kunna besvaras.⁸⁴

3.1.1 Fallstudier

Fallstudiedesignen innebär en djuplodande granskning av det utvalda fallet. Vanligtvis (men inte nödvändigtvis) genomförs fallstudien med hjälp av kvalitativa metoder, vilka av många forskare anses ha godare förutsättningar att absorbera fallets ofta detaljerade och komplexa egenskaper.⁸⁵ Den intensiva granskningen av komplexa egenskaper är också tätt sammanflätad med en inte sällan induktiv ansats i förhållande till teorin. Kvalitativa dokumentstudier, observationer eller semistrukturerade intervjuer kan med detta resonemang vara exempel på lämpliga metoder för insamling av empiri inom fallstudiedesignen.⁸⁶ Även

⁸² Bryman 2008:31

⁸³ Esaiasson et al 2006:112

⁸⁴ De Vaus 2005:55

⁸⁵ Bryman 2008:53ff

⁸⁶ Ibid 2008:53ff

om fallstudien i sin mest renodlade form används för att studera ett enskilt objekt är det inte sällan flera analysobjekt som fallstudien behandlar. En gemensam egenskap inom forskningens olika tillämpningsområden är intresset av att identifiera vad som är orsak och verkan. Detta innebär ofta olika former av jämförelser varför fallstudien i praktiken utformas som en intensiv granskning av åtminstone två fall. Ett förekommande begrepp är därför så kallad jämförande fallstudier, vilka har som ansats att hitta ett fåtal men noga matchade fall för djuplodande jämförelser. Fallen kan väljas ut på basis av egenskaper som gör dem antingen mycket lika eller mycket olika, för att på så sätt synliggöra skillnader och gemensamma egenskaper samt eventuella förklaringar till dessa.⁸⁷

3.1.2 Studiens design - en jämförande fallstudie

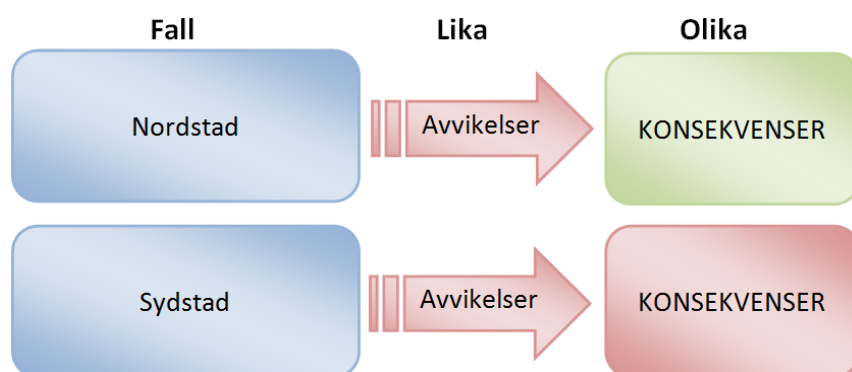
För att uppfylla syftet måste designen kunna synliggöra tidigare okända faktorer bakom förekomsten av konsekvenser. Den jämförande fallstudien borde därför rikta fokus mot två kommuner vars redovisningsval i båda fallen tydligt har avvikit från regelverket, men där konsekvenserna varierar i uttryck och omfattning. På så sätt tillämpas den jämförande designens båda principer om fallen som mest lika och fallen som mest olika. De utvalda kommunernas avvikelser bör med denna logik vara av likartad dignitet. Detta innebär inte att de avvikande redovisningsvalen nödvändigtvis måste avse samma resultat- och balansposter, men avvikelsernas allvarlighet borde åtminstone vara ungefärligt ekvivalenta. Samtidigt bör konsekvenserna av dessa redovisningsval vara olika för att tänkbara förklaringsfaktorer skall kunna synliggöras. En jämförelse av två kommuner med dessa både lika och olika egenskaper kan kasta ljus över de faktorer som bidrar till att redovisningsval i vissa fall blir föremål för olika former av konsekvenser.

3.1.3 Val av kommuner – Nordstad och Sydstad

För att möta de kriterier som nu har formulerats måste en mängd avväganden göras i förhållande till de 290 kommuner och 21 landsting/regioner som utgör den samlade kommunsektorn. Tydliga avvikelser kan förekomma på en mängd olika sätt i dessa många tänkbara analysobjekt, samtidigt som vi även måste förhålla oss till att de 311 primär- och landstingskommunerna också erbjuder en lång rad potentiellt intressanta redovisningsperioder. Med anledning av denna försvårande omständighet genomfördes en

⁸⁷ Esaiasson et al 2006:109

kort informantundersökning⁸⁸ där tre experter frågades om tips på intressanta kommuner. Informanterna valdes ut med hänsyn till deras synnerligen goda kunskaper om redovisning i den svenska kommunsektorn (se bilaga 4). Efter en noggrann genomgång av informanternas olika tips valdes slutligen två primärkommuner ut. Dessa benämns från och med nu som Nordstad och Sydstad. Kommunerna valdes ut som jämförelsefall eftersom de på avvikelssidan är att betrakta som relativt lika, men på konsekvenssidan skiljer sig åt på ett tydligt sätt.



Figur 6. Studiens design

3.2 Val av metod

Valet av metod utgör en kritisk fas i alla undersökande processer. Hur väl forskningsresultatet faktiskt återspeglar verkligheten blir en direkt konsekvens av de metodologiska avvägningar och inriktningar som mer eller mindre medvetet stakats ut under forskningsprocessens inledningsskede. Metoden handlar bland annat om på vilket sätt forskaren skall förhålla sig till forskningsobjektet. För att tillgodogöra sig empirin måste forskaren tränga in i olika miljöer och situationer, vilket i nästan samtliga fall innebär någon form av störning av det normala. Frågan om vilken effekt forskarens närmanden har fått på forskningsobjektet exemplifierar betydelsen av genomtänka metodval. Valet av metod får i grund och botten konsekvenser för hur väl forskningen kan hantera frågor kopplade till validitet och reliabilitet, det vill säga hur väl metoden förmår mäta det vi faktiskt avser samt med vilken tillförlitlighet resultatet av dessa mätningar reflekterar verkliga förhållanden.⁸⁹

Traditionellt har den stora skiljelinjen inom den metodologiska disciplinen utgjorts av uppdelningen mellan kvalitativa och kvantitativa metoder. På senare tid har dock denna

⁸⁸ Esaiasson et al 2006:127f

⁸⁹ Jacobsen 2002:19ff

vattentäta uppdelning blivit föremål för kritik och alternativa synsätt med kombinationer av kvalitativa och kvantitativa metoder har lyfts fram som tänkbara lösningar.⁹⁰ Med detta sagt kan vi ändå konstatera att kvalitativa metoder lämpar sig väl när forskningens ambition är att skapa klarhet inom ett tidigare relativt okänt område. Kvalitativa metoder öppnar även upp för oväntade resultat⁹¹, vilket får betraktas vara ett centralt kriterium i följande studie.

3.2.1 Tillträde till forskningsobjekten

I följande studie behandlas problem kopplade till olika former av överträdelser mot lagstiftning, normering och principer. Studier av dessa till sin karaktär relativt känsliga frågor ställer naturligtvis höga krav på formerna för insamling och behandling av empiri. Detta reser frågan om möjligheten att få tillträde till undersökningsobjektet. Accessproblematiken återfinns framför allt i den etnografiska forskningstraditionen, i vilken forskaren fysiskt kommer att behöva bli en del av ett sammanhang, men även i betraktelser på lite större avstånd blir accessfrågan central, inte minst när det gäller undersökningar av beteenden som inte är fullt legitima. Det kan exempelvis finnas en oro bland respondenterna att olika personer kan komma att få vetskap om vad som har sagts och gjorts. En sådan oro kan leda till att respondenterna anpassar sina uttalanden och på så sätt undergräver metodens validitet. Här är det av yttersta vikt att visa kunskap och förståelse för situationen och problematiken.⁹²

3.2.2 Forskningsintervjuer

En vanligt förekommande klassificering baseras på utsträckningen av forskningsintervjuns fastlåsning till frågeformulär och intervjuguides. Den strukturerade intervjun präglas av hög fastlåsning, och möjligheten till utsvävningar begränsas genom formulerandet av mindre komplexa frågor. Här är forskaren intresserad av korta och inte sällan mer kvantifierbara svar. Strukturerade intervjufrågor kan exempelvis vara ”vem argumenterade mest intensivt för ansvarsfrihet?” eller ”vid vilken tidpunkt fattade ni beslutet att göra avsättningen?”. I andra änden återfinns den ostrukturerade intervjun, i vilken frågeställarens roll tar formen som samtalspartner och intervjuguidens på förhand formulerade frågebatterier ersätts av en ambition att avhandla ett antal tematiska områden. Mellan dessa två motpoler kan vi finna den så kallade semistrukturerade intervjun. Här är frågorna formulerade innan intervjun, samtidigt som följdfrågor kan ställas och intervjun också tillåts ta nya vägar allt eftersom respondentens

⁹⁰ Bryman 2008:600ff

⁹¹ Jacobsen 2002:145f

⁹² Bryman & Bell 2007:444ff

svar öppnar upp för tidigare okända perspektiv på problemet.⁹³ Frågornas kvalitativa karaktär leder i den semistrukturerade intervjun också till längre och mer mångbottnade svar, något som kan vara eftersträvansvärt när vi söker kunskap om företeelser som vi innan intervjun har relativt liten kännedom om.

3.2.2.1 Val av respondenter

Frågan om vilka personer som skall utgöra studiens respondenter är alltid en kritisk punkt.⁹⁴ Valet av respondenter utgår från den i referensramen presenterade kedjan av kommunala principaler och agenter. För att intervjuerna skall tillföra studien en heltäckande empiri är det av betydelse att så många delar av kedjan som möjligt blir representerade bland studiens respondenter. När det gäller kommunens invånare i egenskap av den kommunala demokratins yttersta principal, uppstår ett minst sagt svårt urvalsproblem. Anledningen till att gruppen kommuninvånare har uteslutits från respondentgruppen, handlar dels om svårigheten att välja ut företrädare för en så heterogen grupp, dels om studiens krav på respondenternas förmåga att bidra med information om skeenden som till stor del har utspelats *inom* den kommunala organisationen. Valet av respondenter vilar således på ett för studiens syfte centralt behov att identifiera nyckelpersoner, vars utsagor kan kasta ljus över den varierande förekomsten av konsekvenser i Nordstad och Sydstad. Utifrån detta resonemang bör respondenternas utgöras av nyckelpersoner inom KF, revision, KS och förvaltning. För att tillföra empirin ett externt perspektiv kompletteras de ovan uppräknade nyckelpersonerna med journalister som bevakat händelserna i de två kommunerna.

Respondenternas utsagor förväntas påverkas av deras respektive positioner i den kommunala principal-agent-kedjan. Det är därför betydelsefullt att förstå respondenternas berättelser i ljuset av deras roller.⁹⁵ De som har valts ut för respektive kommun är ekonomichefen, lekmanrevisionens ordförande, yrkesrevisorn, redovisningsvalets mest drivande kritiker, KS-ordf samt en journalist. Av de totalt tolv tillfrågade personerna valde två att avböja. Yrkesrevisorn i Nordstad tackade nej med hänvisning till tystnadsplikt i enskilda klientärenden och KS-ordf i Sydstad avböjde utan förklaring. Även yrkesrevisorn i Sydstad föll bort som respondent, då han på grund av fullbokat schema inte kunde medverka förrän

⁹³ Berg 2009:104f

⁹⁴ Esaiasson et al 2006:286

⁹⁵ Ibid 2006:429

långt senare än vad tidsplanen för denna studie gav utrymme för. Totalt kan respondenterna således räknas till nio stycken.

3.2.2.2 Intervjustudien

Studiens nio intervjuer genomfördes under perioden 18 april till 2 maj. Förfrågan om medverkan skickades ut via e-post enligt bilaga 1. Komplicerade ämnen antas bäst kunna avhandlas om samtalet genomförs ansikte mot ansikte.⁹⁶ Samtidigt skulle ett sådant förfarande medföra ett flertal långa resor, vilket motiverade valet att genomföra intervjuerna över telefon. Intervjuerna utgick från den i bilaga 2 presenterade intervjuguiden, men i enlighet med den semistrukturerade intervjuformen användes de uppställda frågorna snarare som samtalsämnen där följdfrågor fick konstrueras allt eftersom respondenterna utvecklade sina svar. För att säkerställa detaljrikedom och nyanser i respondenternas svar användes vidare diktafon, varefter inspelningen transkriberades ord för ord. Den genomsnittliga samtalstiden uppgick till ca 40 minuter per respondent, vilket i renskriven form innebar en mycket omfattande mängd obearbetad empiri. För att göra denna textmassa analyserbar var det nödvändigt att systematisera innehållet.⁹⁷ Materialet i denna studie har klassificerats utifrån urskiljbara teman i respondenternas utsagor. Empirikapitlet nedan innehåller dessutom en stor mängd citat, vilket har varit nödvändigt för att undvika de feltolkningar som kan bli aktuella vid omskrivningar av respondenternas ord.

3.2.3 Dokumentstudier

En studie om redovisningsrelaterade problem har en uppenbar källa till empiri genom delårsbokslut och årsredovisningar, något som därför gör att dokumentstudier kan betraktas som en naturlig metod inom redovisningsforskningen. Årsredovisningar består utöver renodlade sifferuppställningar till stor del även av berättelser med ord, vilket gör att både kvantitativa och kvalitativa perspektiv är motiverade. Med hänsyn till studiens syfte blir redovisningsdokumenten till viss del främst en källa för utvinning av den bakgrundsinformation som krävs för att en vidare förståelse av problematiken skall kunna utvecklas. Samtidigt innehåller redovisningen information som i sig självt kan utgöra relevant empiriskt underlag till gagn för möjligheten att svara på syftet. Den finansiella information som återfinns i resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och nyckeltal är att definiera som klart kvantitativ, men även i externredovisningens narrativa delar återfinns

⁹⁶ Jackobsen 2002:161f

⁹⁷ Esaiasson et al 2006:211

information som vi bör ta i beaktande. De dokument som har använts är primärdata och utgörs huvudsakligen av årsredovisningar och protokoll. För Sydstats del innefattar dokumentstudien även ett helägt kommunalt bolag. Protokollen avser möten i KF, KS och kommunstyrelsens allmänna utskott (KSAU). När det gäller Nordstad fanns även bild- och ljudupptagningar från KF-sammanträden upplagda på kommunens hemsida, vilket visade sig vara till stor hjälp för att förstå resonemangen och debatterna bakom de beslut som kunde utläsas i protokollet. För Sydstats del fanns ljudupptagningar endast upplagda från de senaste två åren, men då de fanns tillgängliga för beställning kunde även dessa avlyssnas. Vidare har yrkesrevisorernas revisionsrapporter analyserats liksom lekmannarevisorernas revisionsberättelser.

3.3 Diskussion om studiens reliabilitet och validitet

Tillförlitligheten i materialet får betraktas som hög. Dokumentstudiedelen är baserad på ett antal olika källor. Dokumenten är både interna i form av protokoll, revisionsberättelser, årsredovisningar samt ljud- och bildupptagningar från olika möten, men också externa i form av revisionsrapporter och journalistiskt material. Detta gör att det inte endast är de styrandes bild som absorberas i empirin. Genom olika källor har det också varit möjligt att kontrollera uppgifternas riktighet. Intervjudelen präglas dock av en något svagare reliabilitet. Här är det viktigt att vara medveten om respondenternas eventuella intresse att förmedla en viss bild av händelseförloppen. Den information som har utvunnits från intervjuerna, får således betraktas mot bakgrund av respondenternas positioner i de konflikter som har utspelats. Om detta tas i beaktande kan denna form av reliabilitetsproblem till viss del övervinnas. När det gäller studiens validitet, frågan om vi faktiskt undersöker det vi avser att undersöka, har den induktiva ansatsen inneburit att problemet angripits från olika perspektiv. Eftersom studiens utgångspunkt är att vi inte vet vad som ligger till grund för problemet, har inte heller några hypoteser formulerats, vilket gör att validitetsfrågan inte blir fullt så enkel att besvara som vore fallet med en deduktiv ansats. Därför har intervjuguiden utformats för att inkludera så många olika tänkbara aspekter och perspektiv som möjligt.

4. Empiri

De två kommunernas undersökta redovisningsval är både lika och olika. För Nordstads del handlar det om stora och dolda nedskrivningar som gjorts under finansiellt goda år. Ingen kritik riktades från revisionen och årsredovisningen fastställdes enhälligt. För Sydstads del handlar det istället om ett dolt underskott. Kortfattat uppnåddes detta genom att kommunen sålde tillgångar till ett helägt bolag, dessutom till ett mycket kraftigt överpris. Revisionen riktade anmärkning och avstyrkte att årsredovisningen skulle fastställas. KF godkände dock redovisningen, men en ledamot överklagade beslutet och fick rätt i förvaltningsdomstol.

4.1 Nordstads kommun

Nordstad är en kommun med ca 20 000 invånare och samlade intäkter uppgående till närmare 1,2 miljarder kronor (bokslut 2011). Kommunens studerade redovisningsval är kopplade till ett antal nedskrivningar som genomfördes 2009 och 2010. Regleringen av nedskrivningar återfinns i KRL 4:5 och är tillämplig på hanteringen av kommunala anläggningstillgångar. Nedskrivningar kan göras om användningen av tillgången förändras i karaktär eller minskar i omfattning, samt om tillgångens genererande av nytta blivit lägre på grund av fysisk skada, tekniskt föråldrande, bristande efterfrågan eller rättsliga omständigheter. Den principiella bestämmelsen är att en nedskrivning skall göra om det bokförda värdet överstiger tillgångens verkliga värde. Nedskrivningar får dock endast genomföras om denna värdeminskning som KRL 6:5 slår fast ”kan antas vara bestående”. Hösten 2011 gav RKR ut rekommendation 19 som bidrar med vägledning på området. I den kommunala redovisningen blir det verkliga värdet till skillnad från privat sektor inte en fråga om vad marknaden är beredd att betala. Eftersom kommunen förväntas bedriva sin verksamhet på obestämd tid finns det heller inget behov av värdering till realisationspriser, utan det är snarare tillgångens servicepotential som skall vara vägledande i värderingsfrågan. Detta gör sammantaget kommunala nedskrivningar till ett relativt komplicerat område.⁹⁸

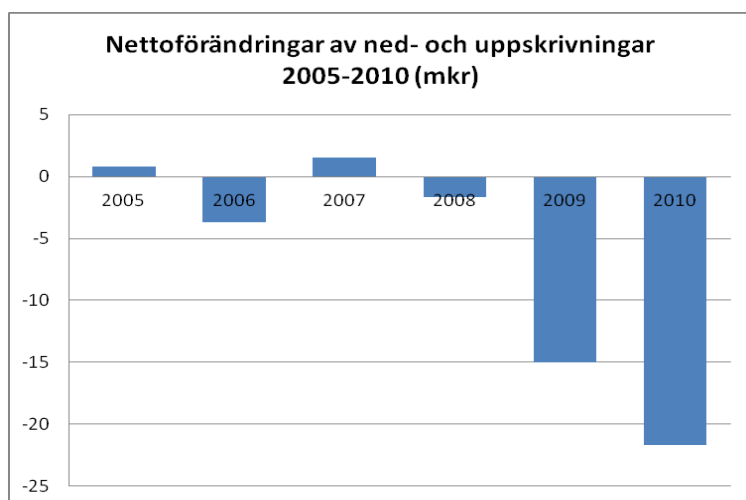
4.1.1 Empiri från dokumentstudie

4.1.1.1 Stora nedskrivningar 2009 och 2010

Under 2009 genomfördes nedskrivningar till ett värde av 15 mkr. Verksamhetens nettokostnader uppgick samma år till ca 924 mkr Den största nedskrivningen uppgick till 8,8

⁹⁸ Brorström, Eriksson, Haglund 2010:85f

mkr och avsåg ett antal avgränsade ytor inom skola och centralkök. Bedömningen var att dessa inte längre användes av kommunens verksamheter och på så sätt skulle skrivas ner proportionerligt i förhållande till den oanvända ytans andel av de aktuella fastigheterna. Den andra stora nedskrivningen avsåg ett resecentrum som inte längre var lönsamt. Verksamhetens kommersiella karaktär i kombination med den bristande lönsamheten bedömdes utgöra tillräckliga motiv till en nedskrivning med 5,6 mkr.⁹⁹ 2010 var nedskrivningarna betydligt större och uppgick till 21,7 mkr (verksamhetens nettokostnader detta år var ca 936 mkr). Åtgärderna från föregående år att skriva ner värdet av vissa avgränsade ytor inom skolan, fortsatte även under 2010 med 7,4 mkr avseende en del av gymnasieskolan. Nedskrivningar gjordes även av överdimensionerade vattenledningar med 3,7 mkr, samt genom en justering av avskrivningstiden för en IT-investering från fem till tre år med konsekvensen att 2 mkr fick kostnadsföras på innevarande år. Slutligen fattades även ett beslut att skriva ner det bokförda värdet av en kylanläggning vid idrottsplatsen från 5 mkr till 0. Denna nedskrivning genomfördes som en konsekvens av att avskrivningstiden sänktes från tjugo till tio år.¹⁰⁰



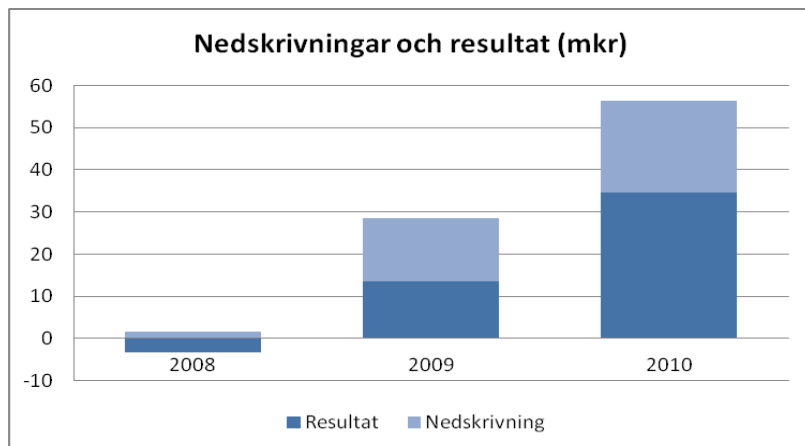
Figur 7. Ned- och uppskrivningar i Nordstads kommun 2005-2010

Stapeldiagrammet visar Nordstads ner- och uppskrivningar under åren 2005 till 2010. De två undersökta åren 2009 och 2010 präglas i denna jämförelse av mycket stora avskrivningar. Vid 2008 års bokslut redovisades nedskrivningar med endast 1,7 mkr. Även en mer långväga tillbakablick i kommunens finansiella nutidshistoria visar på relativt små nettojusteringar av anläggningstillgångarnas bokförda värde. 2005 och 2007 gjordes exempelvis uppskrivningar med 0,8 respektive 1,5 mkr. 2006 och 2008 gjordes nedskrivningar med 3,7 respektive 1,7

⁹⁹ Revisionsrapport: Granskning av Nordstads årsredovisning 2009

¹⁰⁰ Revisionsrapport: Granskning av Nordstads årsredovisning 2010

mkr. Medelvärdet för de tillgångsjusteringar som genomfördes under de fyra år som föregick den drastiska ökningen uppgick därmed till +/-1,9 mkr. Detta motsvarar endast 12,7 respektive 8,8 procent av de nedskrivningar som genomfördes under 2009 och 2010.¹⁰¹



Figur 8. Nedskrivningar och resultat, Nordstads kommun 2008-2010

De stora nedskrivningarna 2009 och 2010 sammanföll också med relativt stora positiva resultat. Jämfört med 2008 som stängdes med ett resultat på -3,6 mkr, gick kommunen 2009 och 2010 istället ut med +13,6 respektive +34,7 mkr. Resultatet 2010 kan delvis förklaras av det tillfälliga konjunkturstödet som för Nordstads kommun uppgick till 18,6 mkr. Av dessa valde kommunen i strid mot regleringsbrevet¹⁰² att periodisera 5 mkr som intäkter under 2011 och 2012. Stapeldiagrammet ovan illustrerar nedskrivningarnas och resultatens proportioner. Ett annat sätt att betrakta figuren är att se staplarnas fulla höjd som det resultat kommunen skulle presenterat om nedskrivningarna hade uteblivit. För 2010 skulle detta hypotetiska resultat uppgå till hela +56,4 mkr, vilket också skulle varit en toppnotering under de tio år som undersökts i denna studie.

4.1.1.2 Redovisningen granskas utan anmärkning

Trots den drastiska ökningen av nedskrivningar 2009 och 2010 förekom ingen uttalad kritik om att dessa skulle vara förknippade med några redovisningsprincipiella tveksamheter. Tvärtom var yrkesrevisorernas linje att 2009 års redovisning ”i all väsentlighet redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen” samt ”i all väsentlighet uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god

¹⁰¹ Årsredovisningar för Nordstads kommun för åren 2006, 2007, 2008, 2009 och 2010

¹⁰² Prop. 2009/10:1

redovisningssed".¹⁰³ Yrkesrevisionens granskning av räkenskapsåret 2009 kunde således inte visa på några redovisningsmässiga brister, och bedömningen var även att tillräckliga redogörelser lämnats avseende förklaringar i noter samt information om tillämpade redovisningsprinciper. Lekmannarevisorerna delade de sakkunnigas bedömning och slog i revisionsberättelsen fast att styrelsens och övriga nämnders arbete präglats av verksamhetsmässig ändmålsenlighet och tillfredställande ekonomisk hushållning. Revisionen tillstyrkte följdaktligen att årsredovisningen skulle godkännas och ansvarsfrihet beviljas.¹⁰⁴ 2010 gjorde yrkesrevisionen återigen bedömningen att årsredovisningen uppfyllde kraven på rättvisande räkenskaper och god redovisningssed. Formuleringarna som användes var för övrigt identiska med de ovan citerade styckena från 2009 års revisionsrapport. De sakkunniga menar vidare att kommunen ”på ett positivt sätt arbetat med den ekonomiska situationen” och konstaterar att balanskravet samt god ekonomisk hushållning har uppnåtts under det gångna året.¹⁰⁵ Även lekmannarevisorerna upprepade i det stora hela föregående års uttalanden avseende redovisning och ekonomisk förvaltning. I flera stycken var formuleringarna identiska med 2009 års revisionsberättelse som även detta år tillstyrkte att årsredovisningen skulle godkännas och ansvarsfrihet beviljas.¹⁰⁶ Årsredovisningen gick upp till KF i april 2010 där den godkändes enhälligt.

4.1.1.3 Fullmäktige godkänner redovisningen

Även om 2010 års redovisning godkändes utan protester i samband med april-KF, blev nedskrivningarna trots allt uppmärksammade i ett debattinlägg av en oppositionspolitiker. Ledamotens inlägg utgjorde inte någon kritik mot nedskrivningarna som sådana, utan handlade snarare om bristande nothänvisningar och svårigheter att därmed utläsa vad nedskrivningarna avsåg. Den andra delen av kritiken som ledamoten lyfte fram handlade om att nedskrivningarna borde definieras som extraordinära kostnader.¹⁰⁷ Nedskrivningarna i Nordstad bör inte betraktas som extraordinära, men på grund av sin omfattande resultatpåverkan borde de uppmärksammas som jämförelsestörande.

¹⁰³ Revisionsrapport: Granskning av Nordstads årsredovisning 2009

¹⁰⁴ Revisionsberättelse för år 2009 Nordstads kommun

¹⁰⁵ Revisionsrapport: Granskning av Nordstads årsredovisning 2010

¹⁰⁶ Revisionsberättelse för år 2010 Nordstads kommun

¹⁰⁷ Enligt RKR 3.1 måste tre kriterier vara uppfyllda för att en post skall definieras som extraordinär. Posten måste dels uppgå till ett väsentligt belopp, den till transaktionen bakomliggande händelsen måste sakna ett samband med den ordinarie verksamheten och får inte vara av sådan karaktär att den förväntas inträffa regelbundet eller ofta. Huvudregeln är enligt rekommendationen att i stort sett alla intäkter och kostnader skall betraktas som konsekvenser av aktiviteter ”inom ramen för kommunens eller landstingets normala verksamhet”.

Kommunchefens svar på frågorna om den bristande nothänvisningen samt nedskrivningarnas klassificering och plats i resultaträkningens disposition utgjordes av ett kort resonemang om vikten av att lyfta fram det väsentliga samt att nedskrivningar av tradition har funnits som en av del av verksamhetens kostnader. Kommunchefens inlägg tog dock en snabb vändning som får betraktas som intressant i sammanhanget.

”Vi har haft en dialog med revisorerna om det är tekniskt möjligt att genomföra de här nedskrivningarna. Vi försöker när vi har plusresultat oftast göra inte så mycket nedskrivningar vi kan men ganska många ändå. Vi vill göra det och en av orsakerna är just det att man vill sänka nästa års kostnader. Man vill sänka det framåt för att få mer utrymme till det vi ska ha där. Så att sänka tillgångskostnader så att nästa års avskrivningar blir lägre, det är generellt sett jättebra. Har vi ett plusresultat så försöker vi göra det, men dialogen är alltid med revisorerna; kan vi göra det, kan vi inte?”¹⁰⁸

Citatet är intressant eftersom kommunchefen öppet berättar om hur kommunen, visserligen efter konsultation med revisionen, eftersträvar nedskrivningar under goda år för att sänka kommande perioders avskrivningskostnader. Kommunchefens uttalande ligger således väl i linje med forskning om godtyckliga periodiseringar och den kommunala ambitionen att över tid utjämna det finansiella resultatet. Trots att en periodisering på grundval av årets resultatutrymme skulle strida både mot matchningsprincipen och den i KRL fastslagna principen om redovisning på bokföringsmässiga grunder, gick det ovan angivna uttalandet obemärkt förbi och årsredovisningen fastställdes sedermera utan vidare kritik avseende dess redovisningsmässiga egenskaper.

4.1.1.4 En kritisk röst höjs

Två månader senare fick KF dock återigen tillfälle att diskutera 2010 års nedskrivningar. Den kritiska ledamoten (från och med nu benämnd som opponenter) hade lämnat in en interpellation som fordrade svar på frågorna om vilka personer i kommunledningen som kände till vilka nedskrivningar som hade blivit föreslagna, varför inte KS hade fått information om nedskrivningarna samt varför dessa i revisionsrapporten var specificerade till ett värde av endast 19,4 mkr när de i årsredovisningen uppgick till 21,7 mkr. Frågan om varför beloppen skiljde sig åt i revisionsrapporten och årsredovisningen fick dock inget tydligt svar. I övrigt

¹⁰⁸ Bild- och ljudupptagning från Nordstads kommunfullmäktigesammanträde april 2011

menade KS-ordf att de personer som har läst kommentarerna till revisionsrapporten också känner till vilka nedskrivningar som har varit aktuella, samt att nedskrivningarna precis som tidigare år presenterats i form av en samlad summa.¹⁰⁹ Opponenten var dock föga imponerad av dessa svar och öppnade sitt inlägg med att hon egentligen skulle vilja återremittera interpellationen för nytt svar.

”Det har tagit mig många timmar att få fram vilka nedskrivningar som kommunen gjort i bokslutet, trots att jag är en ganska erfaren ekonom. Det har även tagit mig ett antal timmar att skriva denna interpellation som jag anser ställer principiellt mycket viktiga frågor. Men det anser tydligen inte du, [KS-ordf], utan hafsar ner några rader som i princip inte säger någonting. Och det känns både förnedrande och olustigt att få detta bemötande från vårt kommunalråd. Men jag är inte förvånad. Jag har varit politiskt verksam i den här kommunen i snart sex år och den politiska kultur som bland annat [det dominerande partiet] medverkat till är förödande.”¹¹⁰

Det är som vi kan se en ganska så hård kritik som riktas mot KS-ordf. Vi får nu också veta att opponenten är ekonom till yrket och har jämfört med övriga KF-ledamöter således haft betydligt bättre förutsättningar att sätta sig i den finansiella informationen.

”Bakgrunden till min interpellation är att [Nordstads] kommun under åren 2009 och 2010 har gått med stora överskott. Samtidigt har utbildningsnämnden och omsorgen tvingats till stora nedskärningar. Utbildningsnämndens ordförande kallar dessa år för rena stålbadet. Istället för att satsa på våra kärnverksamheter väljer kommunen att göra nedskrivningar på byggnader och ändra avskrivningsprocenten på kommunens inventarier /.../ KS har ansvar för årsredovisningens upprättande och eftersom flertalet av oss är fritidspolitiker och inte besitter ekonomiska kunskaper, borde kommunchefen i samband med genomgången av årsredovisningen i KS också ha informerat om nedskrivningarna.”¹¹¹

Vidare refererade opponenten till RKR och poängterade att nedskrivningar inte får vara en resultatjusterande åtgärd, samt att den normala värderingen av materiella

¹⁰⁹ Protokoll från Nordstads kommunfullmäktigesammanträde juni 2011

¹¹⁰ Bild- och ljudupptagning från Nordstads kommunfullmäktigesammanträde juni 2011

¹¹¹ Bild- och ljudupptagning från Nordstads kommunfullmäktigesammanträde juni 2011

anläggningstillgångar är anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar. En av de mer kritiserade nedskrivningsposterna avsåg vid tillfället utnyttjade utrymmen inom gymnasieskolan. För 2009 och 2010 uppgick dessa nedskrivningar till 5 mkr respektive 7,4 mkr. RKR:s rekommendation om nedskrivningar kom ut först i september 2011, men ett diskussionsunderlag om nedskrivningar fanns dock tillgängligt vid tiden för KF-sammanträdet. Opponenten lyfte i sitt inlägg upp ett exempel från diskussionsunderlaget som behandlade ett hypotetiskt exempel med en skola vars lokaler på grund av bristande elevantal inte utnyttjades fullt ut. Den principiella hållning som RKR ville exemplifiera var att nedskrivningar inte kan göras då ”en minskning av antalet elever innebär en standardförbättring för kvarvarande elever” samt att ”kapaciteten finns kvar och kan eventuellt utnyttjas i framtiden om elevantalet skulle öka”.¹¹²

4.1.1.5 Efterspel av nedskrivningarna

Under sensommaren och hösten 2011 växte kritiken mot kommunens nedskrivningspolicy, något som bland annat uppmärksammades i den lokala tidningen i ett flertal artiklar. Efter att sex av åtta partier krävt att en extern rådgivare skulle konsulteras, bjöds slutligen en av landets ledande redovisningsexperter in för att delta under ett sammanträde med KS i november. Experten redogjorde för regleringen på området och bekräftade i stort den bild som framförts av den kritiska KF-ledamoten. Den huvudsakliga kritiken riktades mot den bristande nothänvisningen samt det problematiska användandet av nedskrivningar som resultatutjämningsåtgärder. Experten underströk också vikten av att den kommunala revisionen anlitar yrkesrevisorer med erforderlig kompetens. Även KS:s förvaltning föreslogs anlita extern hjälp vid upprättandet av årsredovisningen. För att förklara allvarligheten i bristerna gjordes en jämförelse med privat sektor, i vilken ett motsvarande agerande sannolikt skulle inneburit misstanke om bokförings- och skattebrott.¹¹³ De nedskrivningar som särskilt lyftes fram avsåg de tillfälligt utnyttjade skollokalerna under 2009 och 2010 samt den drastiskt reducerade avskrivningstiden för kylanläggningen vid idrottsplatsen.¹¹⁴

I årsredovisningen för 2011 gjordes sedermera en återföring av tidigare nedskrivningar med 12,2 mkr. Rättningen avsåg ett antal verksamheter varav den största enskilda posten återförde

¹¹² RKR Diskussionsunderlag om nedskrivningar

¹¹³ Tidningsartikel publicerad 2011-11-11

¹¹⁴ Tidningsartikel publicerad 2011-11-29

8,2 mkr till gymnasieskolan.¹¹⁵ Av de 36,7 mkr som skrevs ner under de två föregående åren återstod således 24,5 mkr, vilket på årsbasis är mer än sex gånger de genomsnittliga ned- och uppskrivningarna under jämförelsåren 2005-2008. Den av redovisningsexperten kritiserade förändrade avskrivningstiden för kylanläggningen fanns exempelvis inte med bland de återförda beloppen. Inte heller genomfördes några nya nedskrivningar under året.

4.1.2 Empiri från intervjustudien

4.1.2.1 Inledande bilder av problemet

Opponenten berättar att oppositionsrådet inför fastställandet av årsredovisningen för 2010 hade hört att det skulle fattas 22 miljoner någonstans. Oppositionsrådet kontaktade därför opponenten och bad henne att titta på bokföringen. Vid en första anblick kunde hon endast identifiera en förändrad avskrivningstid på en idrottsplats, men efter djupare efterforskningar kunde hon till slut även hitta ett antal nedskrivningar. Eftersom kostnaderna inte låg synliga i resultaträkningen valde hon att lyfta frågan i samband med KF:s behandling av årsredovisningen.

”Jag hittade inte det här i resultaträkningen eftersom man hade gömt det i rörelsens kostnader. Jag trodde att man skulle sätta det som rörelsefrämmande, så att man på något vis kunde jämföra störande poster och se vad det var för något, men det kunde man inte. Jag försökte ta upp det när vi skulle ta årsredovisningen men då blev jag nerkörd. /.../ I och med att rekommendationen för nedskrivningar inte var tagen, så lyfte jag fram normeringen och praxis, att normeringen finns ju. Man kan inte skriva ner värdet på en skola bara för att en viss våning inte är fylld. De tittade på mig som att jag var från en annan planet när jag pratade om de här sakerna. Och jag tror nog att ekonomichefen visste det här och det visste nog även sakkunnigbiträdet. De visste precis vad jag pratade om.” – Opponent

Opponenten som själv varit godkänd revisor under tio år och nu arbetar med redovisning i eget bolag fortsätter på RKR-expertens spår och drar paralleller till redovisning i privat sektor. Hon lyfter fram att om en företagare gör fel med 1 000 kronor så utdelas straffavgifter direkt.

”Vi är inte lika inför lagen och det är en sådan chock för mig så det finns inte. Tänk om jag skulle komma til skatteverket och säga ’oj, vi har gjort fel, det ska vi rätta’. Vad tror du

¹¹⁵ Årsredovisning för Nordstads kommun 2011

skatteverket säger då? Ja, det bli ju skattetillägg och straffillägg och allting. Du måste följa lagen i kommunal verksamhet men om du inte gör det så är det inga straff. ” – Opponent

KS-ordf beskriver nedskrivningarna som ett resultat av den vid tillfället gynnsamma finansiella situationen, och liksom många andra svenska kommuner ansåg även Nordstad det vara ekonomiskt fördelaktigt. Han menar också att de regler som då fanns möjliggjorde de aktuella åtgärderna och att området blev tydligt reglerat först i och med rekommendation 19. KS-ordf berättar att händelserna efterföljdes av stora diskussioner men att det egentligen inte var något märkvärdigt, snarare fördelaktigt och enligt de regler som då fanns.

”Det här har ju tidigare aldrig, vilket ju kan vara fel, varit föremål för någon större politisk diskussion. Det här har ju alltså varit ekonomichefen och den rollen som har skött det här rullande. Ingen har ju alltså egentligen ifrågasatt det och ingen har väl varit så otroligt intresserad heller, utan de har väl förutsatt att det har skett inom de regler och riktlinjer som finns. Men nu vart det helt plötsligt annorlunda. /.../ [Opponenten] anklagade mig för att vara inblandad i det här på ett sätt som jag absolut inte var och för det andra att jag hade mörkat medvetet. Det var ju en fråga som vi aldrig hade diskuterat, vilket vi kanske skulle ha gjort naturligtvis, det kan man ju säga i efterhand.” – KS-ordf

Revisionens vice ordförande (rev-ordf) är utvald eftersom det var han som fick föra lekmanrevisionens talan under KF-mötet när 2010 års redovisning skulle fastställas. Han var även ordförande när årsredovisningen för 2009 granskades och godkändes. På frågan om hur han ser på nedskrivningarna och efterspelet till dessa, får jag svaret att eftersom ärendet har drivits politiskt har han inte heller några kommentarer till det som hänt. Även rev-ordf ansluter sig dock till uppfattningen att det inte har handlat om några oegentligheter i redovisningen.

”Ja, det är ju inga lagbrott som har begåtts eller liknande. Vi kollar på att allt sker enligt de förordningar som har gjorts. Vi frågar våra experter på [revisionsbyrå] som kan det här och det hade inte skett någonting. Och det är fortfarande så att det har ju inte skett några fel alltså, inget olagligt. Icke. Det här är bara saker som man kan bolla med siffror från det ena till det andra året. Vi hade två tre experter som hade information om det här och de hade olika uppfattningar om det hela. Hur man ska göra dem, när man ska göra dem. De hade olika uppfattningar om det hela. Det var ingenting som var rätt eller fel. /.../ det kom ju inte rekommendationer för det här förrän juni 2012 [RKR 19 gavs ut i september 2011]. – Rev-ordf

Bilden av att det bland experterna existerade olika tolkningar och att det därmed i enlighet med rev-ordfs resonemang inte fanns något rätt eller fel, får här ställas i kontrast till opponentens syn på förloppet. En kollega till kommunens yrkesrevisor hade bjudits in till ett möte där frågorna skulle diskuteras. Opponenten menar att den inbjudna revisorskollegan hade samma uppfattning i frågan som den minst sagt kritiska RKR-experten. Hon beskriver det aktuella mötet som ”mycket besvärande” för revisorskollegan eftersom ”han visste att kommunen gjort fel” men det var samtidigt ”pinsamt att kritisera [kommunens sakkunniga biträde]”.

Ekonomichefen lyfter fram balanskravet och problemet med kommunernas konjunktürkänslighet. Även om kommunerna alltid har en möjlighet att höja skatten är det generellt ganska svårt att påverka intäktsidan. Mycket av den finansiella planeringen sker dessutom med små marginaler. I stort fördelas nästan alla pengar ut till de olika verksamheterna och det finns egentligen inte några buffertar att lägga undan.

”Har man då ett skapligt bokslut med ganska stort överskott, så tittar man på om det finns kostnader vi kan ta det här året, så att vi minskar kostnaderna framåt. Då lyfter man en del objekt och för en diskussion. /.../ Vi försökte hitta olika delar att skriva ner, och man kan ju kalla det kreativt för enligt bokföringsregler och allt annat så ska man göra likadant när det är ett tuffare år, när man kanske har nära noll. Men rent konkret så gör man inte så, och det kanske man inte gör i ett privat bolag heller, för vill de minska skatten så hittar de massa andra grejer. Redovisningsetiskt så ska man inte bara titta på sådana här saker när det är goda år eller lyckas redovisa ett överskott.” – Ekonomichef

4.1.2.2 Ansvarsutkrävandet

KS-ordf menar att man alltid skall se över rutinerna för ansvarsutkrävande. Han beskriver att redovisningen sköts av professionella tjänstemän och att det aldrig tidigare har varit några problem. Innan redovisningen lämnas till KF har lekmannarevisionen tillsammans med sina sakkunniga biträden gått igenom materialet. KS-ordf menar att det inte har varit några problem tidigare och att opponenten blandat ihop sin yrkesroll med politikerrollen.

”KS föreslår ju till KF och där emellan så säger ju givetvis revisionen sitt. Normalt så är egentligen inte det något problem, för det är ju siffror. Vi har frågan i budgetberedningen, men jag har aldrig upplevt att man varit oense om själva årsredovisningen. Det har väl mer handlat om måluppfyllelse än om siffror. /.../ Det har jag aldrig upplevt tidigare att det varit någon

större diskussion om dem. Revisionen fick kritik för att de inte hade sett på det här på samma sätt som den som lyfte frågan gjorde. Jag kan tycka att den som lyfte frågan blandade ihop sin professionella yrkesroll med det politiska uppdraget på tok för mycket. Man är representant för ett politiskt parti när man håller på med politik, man är inte representant för någon form av revisionsbyrå. Vi har ju professionella anställda i vår kommun som jobbar med saker och ting. Politiker ska ju agera utifrån sitt parti, inte utifrån att man har egen revisionsbyrå tycker jag.” – KS-ordf

Ekonomichefen slår fast att den formella ansvarsutkrävandeprocessen är ganska tydlig. KS lägger fram årsredovisningen som granskas av lekmannarevisorer och yrkesrevisorer. Samtidigt är det inte lätt för alla förtroendevalda att förstå redovisningens beståndsdelar när man kommer ner på en mer detaljerad nivå. Rev-ordf är nöjd med det stöd man har fått från yrkesrevisorn. Samtidigt är intresset för redovisning och revision kanske inte alltid det största bland KF:s ledamöter.

”Ja, vi fick ett jättebra stöd och jag säger än idag att vi har förtroende för revisionsbyrån. Det sa jag hela tiden när vi hade de här diskussionerna, jag litar på revisionsbolaget och deras kunskaper i de här frågorna. Det gör jag fortfarande. /.../ [KF] tittar ju aldrig när vi lämnar våra redovisningar utan man klubbar bara igenom det hela. Om det inte står något anmärkningsvärt är det inte mycket man bryr sig om egentligen.” – Rev-ordf

Journalisten som bevakat händelseutvecklingen menar att argumentationen delvis byggde på rättfärdigande genom hänvisning till liknande agerande i andra kommuner. Detta menar han är något som yrkesrevisionen borde reagerat på. Journalisten poängterar dock att revisionen på senare tiden har intagit en mer aktiv roll i granskandet.

”Så gör ju alla andra, det var ungefär så argumentationen gick. Det må vara fel men så gör ju alla andra, så gick ju snacket alltså. Det kan man tycka att när kommunrevisionen köper in tjänster för dyra pengar, så borde det väl ringt någon varningsklocka. Överhuvudtaget så är det väl ganska lite av ansvarskrävande i den här kommunen tycker jag. Det kanske är fel att säga att det rycks på axlarna, men nog kunde den biten vara tuffare ibland, att kräva ut ansvar när något går fel. Det kan man känna att revisionen blir lite väl tandlös. När det gäller årsredovisning 2012 har man faktiskt gått in och pekat på brister i utbildningsnämnden. Så kanske den har lärt sig något av det här ändå, att den kanske hade en för passiv roll förut och nu blir mer granskande.” – Journalist

Opponenten går långt i sin kritik och menar att det i praktiken inte existerar något ansvarsutkrävande i Nordstad. Hon poängterar att KF:s ledamöter är valda på fyra år och enligt teorin skall dessa avsättas vid nästa val om de inte sköter sitt uppdrag. Samtidigt är det ”nästan inte någon som går och röstar”. Valdeltagandet är lågt och politikerna sitter kvar ”oavsett vad de gör”.

”Det är just när vi tar årsredovisningen i KF som vi kan ställa verksamheterna till ansvar och titta på målpuppfyllelsen. Det är då vi ska ha den här diskussionen, men det förekommer inte här. Förra året fick vi en timma på fullmäktigemötet när årsredovisningen skulle fastställas. Det är ekonomichefen som gör årsredovisningen. Man pratar inte om ansvarsutkrävandet. Jag var uppe i KF i fjol och argumenterade mot ansvarsfrihet för nedskrivningarna, men då tyckte man att jag gjorde det i fel forum och såg till att få bort mig så fort som möjligt, det gick inte att göra det där. Man pratar i princip aldrig om ett ansvarsutkrävande. Det finns inte. /.../ Det värsta i det här är det jag har fått utstå privat för att jag har stått på mig. Jag fick ensam strida för det här och när jag såg att det inte fanns något ansvarsutkrävande så hoppade jag av från politiken. Jag pratade med vår riksdagsledamot i länet, och han sa att det där ska du inte bry dig om, du vinner inga politiska poäng på det.” – Opponent

Opponenten lyfter också fram problematiken att det är lekmän som i slutändan avgör frågan om eventuella anmärkningar samt styrkt eller avstyrkt ansvarsfrihet och fastställande av årsredovisning. Hon menar också att yrkesrevisorerna i praktiken har en beroendeställning till uppdragsgivaren och därmed inte alltid är benägen att lyfta fram kritik fullt ut.

”Det ska inte vara någon lekmanrevision. De ska inte sitta och granska sig själva. Det ska vara en riktig revision som också har ansvar för revisionen. Du kan aldrig begära att fritidspolitiker ska begripa vad nedskrivningar är. [Revisionsbyrån] har ju inte något ansvar, de är bara rådgivande. Och säger kommunchefen att vi vill ta bort det här, så säger inte [revisionsbyrån] emot för de har ett par miljoner i arvode. Och det är inte de som skriver på revisionsberättelsen heller, utan det är lekmän som inte vet vad de gör. Nu när revisionsplikten är borta för många småföretag, så tar man igen det med konsultuppdrag i kommuner istället. Det är en mycket stor bransch. /.../ [Opponentens parti] har ju nu ordförandeskapet och jag begärde att han skulle avsätta yrkesrevisorn och rikta misstroende mot ekonomichefen. Han vägrade göra det och partiet valde att stötta honom istället för mig. Jag valde att lämna partiet efter det här.” – Opponent

4.1.2.3 Kunskap och tillgång till information

När det gäller informationsspridningen menar ks-ordf att de fem personer som sitter i budgetberedningen har störst tillgång till ekonomisk information. Han poängterar vidare att de personer som sitter på informationen också har ett ansvar att sprida den vidare, vilket inte alltid har varit fallet.

”Vår budgetberedning är naturligtvis de som har tillgång till allra mest information. Vi är ju fem stycken som sitter i den och jobbar med det här året runt. Vi har naturligtvis allra mest information. Sen är det ju så här också att man har vissa roller. Vi som styr har två platser av fem i budgetberedningen och vi informerar våra. Sen har vi ett oppositionsråd där som har till uppgift att informera oppositionen. Och det tycker väl jag inte har funkat riktig. /.../ Helt klart finns det stor tillgång för en grupp som består av budgetberedning, och det finns stor men ändå lite mindre för de femton som sitter i KS. Det som sitter i KF har tillgång till samma information, men de får den ju inte lika lätt per automatik.” – KS-ordf

KS-ordf menar vidare att det kan vara svårt för nya politiker att sätta sig in i frågorna. Därför måste man förlita sig på tjänstemännens detaljkunskaper. Han poängterar också att politiker inte bör lägga sig i detaljer. På frågan om redovisningsspråkets betydelse menar KS-ordf att problemet uppstår inom alla specialistområden, oavsett om det är ekonomi, IT eller något annat.

”Tjänstemännen måste vara de som har koll på det här och ska så vara. Jag tycker att politiker över huvud taget inte ska vara inne i detaljer och peta. Det är väl det som skapar problem runt olika frågor när politiker kliver fel och börjar blanda sig i detaljer. I sådana här frågor börjar vi bli ekonomer snarare än politiker. Ingången ska vara att man är politiker tycker jag, sen får man kunskapen som behövs.” – KS-ordf

Ekonomichefen ansluter sig till synen på skiljelinjen mellan politik och förvaltning. Den förtroendevalde har blivit vald som en representant för kommuninvånarna och det kan inte vara ett krav att besitta detaljkunskaper i varje enskild fråga. Han lyfter även fram problematiken att lagstiftningen tenderar att bli allt mer komplicerad och att det även för tjänstemännen ibland kan vara svårt hinna med fortbildning på alla områden. Även rev-ordf menar att man i en politisk organisation inte kan förväntas ”vara bäst på allting”, och förklarar att det är just därför man har experter i form av ekonomiavdelning och redovisningsbyråer. Det skulle vara en omöjlighet att få var och en att ”kunna det här på sina fem fingrar.”

”Hos den förtroendevalde som egentligen är en av folket så finns det givetvis inte, och ska inte finnas, någon detaljkunskap på den nivån. Man måste ju förlita sig på det förvaltningen lägger fram och få den sakkunskap som finns hos de som är bisittare till lekmannarevisorerna. Det är den fackkunskapen som man måste förlita sig på som förtroendevald. /.../ Och det är faktiskt så att på många områden på förvaltningarna har man svårt att hinna med i vardagen och uppdatera sig på all kompetens.” – Ekonomichef

Även den fackkunskap som finns hos yrkesrevisionen är viktig enligt ekonomichefen. Han berättar att man som ekonomichef i en liten kommun ibland måste förlita sig på den sakkunskap som finns hos revisionen.

”Man måste bolla och diskutera värderingsfrågor, periodiseringsfrågor eller vilken fråga som helst egentligen. Det är därför de finns till. Det är ju lika mycket konsulter som de är granskare och det är ju ingen skillnad i en kommun som i ett bolag. /.../ Tittar man på de stora drakarna så har de ju nästan lika mycket konsultarbete till bolagen som de har granskning. Om det är bra eller dåligt vet jag inte, men först så lämnar de förslag om hur man kan undvika skatt i ett bolag och sen ska man granska den åtgärden.” – Ekonomichef

Opponenten gör bedömningen att det finns en slagsida i informationsspridningen där kommunens tjänstemän besitter ett kunskapsmässigt försprång i förhållande till politikerna. Hon menar också att informationen om nedskrivningarna borde gått vidare från tjänstemännen på ett bättre sätt än vad som var fallet.

”Tjänstemännen är de som har kunskap och de har övertaget hela tiden. Det är ett rent tjänstemannastyre vi har, och det är för att politikerna har en så låg utbildningsnivå. Jag vet inte hur jag ska förklara det på något annat sätt. Tjänstemännen är akademiker eller högskoleutbildade. /.../ Jag hade trott att en kommunchef skulle visa oss bokslutet. Jag trodde först att han skulle göra det i KS eller KSAU, att nu har vi gjort de här nedskrivningarna och vi har resonerat så här. Men inte ens i KSAU, ingen visste om det här. Då kan man undra varför han gjorde nedskrivningarna. Då kan man säga att det är han som upprättar årsredovisningen och ingen har ifrågasatt det tidigare. Men hur ska vi kunna ifrågasätta det om vi inte vetat om det? /.../ De flesta vet inte skillnaden mellan en balans- och resultaträkning. Därför är det så viktigt att vi har pedagoger som går igenom det här på ett bra sätt. Man ska inte gömma 36 miljoner för våra kommuninvånare och tycka att man är smart. Jag vet inte vem som skulle ha

upptäckt det där om jag inte hade satt mig ner. Det har säkert hänt många gånger hos andra.” – Opponent

Journalisten menar att Nordstad är en relativt öppen kommun som är lätt att bevaka. En viktig anledning till detta är de öppna nämndsammanträdena. Samtidigt var informationen om nedskrivningarna dold på ett sådant sätt att det skulle varit svårt för en utomstående utan djupare redovisningskunskaper att förstå vad det var som hade hänt.

”Det var en enskild politiker som upptäckte det. Det här var väl någonting som var ganska väl fördolt i bokföringen, och vi som inte är så jättehemma på det här såg det inte, utan det var [opponenten] som satte fingret på den här problematiken vad jag kan minnas. /.../ Det var mest i samband med KS-mötena som vi kom i kontakt med det här. I [Nordstads] kommun tillämpar man offentliga KS- och nämndsammanträden. Det behöver man ju inte göra annars enligt kommunallagen. Vi brukar i alla fall försöka bevaka KS och det är där mycket av det här har kommit upp. /.../ Jag kan inte påstå att det här var ett led i ett spel där man försökte dölja något, utan rent allmänt tycker jag nog att det är en rätt öppen kommun.” – Journalist

4.1.2.4 Organisationskultur och debattklimat

Det råder delade uppfattningar i frågan om huruvida Nordstad kan sägas vara präglad av en viss kultur. Opponenten som tidigare lyft upp problemet med tjänstemännens kunskapsövertag, menar också att detta är en del av en specifik organisationskultur där tjänstemännen dessutom lever i en symbiosliknande relation med politikerna. Hon upplever också att kulturen är förknippad med patriarkala strukturer.

”Jag känner att jag slåss mot väderkvarnar i det här. Jag skulle kunna skriva en uppsats om bara det jag vet om [Nordstads] kommun efter mina åtta år här. Hur man frångår alla principer. /.../ Vi har en politisk kultur i [Nordstad] med ett renodlat tjänstemannastyre. Politiker och tjänstemän har levt i symbios med varandra. Varje gång vi har årsredovisning uppe, så går politikerna upp och berömmar alla de här fantastiska tjänstemännen för vad det har gjort. Kritik utdelar man inte över huvudtaget. Det är en kultur där man tar alla beslut i slutna rum, en mansdominerad kultur också. /.../ Det är en bastuklubb det här där de sitter och gör upp. Det är ett fåtal initierade politiker och tjänstemän. De är kompisar.” – Opponent

Organisationskulturen upplevs vidare som starkt cementerad och svår att förändra. Dessutom menar hon att nya tjänstemän också tenderar att anpassa sig till klimatet.

”Den här kulturen eller organisationskulturen som finns här, är så grundmurad så jag vet inte vad som ska till för att den ska ruckas egentligen. Vi har försökt. Alla som kritiserar eller har en avvikande mening blir utslängda som negativa bakåtsträvare och den mobbningen blir så total till slut. Det är [två partier] som har styrt här i alla år. Det är ett monopol på något vis här uppe. /.../ Du kommer också in i ett klimat och jag tror att du fort formas i det här klimatet.”

– Opponent

KS-ordf menar att kommunen har en lång politisk tradition av många partier som varit representerade i KF, inte sällan någonstans mellan nio och elva partier samtidigt. För att kunna skapa majoriteter har det därför varit nödvändigt att involvera småpartier, som utifrån sin ringa storlek således har fått ett oproportionerligt stort inflytande. Detta har enligt KS-ordf också påverkat möjligheten att driva frågor.

”Ska man vara fem-sex partier som går ihop för att bilda majoritet, vilket man har gjort på andra ställen i länet, så blir det svårt att driva frågor. Två partier är som jag ser det ganska nog. Du ska få ihop det och kunna driva utveckling. Är man fler än två så blir det svårt. Det har varit utbrytningar från partier i olika omgångar. Det har varit enfrågepartier. Sådant här tar ju liksom tid. Vi drev frågor och sen sa de andra nej och satte stopp i hjulen.” – KS-ordf

Minoritetsstyret upplevs också vara en delförklaring till de stundtals höga vågor som har präglat debattklimatet. Rev-ordf menar dock att diskussionen om nedskrivningarna fördes ”bland två tre personer ungefär” och att den större delen av församlingen inte deltog. Det har också ordnats utbildningsdagar där många deltagit, även om KS-ordf samtidigt tycker att de som har störst behov av att vara med inte i samtliga fall har varit närvarande.

”Nu är det ju faktiskt inga som helst problem. I början av perioden berodde mycket av debattklimatet på att det var många nya som hade en uppfattning om att det skulle vara. Sen har det varit så också att vi har ett styre med minoritet i vår kommun som naturligtvis bidrar till sitt. Men efterhand så tror jag att många har upplevt att det inte är så bra för vår kommun att ha ett taskigt debattklimat. /.../ Vi har haft utbildningsdagar, men det är ungefär som när man har föräldramöten i skolan att de som behöver det allra mest de brukar ju inte komma. Lite så har det varit här, men har haft utbildningsdagar där större delen av KF har varit med. Det tror jag kan bidra till att alla tänker efter. Det kanske inte är så här vi ska ha det. Så nu upplever jag det som mycket, mycket bättre.” – KS-ordf

Även journalisten tar upp de turbulenta diskussionerna och pekar på att det under den gångna mandatperioden inte funnits någon uttalad kommunmajoritet. Han uppfattar det också som att Nordstad kan ha upplevts som en ”rätt jobbig kommun att vara tjänsteman i” och berättar att det har varit en del chefsavhopp samt ”svårt att få kvalificerade kandidater” i rekryteringsprocessen. Det som journalisten beskriver som ”hoppande majoriteter” kan skapa osäkerhet på den politiska nivån, vilket också får effekter på förvaltningen.

”Bland annat kan det vara detta att när det inte finns någon uttalad politisk struktur så blir det ofta ett väldigt kattrakande som gör att det smittar av sig i organisationen”. – Journalist

När det gäller revisionens roll och det journalisten tidigare beskrev som en ibland tandlös granskning, beskrivs detta också i termer av invanda mönster. Han menar att det verkar skilja sig åt från privat sektor där sanktioner mot snedsteg verkar vara hårdare.

”Det kan vara en gammal kultur att man ångar på bara. Det verkar finnas en annan kultur jämfört med det privata näringslivet där om man får uttrycka sig rullar väl huvuden om man gör fel. Det verkar inte vara samma krav inom offentlig förvaltning, i alla fall inte här.” – Journalist

4.1.2.5 Politiska intressen

Ekonomichefen menar att en del av kritiken kan förklaras av politiska intressen. Nordstads kommun har länge dominerats av ett stort parti och eftersom det är KS som lägger fram årsredovisningen, kan kritiken ibland handla om intresset att vinna politiska strider snarare än om själva sakfrågan.

”För det första så handlar det om politik givetvis. Här såg oppositionen en möjlighet att skjuta in sig på – egentligen det tidigare – majoritetsstyret. Och det är ju så att Nordstads kommun har haft [parti i adjektivform] styre väldigt länge. Oftast har vi det i olika konstellationer. Det finns alltid en opposition som inte tycker att det är så bra. Då hittade man väl en ingång att försöka skjuta på. /.../ Så det är klart i många frågor i Nordstad just nu så blir det väldigt mycket diskussioner som någonstans inte handlar om sakfrågan utan mer att man vill hitta politiska poänger i diskussionen.” – Ekonomichef

Även KS-ordf gör en liknande bedömning och menar att ”missnöjda naturligtvis hakar på en sådan här fråga”. Samtidigt poängterar han att han för egen del har varit intresserad av att ”göra det här på rätt sätt” och få till stånd en för kommunen gynnsam ekonomisk utveckling.

”Ser man att man kan skapa sig politiska poäng genom att överdriva, så tar man den möjligheten om det är fråga att rikta kritik mot ledningen, så är det. Jag kan inte tycka för egen del att jag har agerat så, utan hela tiden velat att det här ska ske på rätt sätt och bra sätt. Är det något som har gjorts fel så har jag vid ett flertal tillfällen sagt att vi ska ändra på det.” – KS-ordf

Utifrån ett politiskt perspektiv handlar det enligt ekonomichefen mer om att få ut så mycket verksamhet som möjligt utifrån givna intäktsramar. När det gäller väljarnas syn på kommunens verksamhet, är det även sannolikt att intresset av bokförda värden är underordnade intresset av kvalitet i den löpande välfärdsproduktionen.

”Nästan alla andra politiker förstår ju att det är jättebra att om vi kan minska kostnaderna för medborgarna, och medborgarna bryr sig inte jättemycket om en skola är värd 126 mkr eller 98 mkr i bokföringen. Däremot är det ju mer tacksamt om det ger en miljon mindre i kostnader som vi kan göra annat för. Men det där är en ren principiell fråga kanske. Att jobba som politiker och i en kommun så gäller det att till syvende och sist få ut så mycket verksamhet som möjligt för skattepengarna. Det är det enda det handlar om ur ett medborgarperspektiv, och väldigt lite om hur mycket en fastighet är värderad till, som medborgarna bryr sig om.” – Ekonomichef

4.1.2.6 Efterspel

Återföringarna beskriver KS-ordf som ett resultat av de nya riktlinjerna i och med rekommendation 19. På frågan varför återföringarna i sådant fall gjordes retroaktivt utifrån en rekommendation som trädde i kraft först senare, menar KS-ordf att det i mångt och mycket handlade om att få politisk ro och möjlighet att se framåt.

”Det kan man ha olika uppfattningar om men min är definitivt att det var för att få lite lugn och ro i de här frågorna. Så tolkar jag det. För mig är det här inte någon avgörande fråga, så kan det skapa lite lugn och ro att göra de här återföringarna, so what känner jag då. Det finns andra saker som är mycket viktigare. Titta framåt på vilka utmaningar vi står inför i stora delar av Sverige med större skillnad mellan framtida kostnader och intäkter. Där har vi något att jobba med kan jag säga.” – KS-ordf

Även ekonomichefen menar att återföringen var ett resultat av den politiska debatten.

”Det var bara politik. Bara politik. Hade jag fått styra och bestämma så hade jag aldrig tagit i dem, för jag menar har vi en gång sänkt kostnaderna så har vi gjort det. Men nu var det så politiskt laddat att det aldrig hade gått att göra något annat. /.../ Hade vi inte haft den debatten som vi har haft så hade vi aldrig återfört givetvis, för det finns ju ingen anledning att höja kostnaderna.” – Ekonomichef

Samtidigt slår han fast att den genomgångna processen trots allt har förbättrad redovisningens kvalitet.

”Det som faktiskt har varit positivt ur det här är att vi någonstans under tiden har utvecklat våra redovisningsmetoder, framförallt att ha en tydligare årsredovisning och redovisa rätt. /.../ För det första var det väl inte tillräckligt bra redovisat i årsredovisningen. Det var inte i rätt not och rätt tydlighet i de delarna, det kan vi ta på oss. Revisorerna hade inget påpekande om det då, men när vi väl stod där så insåg vi kanske att det här inte var så bra redovisat eller tydligt i årsredovisningen.” – Ekonomichef

4.2 Sydstads kommun

Sydstad är en kommun med drygt 15 000 invånare och samlade intäkter uppgående till närmare 775 mkr (bokslut 2011). Kommunens undersökta redovisningsval grundar sig i ett utträde ur det regionala gymnasieförbundet under 2008. Sydstad skulle då ersätta de övriga kommunerna i gymnasieförbundet med sammanlagt 25 mkr. Denna kostnad balanserades dock genom en försäljning av inventarier till det helägda bolaget Sydstads Kommunala AB för 19 mkr. Enligt yrkesrevisorerna var inventarierna i gymnasieförbundets balansräkning dock bokförda till ett värde av 1,7 mkr. På så sätt hade kommunen producerat ett bokslut som uppvisade ett 17,3 mkr för starkt resultat.¹¹⁶ Revisorerna riktade skarp kritik mot denna hantering, gav majoritetens ledamöter en anmärkning och föreslog KF att inte fastställa årsredovisningen. Med minsta möjliga majoritet godkändes årsredovisningen, men efter att en oppositionspolitiker överklagat beslutet genom laglighetsprövning upphävdes KF:s godkännande och räkenskaperna återförvisades.¹¹⁷ Efter en bokföringsteknisk lösning där överlåtelsen klassificerades som en extraordinär intäkt motsvarande den återförda kostnaden, kunde kommunen uppnå utebliven resultatpåverkan och åberopade synnerliga skäl för att inte återställa balanskravsresultatet (resultatet med avdrag för realisationsvinsten). Även detta

¹¹⁶ Artikel i facktidskrift 2010

¹¹⁷ Artikel i facktidskrift 2010

beslut blev laglighetsprövat, upphävt av förvaltningsrätten, men sedan åter godkänt efter behandling i kammarrätten.

4.2.1 Empiri från dokumentstudien

4.2.1.1 Utträdet ur gymnasieförbundet

Under 2008 valde Sydstad att lämna det gymnasieförbund som varit ett samarbete mellan fyra kommuner i regionen sedan 1990-talet. Sydstads huvudsakliga bidrag i detta förbund var en skola med jordbruksinriktning. Valet att lämna gymnasieförbundet var förknippat med omfattande diskussioner och polariserade åsikter mellan olika grupperingar i kommunen. KS-ordf deklarerade redan 2005 att man på sikt avsåg lämna förbundet, en ståndpunkt som vuxit fram i takt med kritik som riktats mot skötseln av förbundets ekonomi samt det i Sydstad belägna gymnasiet. Kostnaderna hade trots sjunkande elevunderlag enligt KS-ordf ökat med ca 30 procent sedan skolan togs över av förbundet 1999.¹¹⁸ Oppositionen menade dock att ett utträde skulle göra verksamheten både sämre och dyrare. Med i bilden fanns också en oro för att utbildningarna på skolan skulle komma att förläggas i någon av de andra kommunerna vid ett eventuellt utträde.¹¹⁹ Gymnasieförbundets uppsägningstid för kommunmedlemskap var fastställd till tre år. Sydstad ägde emellertid den fastighet som förbundet hyrde för att bedriva gymnasieverksamhet, och detta hyreskontrakt löpte på nio månader. När Sydstad i samband med utträdet väl sade upp hyreskontraktet reagerade oppositionen starkt och menade att förbundet tvingades bort och att jordbruksinriktningen konfiskerades av Sydstad.¹²⁰ För denna studie är det dock själva resultatet av oenigheten mellan Sydstad och de tre samarbetskommunerna som är intressant. Förhandlingarna slutade i en överenskommelse där Sydstad förpliktigades att ersätta förbundet med 25 mkr. Av dessa belastade endast 3,65 mkr årets resultat.¹²¹

4.2.1.2 Yrkesrevisionen anmärker

Revisionsrapporten för 2008 års bokslut innehöll en mycket kraftfull kritik av Sydstads redovisning. Enligt bokslutet var resultatet -0,4 mkr, men enligt revisionens bedömning skulle resultatet egentligen vara -17,7 mkr. Revisionsbyråns bedömning var således att resultatet var missvisande, och att årsredovisningen därmed inte uppfyllde kravet på rättvisande räkenskaper eller god redovisningssed. De 25 mkr som Sydstad skulle betala till de övriga

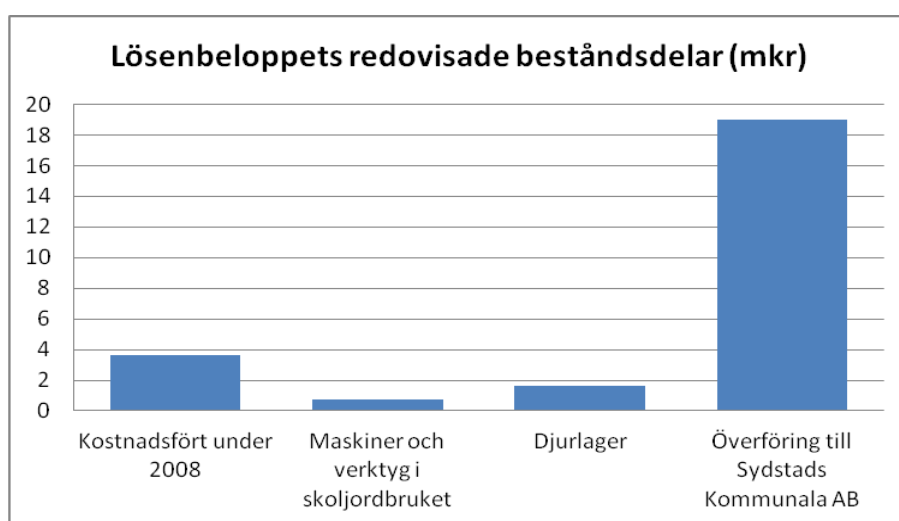
¹¹⁸ Tidningsartikel publicerad 2005-10-06

¹¹⁹ Tidningsartikel publicerad 2005-09-28

¹²⁰ Tidningsartikel publicerad 2013-02-07

¹²¹ Årsredovisning för Sydstads kommun 2008

kommunerna avsåg anpassningskostnader, ersättning för de maskiner som användes i skoljordbruket, djurlagringar samt övriga inventarier. Djurlagret värderades enligt vid revisionstillfället tillgängliga handlingar till ca 1,6 mkr, och när det gäller värdering av övriga tillgångar fanns inget mer förtecknat än ett antal traktorer och verktyg till ett värde av 0,75 mkr. Utöver 1,6 mkr i djurlager och 0,75 mkr i form av traktorer och verktyg hade som ovan nämnts även ett antal övriga inventarier tagits över. Revisionen konstaterade att det bokförda värdet av dessa i gymnasieförbundet uppgick till 1,7 mkr. Kommunens fordran på det egna bolaget bedömdes därmed vara 1,7 mkr och inte 19 mkr. Mellanskillnaden på 17,3 mkr borde därför ha kostnadsförts i kommunens resultaträkning för 2008.



Figur 9. Lösenbeloppets redovisade beståndsdelar, Sydstar

Stapeldiagrammet ovan visar kommunens redovisningsmässiga hantering av lösensumman. Av de 25 mkr som betalades till gymnasieförbundet i augusti 2008 och därmed krediterade balansräkningen (likvidkonto), gjordes en motsvarande debitering (tillgångsökning) i form av 0,75 mkr maskiner och inventarier, 1,6 mkr djurlager och 19 mkr som en fordran/likvidöverföring (oklart vilket) mot/från Sydstars Kommunala AB. Resterande debetsaldo på 3,65 mkr kostnadsfördes under 2008. Yrkesrevisionen slog därmed fast att årsredovisningen inte redogjorde för den ekonomiska ställningen eller för verksamhetens utfall och finansiering.¹²² I bokslutet för Sydstars Kommunala AB fanns förutom 29 tkr i övriga rörelsekostnader samt ett positivt finansnetto med 61 tkr inga övriga resultaträkningsposter redovisade. Balansräkningen innehöll dock en betydande förändring i förhållande till föregående år. Dels hade en kortfristig skuld till Sydstars kommun bokats upp

¹²² Revisionsrapport: Granskning av Sydstars årsredovisning 2008

med 42,8 mkr, vilken på tillgångssidan balanserades med 38,2 mkr maskiner och inventarier samt 4,6 mkr kortfristiga fordringar. Varken den kortfristiga skulden till kommunen eller den kortfristiga fordringen kunde specificeras i not. För den stora ökningen av materiella anläggningstillgångar fanns dock en not, men denna gav ingen information om det substantiella innehåll som föranledde ökningen.¹²³ Enligt kommunens årsredovisning för 2008 återfanns emellertid ett anslag till bolaget för ytterligare inventarier uppgående till ca 19 mkr, vilket förklarar den stora posten på 38,2 mkr (ca 19 mkr övervärderade inventarier från gymnasieförbundet + ca 19 mkr inventarier i anslag från kommunen). Bolagets auktoriserade revisor menade i sin revisionsberättelse att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÅRL (årsredovisningslagen) samt förmedlar en rättvisande bild av resultat och ställning.¹²⁴

4.2.1.3 Lekmannarevisionen ger anmärkning

De politiskt valda revisorerna fortsatte på den av yrkesrevisorerna inslagna vägen, och i sin revisionsberättelse för 2008 framfördes allvarlig kritik mot den redovisningsmässiga hanteringen av lösensumman. Intressant är också att lekmannarevisionen var helt enig i sina ståndpunkter när den, som yrkesrevisorerna sedan tidigare framfört, betonade att de verkliga kostnaderna för utträdet ur gymnasieförbundet med väsentlighet översteg det i årsredovisningen presenterade beloppet. Med anledningen av det tidigare framräknade beloppet 17,3 mkr gjordes bedömningen att årsredovisningen inte kunde anses förmedla en rättvisande bild av utfall och ställning. Revisionen riktade även kritik mot att ett antal handlingar som behövdes för att styrka redovisningen inte hade lämnats ut, trots att revisionen vid upprepade tillfällen efterfrågat och blivit lovade dessa. Kritik riktades vidare mot att den fordran som kommunen hade bokat upp mot bolaget baserades på inventarier vars värde inte fastställts genom en oberoende värdering. Revisionen slog därför fast att räkenskaperna inte var förenliga med god redovisningssed. Det verkliga resultatet och den således kraftig negativa budgetavvikelsen banade även väg för slutsatsen att KS inte hade styrt verksamheten på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt. På basis av ovanstående resonemang valde revisionen därmed att avstyrka ett godkännande av kommunens årsredovisning. Revisionen tillstyrkte dock ansvarsfrihet, men riktade samtidigt en anmärkning mot ett antal ledamöter i KS. Fyra av ledamöterna gick emellertid fria från anmärkning då de reserverat sig mot den uteblivna

¹²³ Årsredovisning för 2008, Sydstads Kommunala AB

¹²⁴ Revisionsberättelse för 2008, Sydstads Kommunala AB

värderingen av inventarierna.¹²⁵ Den politiska revisionens val att inte avstyrka ansvarsfrihet förklarades under KF-sammanträdet av en lekmannarevisor med följande ord.

”Bokslutet är vilseledande, men det har inte försvunnit några pengar ur revisionell synvinkel. Det är utgifterna som har bokförts felaktigt. För det andra; vad som är tillåtet och otillåtet i den här frågan har inte varit lätt ens för [revisionsbyrås] experter att reda ut. Det är förståeligt om man slirar på det i KS. /.../ Sist och viktigast; på punkten 15 på dagordningen har KF rätt att begära att bokslutet rättas till. Det kan inte bli så bra som om det hade gjorts rätt från början, men det kan åtminstone göras enligt god redovisningssed.”¹²⁶

Nästa talare efter ovanstående inlägg var KS-ordf som valde att inte bemöta kritiken om den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet. Inlägget utgick istället från kommunens faktiska verksamhet under året, något som bland annat fick representeras av en lång uppräkningslista av olika rankinglistor och verksamhetsmässiga nyckeltalsjämförelser där Sydstad varit framgångsrik. Ett exempel på framgångarna under året var den höga kreditvärdighet som kommunen blivit tilldelad. Kreditvärdigheten hade utfärdats av ett privat ratingbolag och innebar enligt anförandet att Sydstad var placerad bland de 60-70 finansiellt starkaste kommunerna i Sverige. Även de låga kostnaderna inom skolan och den relativt låga arbetslösheten lytes fram som positiva exempel. Inläggen som sedan följde berörde likväl i näst intill samtliga fall den uppkomna redovisningsproblematiken. En av ledamöterna gick vid två tillfällen upp och efterlyste kommentarer från de personer i KS som tilldelats anmärkning. KS-ordf upprepade i svaren till dessa inlägg att inga oegentligheter hade förekommit och att den redovisningsmässiga hanteringen var rätt och riktig. KF-ordf menade att debatten var präglad av starka känslor och att det dessutom hade förekommit grova anklagelser i lokalpressen.

”Det här har rört upp så mycket damm så ingen ser snart vad det handlar om. Årsredovisningen för 2008 är mycket bra i dessa tider som gäller, och den här stormen i vattenglasat, den tycker jag att vi måste försöka få ner till vad det egentligen är. Och det handlar ju då om den här redovisningen av 17 miljoner som man kallar det för. Och då är det så här att vi träffade en överenskommelse med tre andra kommuner om att

¹²⁵ Revisionsberättelse för år 2008, Sydstads kommun

¹²⁶ Ljudupptagning från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, maj 2009

komma över ett gymnasieförbund. Den överenskommelsen är ett papper, men den är icke luft. Den innehåller materiell och immateriell substans.”¹²⁷

KF-ordf menade vidare att värderingsfrågan inte är helt enkel att ta ställning till och framhöll det märkliga i att revisionen valt att gå fram så offensivt.

”Det är klart, då uppstår det en osäkerhet. Vad var det här? Var det en knappnål eller var det luft, var det helt galet eller var det övervärden eller vad var det frågan om? Den osäkerheten kan ingen uttala sig om. Men det märkliga är att revision vet. För de påstår ju att 2 miljoner är substansen och 17 är luft. Och det plockar de från någon annan, alltså de vi köpte det av, deras bokföring. /.../ Vi har gjort en affär och vad de hade bokfört det till, det är fullständigt fullständigt ointressant i vår bokföring. Vi har gjort ett köp och vi värderar det till att det var vad vi behövde för att kunna köra en verksamhet. Men revisionen har sett det på ett annat sätt och det får vi acceptera /.../ Men jag vill inte tillåta att påstå att det är god revisionssed att hantera en osäkerhet i värderingsfrågor på det viset.”¹²⁸

När det väl var dags för beslut hade två yrkanden i ansvarsfrihetsfrågan tillkommit. Lekmannarevisionens förslag om tillstyrkt ansvarsfrihet kompletterades under sammanträdet med ett yrkande om avstyrkt ansvarsfrihet för hela KS och ett annat yrkande om avstyrkt ansvarsfrihet för sex KS-ledamöter, däribland KS-ordf. KF valde dock att gå på revisionens linje och ansvarsfrihet beviljades således för hela KS. Efter denna omröstning hade KF att ta ställning till huruvida även de skulle ställa sig bakom den anmärkning som revisorerna hade riktat. Votering begärdes och med minsta möjliga marginal, 14 mot 13 röster, valde KF att avvisa anmärkningen. Även i frågan om årsredovisningens godkännande uppstod minsta möjliga majoritet med 20 ja-röster och 19 nej-röster.¹²⁹

4.2.1.4 Bokslutet laglighetsprövas och upphävs

KF:s beslut att fastställa årsredovisningen för 2008 kom dock att bli en fråga för Förvaltningsrätten (dåvarande länsrätten) efter att en ledande oppositionspolitiker (från och med nu benämnd som opponent) valt att överklaga beslutet genom laglighetsprövning. Våren

¹²⁷ Ljudupptagning från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, maj 2009

¹²⁸ Ljudupptagning från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, maj 2009

¹²⁹ Protokoll från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, maj 2009

2010 kom domslutet i vilket förvaltningsrätten meddelade att KF:s beslut skulle upphävas med motiveringen att redovisningen stred mot god redovisningssed, och uppvisade ett missvisande resultat. Domstolen slog vidare fast att en grundförutsättning för god kommunal redovisningssed är upprätthållandet av god ekonomisk hushållning. God ekonomisk hushållning konstaterades vidare vara beroende av generationsprincipen, inte endast i kommunen utan också i verksamheter som drivs genom andra juridiska personer i koncernen.¹³⁰

4.2.1.5 Ny lösning i form av realisationsvinst och synnerliga skäl

Kommunen valde att inte överklaga förvaltningsrättens dom. En värdering av de från gymnasieförbundet överförda inventarierna gjordes och kommunledningen kom på så sätt fram till att en korrigerig av kommunens bokförda kostnad för utträdet skulle genomföras med ett tillägg på 14,8 mkr. Revisionen hade hänvisat till det i gymnasieförbundet bokförda värdet 1,7 mkr. Den nu genomförda värderingen uppgick dock till 4,2 mkr och mildrade således det av revisionen tidigare konstaterade resultatet med 2,5 mkr från -17,3 mkr till -14,8 mkr. Samtidigt som kommunens kostnad ökade med 14,8 mkr uppstod i 2009 års bokslut dock en realisationsvinst med samma belopp.¹³¹ Realisationsvinsten på 14,8 mkr uppstod i förhållande till det kommunala bolaget och innebar att kostnadsökningen inte fick någon resultatpåverkan. I bolaget motbokades transaktionen i debet genom en ökning av immateriella anläggningstillgångar, vilket således resulterade i utebliven resultatpåverkan även på koncernnivå.

Eftersom lagstiftningens intention om god ekonomisk hushållning innebär att underskott inte kan täckas upp av tillfälliga försäljningar av kommunernas egendom, är balanskravet utformat så att realisationsvinster skall avräknas från årets resultat (se exempelvis KRL 4:3a). Balanskravsresultatet i Sydstads kommun var på så sätt fortfarande kraftigt negativt, vilket enligt KL 8:5a skall regleras inom tre år från och med året efter den tidpunkt då underskottet uppstod. Sydstads KS menade dock i en skrivelse till KF att det i enlighet med KL 8:5b fanns synnerliga skäl att inte återställa det negativa balanskravsresultatet. Anledningen till denna slutsats var att underskottet inte ansågs vara ett resultat av sedvanlig och löpande drift, utan i sin helhet kunde härledas till utträdet ur gymnasieförbundet. KS:s uppfattning var också att

¹³⁰ Kammarrätten i Göteborg november 2011, Bilaga A

¹³¹ Årsredovisning för år 2009, Sydstads kommun

det negativa resultatet var en konsekvens av omstruktureringar inom gymnasieverksamheten som genomförts med syfte att uppnå god ekonomisk hushållning.

”Enligt förarbetena till lagstiftning så tittar man bland annat på omstruktureringar som syftar till att sänka kommunens framtida nettokostnader. Det är precis vad det här handlar om. Vi räknar med att få betydligt lägre kostnader för gymnasieundervisningen exempelvis till följd av att vi nu lämnar det här sjunkande skeppet. Vi skjuter ingenting på framtiden, för i balansräkningen under åren 2003 till 2009 så har vi ackumulerat upp 44,2 miljoner i kommunen och 59,7 miljoner kronor i koncernen. Och i det kommunala bolaget där den här immateriella tillgången finns, som så att säga är den rättighet som man har av att få ha ett tjugoårigt hyresavtal, så finns där också överförda reserver. Så man skulle mycket väl kunna skrivit upp andra tillgångar och skrivit ner den här delen, men vi tycker det är rimligt att den här kostnaden ska belasta de delar som vi nu har förvärvat.”¹³²

Det som tidigare hade överförts i form av övervärderade materiella tillgångar hade nu plötsligt omvandlats till en immateriell tillgång i form av ett hyreskontrakt.¹³³ Oppositionen ställde sig kritisk till kommunledningens resonemang och yrkade avslag till förslaget att återropa KL 8:5b. Efter votering med 22 röster för att bifalla majoritetens förslag och 16 röster på oppositionens avslagsyrkande beslutade KF att årsredovisningen, inklusive koncernredovisning, för 2008 skulle godkännas samt att det negativa resultatet inte skulle återställas.¹³⁴ Ett antal ledamöter reserverade sig mot beslutet och menade att det stred mot generationsprincipen och därmed inte kunde betraktas vara förenligt med god ekonomisk hushållning. Underskottet hade placerats i det kommunala bolagets balansräkning i form av en immateriell tillgång, vilken enligt reservationen präglades av ett ”mycket tveksamt värde”.¹³⁵ Den immateriella tillgången uppgick vid den aktuella tidpunkten till drygt 27 mkr och utgjordes av ett tjugoårigt hyreskontrakt för den fastighet som bolaget köpt av kommunen. Avskrivningarna påbörjades först under 2012 med en årlig avskrivningstakt på 6 procent.¹³⁶

¹³² Ljudupptagning från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, juni 2010

¹³³ Enligt ÄRL 4:2 får utgifter för anskaffning av hyresrätt tas upp som en immateriell anläggningstillgång, men här behandlas kontraktet i sig som en tillgång. Dessutom ägde koncernen redan fastigheten. ÄRL 4:4 stadgar vidare att avskrivningstiden för en immateriell tillgång inte får överstiga fem år

¹³⁴ Protokoll från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, juni 2010

¹³⁵ Protokoll från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde, juni 2010

¹³⁶ Årsredovisning för 2011, Sydstads kommunala AB

4.2.1.6 Ny laglighetsprövning

Beslutet att inte reglera det negativa resultatet i enlighet med balanskravet resulterade i att kommunens årsredovisning för andra året i rad blev föremål för laglighetsprövning. Opponenten poängterade att god ekonomisk hushållning även gäller på koncernnivå och att det således får anses som anmärkningsvärt att åberopa affärer med ett dotterbolag. För att inte återställa eget kapital måste synnerliga skäl föreligga och opponenter lyfte frågan om omstruktureringskostnader som förväntas ge ekonomisk vinst på sikt. Han menade dock att ”gymnasieverksamheten ska vara kostnadsneutral” och kan därför ”aldrig generera någon vinst”. Vidare poängterades att den ursprungliga domen hade syftat till att uppnå god ekonomisk hushållning, vilket med den nu genomförda bokföringstekniska lösningen inte ansågs vara uppnått. Sydstads kommun menade dock att det överklagade beslutet inte kunde anses vara överklagningsbart. Argumentationen tog sikte på att laglighetsprövningen hade gjorts utifrån KL 10:8 punkt 4 som anger att ”ett överklagat beslut skall upphävas, om /.../ beslutet strider mot lag eller annan författning”. Eftersom det överklagade beslutet hade fattats med åberopande av synnerliga skäl med stöd av KL 8:5b och just denna paragraf enligt KL 10:8 är undantagen från vad som ovan refererats om ”lag eller annan författning”, ansåg kommunen att förvaltningsrätten skulle avvisa överklagandet.¹³⁷ Förklaringen till denna bestämmelse går att hitta i prop. 2003/04:105 som slår fast att beslut som innebär oreglerade negativa resultat inte får upphävas om laglighetsprövningen är gjord med anledning av att det beslutande organet har överskridit sina befogenheter eller om beslutet strider mot lag eller annan förordning. Vad som är synnerliga skäl ansåg regeringen inte primärt vara en fråga för det juridiska systemet, då detta är en ”fråga om lokala politiska bedömningar av vad som är lämplig hantering av den lokala ekonomin.”¹³⁸ Bestämmelsen att frågan om synnerliga skäl inte kan bli föremål för laglighetsprövning arbetades in i KL redan i samband med prop. 1996/97:52.¹³⁹

Mot bakgrund av dessa omständigheter förde förvaltningsrätten ett resonemang om vad som kan anses vara synnerliga skäl. Beslut att inte reglera ett negativt resultat kan exempelvis fattas om kommunen ”medvetet och tydligt har gjort avsättningar och byggt upp ett avsevärt

¹³⁷ Kammarrätten i Göteborg, november 2011, Bilaga A

¹³⁸ Prop. 2003/04:105

¹³⁹ Utredningen SOU 2001:76 som föregick prop. 2003/04:105 uppmärksammade dock den asymmetriska situationen att frågan om synnerliga skäl kunde bli föremål för laglighetsprövning när det gäller budgetbalans, men inte när det gäller reglering av balanskravsresultat. Utredningens förslag var således att laglighetsprövning enligt KL 10:8 punkt 4 även skulle omfatta synnerliga skäl. Detta ändringsförslag valde dock regeringen att exkludera i propositionen och bestämmelsen fick på sätt leva vidare

eget kapital för att möta tillfälliga framtida intäktsminskningar eller kostnadsökningar”. En annan legitim grund är om en ”avyttring av tillgångar har skett och en förlust därvid har uppstått. Det kan då finnas skäl att inte reglera förlusten under förutsättning att avyttringen samtidigt innebär att kommunen eller landstingen därigenom har skapat förutsättningar för minskade framtida kostnader”.¹⁴⁰ Förvaltningsrätten menade dock att synnerliga skäl skall åberopas restriktivt. Rätten gjorde sedan en tolkning av lagstiftarens intentioner och slog fast att syftet med KL 8:5b ”inte kan ha varit att vilka beslut som helst ska kunna fattas med stöd av denna bestämmelse, enbart för att undgå prövning” eller ”underlåta att återföra bokföringstransaktioner av dunkel art”. Av denna syftestolkning bedömde förvaltningsrätten sig ha laglig möjlighet att pröva överklagandet. Med hänvisning till att den nya bokföringstekniska lösningen som i praktiken inneburit att kommunen underlåtit att följa den ursprungliga domen och på så sätt avvikit ”från vad som får betraktas som godtagbart ekonomiskt handlade”, valde domstolen i juni 2011 att upphäva även detta KF-beslut.¹⁴¹

Sydstads kommun valde dock att överklaga förvaltningsrättens dom och yrkade återigen på avvisning enligt KL 10:8. Kammarrätten hänvisade i sitt domskäl till de ovan refererade förarbetena (prop. 1996/97:52) och slog fast att frågan om synnerliga inte är lämpad att avgöras i domstol. Den syftestolkning som tidigare instans hade genomfört tycktes inte räcka för kammarrätten som nu valde att avvisa opponentens överklagande och undanröja förvaltningsrättens dom.¹⁴² Opponenten överklagade detta beslut till Högsta förvaltningsdomstolen, men eftersom inget prövningstillstånd meddelades stod kammarrättens avgörande fast.¹⁴³

4.2.1.7 Kommunen eliminerar koncerninterna poster

Trots att vägs ände hade uppnåtts i det juridiska systemet fick opponenten efter fyra års turer trots allt rätt. I samband med 2011 års bokslut valde kommunen till slut att eliminera den koncerninterna intäkten. Det utgående sammanställda resultatet drogs således ner med de 14,8 mkr som utgjorde kommunens realisationsvinst i förhållande till det egna bolaget. I årsredovisningen angavs att kommunen missat att göra elimineringen varför 2009 års

¹⁴⁰ Prop. 1996/97:52

¹⁴¹ Kammarrätten i Göteborg, november 2011, Bilaga A

¹⁴² Kammarrätten i Göteborg, november 2011

¹⁴³ Tidningsartikel publicerad 2012-03-31

koncernresultat felaktigt uppgick till +0,8 mkr. Det korrekta resultatet var enligt årsredovisningen således -14 mkr.¹⁴⁴

4.2.2 Empiri från intervjustudien

4.2.2.1 Inledande bilder av problemet

Turerna som föregick utträdet ur gymnasieförbundet beskrivs av opponenter som turbulenta. Engångsbeloppet exklusive det bokförda värdet av övertagna tillgångar ”var i princip ett skadestånd för att få träda ut från gymnasieförbundet i förtid”. Opponenten var själv inte med i förhandlingarna, så han vet inte exakt hur siffrorna räknades fram. Däremot satt han i styrelsen för det aktuella bolaget, men valde att avsäga sig uppdraget när han ansåg att bolaget hade blivit likvidationsmässigt.

”De märkliga turerna är då att [Sydstad] har ett bolag som heter [Sydstads kommunala AB] som egentligen var ett tomt skal från början. Det var ett gammalt [Sydstads energiaktiebolag] där verksamheten var såld, och det var bara ett vilande bolag med en miljon i aktiekapital. Och det väcktes då till liv och började kallas [Sydstads kommunala AB]. Detta var hösten 2008. Jag var ju med i styrelsen i bolaget och det var rätt ofarligt från början. Sen gjorde man fantasiaffärer. /.../ Dessutom avgick jag från styrelsen eftersom jag ansåg att bolaget hade förbrukat sitt aktiekapital. Där ville jag inte sitta kvar så jag avgick omedelbart, och klagade på bokslutet och allt sånt där. Jag tog upp på styrelsen att man måste göra en kontrollbalansräkning, men det vägrade styrelsen att göra.” – Opponent

Rev-ordf berättar hur kommunen hade försökt dölja de uppkomna kostnaderna, samt hur revisionen fick hjälp av yrkesrevisorn som påpekade bristerna i redovisningen.

”Så vi sa att ’vi godkänner inte räkenskaperna och så tilldelar vi KS:s majoritet en anmärkning’. Anmärkningen kunde de ju inte plocka väck men KF godkände ju bokslutet ändå. Sen var det en KF-ledamot som överklagade och fick rätt. Då gjorde man om bokslutet så det gick igenom. /.../ Och när vi sa att man inte kan göra så, så påstod de att de hade pratat med massa specialister. Men de vill inte berätta vilka specialister det var.” – Rev-ordf

Ekonomichefen menar att kommunen inte upplevde gymnasieförbundet som tillräckligt engagerat i den lokalt belägna skolan. Hon beskriver vidare att skolan, med namn från en

¹⁴⁴ Årsredovisning för Sydstads kommun 2011

lokalt förankrad och allmänt känd litterär figur, är ett varumärke som kommunen betalade en ersättning ”för att få lov att använda”.

”Så att man förhandlade sig fram till ett belopp på drygt 20 miljoner [utträdessumman var 25 mkr]. Sen ska det ju bokföras så att säga och bland tillgångarna fanns allt från kossor till traktorer och maskiner som man övertog. Sen värderade man detta till ett värde som jag inte kommer ihåg nu, och så blev det en mellanskillnad. Då var frågan hur man skulle hantera den. Det man gjorde i kommunen var att man la alltihop som en tillgång och precis innan årskiftet förde man över det här till bolaget. /.../ Sen började det bli lite diskussioner och man gjorde en värdering av det man fått från förbundet och konstaterade ett lägre värde. Då la man mellanskillnaden som en immateriell tillgång i bolaget, för man hade ju förvärvat rätten att bedriva undervisning. Man hade förvärvat rätten att ha varumärket [känd lokalt förankrad litterär figur]. Det är den immateriella tillgången som vissa politiker har synpunkter på.” – Ekonomichef

Journalisten upplever att frågan har diskuterats flitigt runt om i kommunen, även om diskussionerna främst har varit begränsade till en mindre grupp personer. Han menar också den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet ur gymnasieförbundet till viss del faktiskt har överskuggat själva utträdet.

”Det är något man pratar om ganska mycket fortfarande, men det är ju då, vad ska man säga, människor som tillhör etablissemangen i den här lilla kommunen. Jag skulle inte vilja påstå att det är ett samtalsämne som finns i var mans mun, utan det är de närmast sörjande som diskuterar det här och tycker att det är för jävligt. /.../ Det som engagerat är ju framför allt att man valt att bokföra det som immateriella tillgångar. Det är något som i många stycken, som jag har uppfattat det, har överskuggat utträdet. Det fanns en opinion mot detta också, men det är framförallt sättet som man har bokfört de här tillgångarna på.” – Journalist

4.2.2.2 Ansvarsutkrävandet

Rev-ordf beskriver vikten av enighet inom revisionen. Under den aktuella mandatperioden hade även KF-ledamöter möjligheten att vara revisorer, vilket var fallet för två personer i revisorsgruppen. Dessa ”fick säkert mycket däng från partipiskan” men stod trots allt på sig.

”Revisionen var enig. Hela revisionen riktade anmärkningen. Det förekommer ju ibland att halva avstår, alltså regeringssidan så kallat. Vi lyckades att hålla ihop gruppen och ta ett enigt

beslut. Vi snackade ihop oss och kom fram till att det här kan vi stå för allihopa. /.../ Under hela min tid har vi jobbat för att vara en samlad grupp. Det är då vi är starka och det är då man lyssnar på oss från bägge håll. De hade mycket starkt rättspatos och sa att 'vi kör detta gemensamt och så tar vi smällen'. /.../ Det säger ju egentligen ganska mycket om både [majoritetspartierna] och oppositionens revisorer tycker samma sak. Det finns alltså ingen politisk uppfattning i den bemärkelsen, utan snarare en revisorsuppfattning om man får säga så.”
– Rev-ordf

Majoriteten av KF-ledamöterna hade enligt Rev-ordf dock inte tillräcklig information om ansvarsutkrävandeprincipen. Dessutom saknade många ledamöter självständighet nog att ta ställning i ansvarsfrågan. Trots motgången valde revisorerna emellertid att sitta kvar.

”Det var flera från den borgerliga sidan som kom fram och sa att 'det är klart att ni har rätt, men va fan, jag var ju tvungen att rösta så här'. Du vet att det är många från den borgerliga sidan som är egna företagare och de såg väl att så här kan man inte göra. Det ska nog en hel del till för att en majoritet ska pricka de egna. /.../ Majoriteten godkände bokslutet mot revisorernas önskan och man tog ett politiskt beslut på en ekonomisk redovisning. Jag kan förstå att man tar ett politiskt beslut om att man tycker att man har gjort si eller så, men att ta ett politiskt beslut på en redovisning.. det är jobbigt för mig som revisor. Vi funderade på om vi skulle hoppa av, men det blev inte så.” – Rev-ordf

Begreppet ”partipiska” nämns av journalisten på frågan om varför KF inte gick på revisionens linje. Eftersom den skarpaste kritiken kom från oppositionen, bedömdes kanske en mer tillmötesgående hållning riskera att politiska poäng skulle komma oppositionen till del.

”Om man ska komma någonstans i politiken, kanske göra en internationell politisk karriär eller komma in i riksdagen, så gör man som gruppledaren säger. 'Då röstar vi på det viset'. Så jag blev själv förvånad, med tanke på de brister som man upptäckte, att fullmäktige genomförde detta. Men man vill väl inte stöta sig med partiledarna. Då röstar man som chefen säger, och för att inte spräcka [flerpartikonstellationen], i det här fallet ge oppositionen några gratispoäng, så håller man ihop till varje pris.” – Journalist

Opponenten menar att det var bra att inte revisorerna valde att avgå efter motgången. Samtidigt var det inte revisionen som låg bakom förslaget om avstyrkt ansvarsfrihet, och

eftersom anmärkningen sitter kvar oavsett KF-beslut, var det endast i frågan om årsredovisningens fastställande som revisionen mötte nederlag.

”Revisorerna valde ändå att sitta kvar, tack och lov. I många fall brukar revisorerna avgå när det blir på det här sättet, men de gjorde inte det. De låg ju inte bakom förslaget att inte bevilja ansvarsfrihet, men de hade gett sin anmärkning och betraktade det själva som någon slags villkorlig dom. /.../ Men har man den här toppstyrningen som man har här så kunde man vifta bort frågan om ansvarsfrihet och gå vidare som om inget hade hänt. Och det är precis det man har gjort, det blev en omröstning om ansvarsfrihet och den vann kommunledningen förstås.” –
Opponent

4.2.2.3 Kunskap och tillgång till information

När det gäller möjligheten att fullt ut förstå de bokföringstekniska turerna, bedömer opponenter att många saknade tillräckliga kunskaper. Han berättar att han själv har varit kommunrevisor i många år, och att det därför blev naturligt att han fick föra oppositionens talan i den här frågan. Han bedömer också att kunskaperna finns hos tjänstemännen, men att det verkar ha varit svårt att lyfta fram kritik.

”Jag är ingen jurist men har gått i den hårda skolan när kommunrevisionen utvecklades under 1990-talet. Jag har varit ordförande i revisionen sedan 1988 fram till 1996, nästan tio år. Jag har det engagemanget att man ska efterleva de regler som finns och det upplever jag att motståndarsidan inte har. Det är inte generellt, utan det är knutet till person. Genom mitt engagemang i kommunrevisionen så har jag fått ett väldigt stort kontaktnät av ledande revisorer i Sverige, och jag har förstås haft ett bollplank här. När jag har agerat så har jag stämt av med de som kan det här ordentligt. Det är ett komplicerat ärende och jag tror knappt att 20 procent av de som sitter i fullmäktige fattar vad vi pratar om när vi diskuterar det här. /.../ Ekonomichefen har tillräckliga kunskaper. Om man tittar på redovisningen är den tekniska kvaliteten god, det är den. De ekonomer som finns, jag tror inte att det är någon som vågar ta för sig på rätt sätt. De är rädda om sina jobb. Det känns inte som att det är någon tjänsteman på hög nivå som har opponerat sig under hela den här resan.” – Opponent

Ekonomichefen berättar att kunskapsnivån bland politikerna kan se olika ut. Den politiska organisationen behandlar många olika typer av frågor och man kan inte förvänta sig att samtliga KF-ledamöter skall ha djupare kunskaper i samtliga frågor. De spridda kompetenserna gör att politiker ibland får förlita sig på vad andra politiker vet.

”Det är ju ett fåtal som har kunskap och kan gå in i en den diskussion som [opponenten] har haft. De andra politikerna får väl förlita sig till vad de vet. Du har ju en sådan spridning på kunskapsnivån bland politikerna och om den har blivit bättre eller sämre av det här vet jag inte. I fullmäktige har man ju olika kompetenser. Alla har inte samma ekonomiska kunskaper eller kunskaper om gator, vatten, VA och sjukvård till exempel. Det är ju en mix.” – Ekonomichef

Tjänstemännen måste enligt ekonomichefen vara ett stöd till politikerna i skapandet av förståelse i komplicerade frågor. Samtidigt har politikerna ett ansvar att rådgöra med tjänstemännen innan beslut fattas.

”Nej, de kan ju inte det här, de kan inte alla normer. Det måste vi vara stöd till. Man ska efterfråga detta innan man fattar politiska beslut. Jag har inte kunnat svara på vad som var rätt eller fel med gymnasieskolan, och det var därför man hade revisionskonsulter till hjälp. Det var inte någon vanlig händelse. /.../ Jag förstår ju fikonspråket men tror inte alla gör det. Det finns säkert någon översättare i varje block.” – Ekonomichef

Rev-ordf betonar vikten av engagerade och duktiga yrkesrevisorer. Det sakkunniga biträdet i Sydstad utgjorde med sin fackkunskap ett viktigt stöd för den politiska revisionen. Samtidigt misstänker han att varken den senare genomförda laglighetsprövningen eller kommunens rättningar skulle blivit av om det inte vore för opponenten.

”Det har varit ett oerhört starkt stöd. Man kunde få ordentliga svar på alla de frågor man ställde. När revisorn hittade de här posterna, så ville han ha verifikat på värdet av saker och ting. Det var ju ett antal kor och jordbruksmaskiner. Vi satt i möte med ks-ordf, och sa att ’vi måste ha inventarieförteckningar och papper på vad det är värt’. Men vi fick aldrig något sådant, och vi sa att ’får vi inte underlag så kan vi inte godkänna årsredovisningen’. /.../ Utan [opponenten] hade det inte överklagats, och kommunen hade inte varit tvungen at göra om det. Det är [opponentens] förtjänst.” – Rev-ordf

Även journalisten menar att den uppståndelse som kommunen varit tvungen att hantera till stor del är ett resultat av opponentens agerande. Systemets avsaknad av vattentäta skyddsmekanismer fick ersättas av personligt engagemang.

”Utan [opponentens] engagemang och kunskaper i ämnet, så tror jag inte att det hade blivit något ytterligare av detta. Tyvärr är det så att de inbyggda skyddsmekanismer som finns både på demokratisk nivå och tjänstemannanivå med lagstiftning och annat, de är rätt lätt att gå runt om man vet hur man ska göra. Det är jag övertygad om att man hade gjort i det här fallet.”

– Journalist

Opponenten själv framhåller dock att det inte var det juridiska systemet som till slut fick kommunen att korrigera koncernbokslutet.

”Det kom en ny auktoriserad revisor som fixade så att bokslutet skulle korrigeras. 2010 var man tvungen att korrigera bokslutet för 2008, och det var inte rättssystemet som bidrog till detta utan det var revisionen. Siffrorna blev rätt koncernmässigt men det kantrade fortfarande mellan kommunen och bolaget. Bortfallet har vi kvar i form av den där immateriella tillgången som inte är någon tillgång.” – Opponent

4.2.2.4 Organisationskultur och debattklimat

Opponenten menar att Sydströms politiska kultur i mångt och mycket präglas av toppstyrning, där ett fåtal personer har mycket makt. Detta får även en avspeglning i KF-debatterna där många ledamöter har en mer tillbakadragen roll. Samtidigt har stämningen på senare tid blivit bättre.

”Två man bestämmer allt. Det är KF-ordf och KS-ordf. Det var samma personer som låg bakom utträdet från gymnasieförbundet. Det här påverkar ju kulturen över huvud taget. Hur det hänger ihop vet jag inte. Det är rätt många som är passiva i fullmäktige och ett fåtal som agerar. Stämningen har trots allt förbättrats i fullmäktige. Den var rätt så mycket under isen ett tag. Tiden har gått och man betraktar det här ärendet som ur världen.” – Opponent

Journalistens berättelse ligger väl i linje med tidigare uttalanden om politikens starka ställning i kommunen.

”Dels så finns det ju en formell maktstruktur och om vi håller oss till den, så ligger den hos KS och ganska starkt på KS-ordf som ofta dominerar de här sammanträdena. Sen finns det ju informella maktstrukturer också självklart. /.../ Politiken har under flera års tid, som jag uppfattat det haft en dominerande ställning i förhållande till tjänstemännen.” – Journalist

De informella maktstrukturerna kan betraktas i ljuset sociala kontaktnät. Samtidigt har rutinerna på senare tid stramats upp, och det ser nu ut som att beslutsgångarna börjar bli mer formella.

”Det är en så liten kommun så att de flesta som är något att räkna med, som har pengar på banken eller någon annan form av kapital, förtroendekapital till exempel, de rör sig i ett speciellt område kan man säga. De känner varandra. /.../ Men fram till nu när man har förstärkt internkontrollen och anlitat ett antal konsultfirmor som har undersökt hur allt elände har kunnat uppstå, så har man ju insett att vi måste vara mer formella här. Så den informella maktstrukturen håller på att slås sönder, åtminstone så som den har sett ut, men det kommer ju snabbt att bildas en ny” – Journalist

4.2.2.5 Politiska intressen

De undersökta händelserna i Sydstad fick även relativt stor uppmärksamhet i de lokala tidningarna. Enligt journalisten kan detta eventuellt ha utgjort en drivkraft i oppositionens kritik.

”Det finns ett antal människor i oppositionen framför allt /.../ som säkerligen har blivit inspirerade av att lokaltidningarna har bevakat det här, det är jag ganska övertygad om.”
– Journalist

Ekonomichefen berättar att transaktionerna genomfördes i samråd med en revisor. Ibland befinner man sig dock ”inom ett icke prövat eller glasklart område”. Rättingarna lyfts här fram som ett exempel på att det hela inte var så glasklart. Ekonomichefen antyder vidare att det kan finnas en balansgång mellan politik och redovisning.

”Men du har ju alltid det dilemman att politisk ideologi inte är alltid lika glasklar som redovisningsreglerna. Det gäller ju att kunna balansera dem, och då är det väl så att något av det här kanske inte höll hela vägen. Men det är kommunstyrelsen som är ansvarig.” – Ekonomichef

På frågan om vem som mest inflytande över årsredovisningen svarar ekonomichefen att det är hon som i normalfallet lägger fram förslaget. Samtidigt framstår frågan om den immateriella tillgången ha avgjorts genom ett renodlat politiskt beslut.

”Normalt sett är det jag som lägger fram förslaget till årsredovisning, men jag måste ju följa de politiska beslut som är tagna. Det kan jag inte ändra på. Har man tagit ett beslut på att det ska vara en immateriell tillgång, så kan jag inte ändra på det. /.../ Men det som har förtydligats från revisorerna hela tiden var att det inte var ett tjänstemannafel, utan ett politiskt beslut.”

– Ekonomichef

Även opponentens utsaga bekräftar bilden ovan och antyder att politiken utövar ett relativt omfattande inflytande på redovisningen. En stor del av makten finns hos KS-ordf, även när det gäller frågor som normalt sett borde avgöras av ekonomichefen.

4.2.2.6 Efterspel

Den immateriella anläggningstillgången lyfts av opponenten fram som en del av förklaringen till varför gymnasiet nu går med underskott. 2012 blev det ett negativt resultat med 5 mkr och enligt opponenten kan 1,6 mkr förklaras av de avskrivningar som nu har påbörjats.

”Man la upp den här immateriella tillgången i form av ett hyreskontrakt med en avskrivningstid på 20 år. Definitionsmässigt så stämmer ju inte detta alls med en immateriell tillgång, vilket jag också påpekade flera gånger. /.../ Förutsättningarna för gymnasiet att fungera framöver försämrades eftersom man inte ville visa upp att man hade gjort en dålig affär från början.”

– Opponent

Efter revisionens nederlag i KF arrangerades tvärpolitiska grupparbeten och en föreläsning om kommunal revision med en representant från SKL. Enligt rev-ordf var ambitionen att uppnå bättre kommunikation mellan KF och revision.

”Vi försökte jobba så att vi fick bättre kommunikation med KF. Ledamöterna fick sätta sig i tvärpolitiska grupper och diskutera om revisionen. Ytterst är det ju KF som beviljar ansvarsfrihet, det är inte revisorerna. Vi ska ju bara peka. Under grupparbetet fick vi veta hur lite kunskap KF-ledamöterna faktiskt hade om revisorernas uppdrag. De var väldigt mycket kvar i den uppfattningen att en revisor ska kolla alla fakturor och liknande. /.../ Idag finns information från revisorerna som en stående punkt på dagordningen.” – Rev-ordf

Den uppkomna situationen där revisorerna numera som stående punkt har fått möjlighet att ta plats i KF, kan betraktas som en indikation på att revisionen har flyttat fram sin position.

Även tjänstemännen verkar enligt rev-ordf nu vara mer intresserade av vad revisorerna har att säga.

”Jag tror att vi som revisorer har gått stärkta ur det här sedan 2008. Går jag upp på kommunkontoret och säger att jag vill ha vad jag vill ha så får jag det med detsamma. I och för sig så ska det ju vara så. Dels är jag revisor, dels kommunmedborgare. Man kan ibland märka det att tjänstemännen är lite mer intresserade av att fråga efter. Jag tror det har att göra med att vi var eniga vid det tillfället.”

5. Analys

I det här kapitlet sammanlänkas de teorier som tillsammans utgjorde referensramen i kapitel 2 med det empiriska materialet från kapitel 4. I föregående kapitel presenterades fallen var för sig i separata kapiteldelar. Nu kommer fallen belysas tillsammans utifrån resonemang härledda från ekonomisk och institutionell teori. På så sätt kan vi urskilja gemensamma egenskaper och principiella skillnader som kan tänkas förklara konsekvensernas förekomst. Studiens syfte operationaliseras i analysen med hjälp av den övergripande frågeställningen varför Sydstads redovisning gav upphov till revisionell kritik, anmärkning och laglighetsprövning, när Nordstads redovisning först godkändes utan större uppståndelse, för att senare utsättas för omfattande kritik och efterföljande rättningar.

5.1 Nordstads och Sydstads principaler och agenter

I den första delen av analysen appliceras referensramens aktörperspektiv på händelseförloppen i de undersökta kommunerna. Ekonomisk teori utgår från antagandet att människan i sitt agerande är kalkylerande och nyttomaximerande. Samtidigt präglas olika aktörers beslut av en ojämlig informationsspridning, något som också förväntas innebära en mer eller mindre begränsad rationalitet. Utgångspunkten är dock att aktörerna utifrån sin visserligen begränsade rationalitet ändå förväntas sträva efter så nyttomaximerande utfall som möjligt. Både Sydstad och Nordstad präglas av omfattande informationsasymmetri avseende flera led i den kommunala principal-agent-kedjan.

5.1.1 Den yttersta principalens förutsättningar

Den yttersta principalen i form av kommunmedlemmarna hade i båda kommunerna mycket små möjligheter att ta del av den information som omgav nedskrivningarna och hanteringen av utträdet ur gymnasieförbundet. Journalisten i Nordstad menade exempelvis att nedskrivningarna var så dolda att det skulle vara mycket svårt för en utomstående att förstå vad som hade hänt. Utan opponentens granskning och kritik skulle journalisten inte heller haft möjlighet att uppmärksamma problematiken, vilket också skulle ha försatt kommunmedlemmarna i ett fortsatt tillstånd av informationsunderskott. Journalisten i Sydstad berättade att redovisningen av lösensumman diskuterades flitigt bland delar av kommunens invånare. Den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet överskuggade här till och med själva utträdet. För Nordstads del vet vi inte om nedskrivningarna har varit en fråga som engagerat människor utanför kommunhuset i någon större omfattning. Om det föreligger en skillnad mellan kommunerna i det här avseendet, kan vi misstänka att den yttersta principalen i Sydstad hade större tillgång till information, var mer kapabel att fatta rationella beslut och således mer benägen att driva fram rättningar i redovisningen. Den del av Sydstads befolkning som var engagerad i frågan utgjorde dock en mindre andel och beskrevs tillhöra någon form av etablissemanget i kommunen. Med hänsyn till antagandet att principalens efterfrågan på övervakning och kontroll samvarierar med graden av direkta ekonomiska konsekvenser från agentens agerande¹⁴⁵, kan grupper med oproportionerligt stor andel av kommunens skattebas också antas vara mer benägna att ställa krav på kommunens verksamhet. Vi vet inte om det journalisten beskriver som etablissemanget är förknippat med oproportionerligt stor skattekraft, men om så skulle vara fallet kan en sådan omständighet utgöra ytterligare incitament att driva fram rättningar i redovisningen.

5.1.2 Relationen mellan KF, KS och förvaltning

Flera respondenter beskrev att KF inte sällan befinner sig i ett kunskapsmässigt underläge i förhållande till KS och förvaltning. Även tillgången till information visade sig i båda kommunerna också präglas av omfattande skillnader mellan politiker och tjänstemän. När det gäller informationsspridningen berättade Nordstads KS-ordf att det var ett fåtal personer i budgetberedning och styrelse som hade automatiskt stora informationstillgångar. Samtidigt hade dessa personer enligt respondenten också ett ansvar att sprida informationen vidare, något som inte alltid har varit fallet. Även i Sydstad beslutade KF att godkänna bokslutet,

¹⁴⁵ Se Zimmerman 1977

men detta beslut gick igenom med minsta möjliga majoritet. Ledamöterna hade på så sätt blivit informerade om problematiken, frågan hade lyfts till debatt och omvandlats till ett politiskt spörsmål. I Nordstad hade nedskrivningarna i samband med årsredovisningens fastställande än så länge inte hunnit bli en politisk fråga och beslutet att godkänna bokslutet föregicks utan någon debatt. Detta förhållande kan indikera på ett positivt samband mellan förekomsten av reaktioner i KF och KS:s förmåga att sprida vidare information.

Både ekonomichefen i Nordstad och Sydstad betonade att politiker inte kan förväntas kunna alla frågor i detalj. Respondenterna menade att förvaltningen behöver ta rollen som expertstöd, vilket också ligger i linje med antagandet om tjänstemännen som agenter. En avgörande skillnad mellan kommunerna verkar dock vara tjänstemännens makt över redovisningen. Opponenten i Nordstad menade att informationen om nedskrivningarna varken hade kommit KS eller dess arbetsutskott till del på ett önskvärt sätt. Den politiska behandlingen av årsredovisningen verkar också ha fokuserat på verksamhetsmässig måluppfyllelse, snarare än på finansiell redovisning som var en fråga främst för kommunens tjänstemän. I Sydstad förefaller däremot politiken ha haft ett avgörande inflytande i frågan om redovisningen av lösensumman. Ekonomichefen beskrev exempelvis att den finansiella redovisningen normalt ligger på ekonomiavdelningens bord, men att det i fallet med den immateriella anläggningstillgången hade varit fråga om ett politiskt beslut som hon inte kunde ändra på. Hon framhöll också att revisionen som ett resultat av beslutets politiska karaktär inte heller hade valt att rikta någon kritik mot förvaltningen. Med anledning av denna mellan kommunerna principiella skillnad, kan vi hypotetiskt anta att det föreligger en samvariation mellan politiskt inflytande över bokslutets utformning och politiska reaktioner i samband med bokslutets fastställande. Framstår bokslutet som en av majoriteten framställd politisk produkt, borde oppositionen utifrån nyttomaximeringsincitament¹⁴⁶ också vara mer benägen att rikta kritik.

En uppenbar gemensam nämnare är förekomsten av engagerade kritiker i politikerkollektivet. Dessa har dock varit relativt ensamma, alternativt tagit rollen som talespersoner för en grupp kritiker. Det kan naturligtvis ha funnits fler opponenter än de två som har lyfts fram i denna studie, men det bör utan tvivel understrykas att dessa personers betydelse har saknat motstycke bland övriga oppositionspolitiker i KF och KS. Förutom ett stort engagemang

¹⁴⁶ Se Downs 1957

delade opponenterna också den gemensamma egenskapen att de jämfört med flertalet övriga politiker också hade ett stort kunskapsmässigt försprång i redovisningsfrågor. Opponenten i Nordstad hade arbetat som godkänd revisor under tio år och driver nu en redovisningsbyrå. Opponenten i Sydstad var länge ordförande för den politiska revisionen och hade enligt egen utsago därför ett stort kontaktnät bestående av ledande revisorer runt om i landet. Även flera andra respondenter betonade att opponenterna spelade en avgörande roll för händelseutvecklingen i respektive kommun. Med sin kunskap hade opponenterna möjlighet att både ta till sig och sprida vidare den komplexa information som kringgärdade redovisningsproblematiken. För att använda den ekonomiska teorins terminologi innebar förkunskapen att opponenterna kunde tillgodogöra sig den komplexa informationen med betydligt lägre investeringskostnader jämfört med övriga politiker. Med ett sådant perspektiv kan vi också tala om en rationell oförståelse bland många andra KF-ledamöter, då nyttan av att förstå redovisningens bakomliggande mekanismer i vissa fall kan tänkas ha varit lägre än kostnaden av de aktiviteter som skulle föregått förståelsen. Opponenten i Nordstad berättade exempelvis att det tog många timmar att få fram vilka nedskrivningar som hade gjorts. Frågan är hur många timmar ett sådant arbete skulle tagit i anspråk för en person som - till skillnad från opponenterna - inte är utbildad redovisningsekonom.

I Nordstad kom dock kritiken först efter det att redovisningen fastställts. Samtidigt gjorde kritiken att externa konsulter bjöds in, frågan uppmärksammades i media, en politisk debatt växte till liv och, sist men inte minst, vissa delar av nedskrivningarna slutligen kom att återföras. I Sydstad var det istället yrkesrevisionen som i ett tidigt skede lyfte frågan, varpå lekmanrevisionen drev kritiken vidare in i fullmäktigeförsamlingen. Opponentens roll var här snarare förknippad med de två laglighetsprövningarna samt den framförda kritiken i media och politiska församlingar. Trots dessa skillnader kan vi ändå konstatera att bristande skyddsmekanismer i systemet också tenderar att öka behovet av engagerade och insatta aktörer. Aktörerna lyckades genom sitt agerande mildra informationsasymmetrin och öppna upp för en bredare kritik. Förekomsten av vad som kan beskrivas som den kommunala redovisningens eldsjälur kan således antas ha avgörande betydelse för sannolikheten att avvikelser uppmärksammas och åtgärdas.

Förutsättningarna för opponenterna att få gehör för sin kritik skiljde sig på en avgörande punkt. I Sydstad var opponenterna medlem i det största oppositionspartiet. Han hade dessutom rollen som andre vice ordförande i KF. I Nordstad kom opponenterna från ett litet

oppositionsparti och saknade särställning i KF. En annan skillnad kan hittas i länken mellan opponent och revision, där Sydstads opponent och rev-ordf var medlemmar i samma parti, medan Nordstads opponent saknade drivande allierade i revisionen. Detta kan mycket väl ha påverkat möjligheten att driva frågan.

5.1.3 Revisionens roll i agentkedjan

Enligt teorin kommer KF i sin roll som principal vara benägen att öka kontrollkostnaderna så länge dessa understiger nyttan av kontrollen. I referensramen presenterades mot bakgrund av denna regel ett resonemang om revisionen som den gyllene medelvägen i strävandet efter kontroll.¹⁴⁷ I kombination med den ovan konstaterade omständigheten att många KF-ledamöter i praktiken hade relativt begränsad tillgång till information, talar detta sammantaget för ett stort behov av en fungerande kommunal revision. Vi kan av empirin dock se att den huvudsakliga konfliktlinjen inte går mellan KF och KS. I ett parlamentariskt system utgör den exekutiva makten en förlängning av majoritetsförhållanden i den folkvalda församlingen. I den kommunala demokratin utgör KS den exekutiva makten, men dess partisammansättning är istället en avspeglning av partiernas valresultat och mandatfördelning i KF. Faktumet att den kommunala folkstyrelsen är representativ i två nivåer, innebär att den politiska konfliktlinjen istället skär igenom både KF och KS. Efersom oppositionen inte är uppdragsgivare till majoriteten kan vi därför inte helt beskriva relationen i termer av principaler och agenter. Det finns därför anledning att även betrakta revisionen som oppositionens verktyg för kontroll av majoriteten. Lekmannarevisionen är liksom KS en avspeglning av partiernas valresultat. Nordstad och Sydstad skiljer sig dock något åt i ordförandeskapsfrågan. Sydstads revisorsordförande var medlem i ett oppositionsparti. I Nordstad fick vice ordförande föra revisionens talan i samband med fastställandet av 2010 års redovisning. I samband med fastställandet av årsredovisningen för 2009 var samma person däremot ordförande i revisionen. Denna person var medlem i ett parti som ingick i det politiska minoritetsstyret i kommunen. Utifrån resonemanget om revisionen som oppositionens kontrollverktyg, kan det sannolikt finnas en lämplighet i att revisionens ordförande tillhör ett oppositionsparti, något som också var fallet i Nordstad från och med 2010 års bokslut.

Representanterna från lekmannarevisionen i de två kommunerna var båda nöjda med stödet från yrkesrevisorerna. Även andra respondenter lyfte fram hur viktigt det är att kommunen får

¹⁴⁷ Se Artsberg 2005

stöd av den externa expertis som revisionsbyråerna kan erbjuda. Ekonomichefen i Nordstad poängterade också att den externa revisionen redan på ett tidigt stadium utgjort ett bollplank i ställningstagandet till olika periodiserings- och värderingsfrågor. Fallen skiljer sig dock när det gäller frågan om yrkesrevisionens kritik. I Nordstad innehöll revisionsrapporten inga anmärkningar varken 2009 eller 2010. I Sydstad riktades tvärtom en mycket skarp kritik i samband med granskningen av 2008 års redovisning. Revisionens kvalitet kan definieras som sannolikheten att brister i uppdragsgivarens redovisning upptäcks och rapporteras.¹⁴⁸ Även om RKR:s rekommendation 19 om nedskrivningar gavs ut först 2011, borde det sakkunniga biträdet avrått från alternativt anmärkt på att nedskrivningar användes med sådan omfattande resultatpåverkan (företrädesvis under finansiellt goda år) och utan erforderlig transparens i redovisningen. Om den redovisningsansvarige bedömer att regleringen inte erbjuder tillräcklig vägledning, är det dessutom rimligt att vidare vägledning hämtas från redovisningsprinciper eller tillämplig normering från privat sektor. Opponenten i Nordstad var mycket kritisk till yrkesrevisionens insatser. Hon tog även upp det generella problemet att revisionsbyråerna tenderar att hamna i en beroendeställning i förhållande till kommunerna som uppdragsgivare. En förklaring kunde enligt opponenten vara det slojade revisionskravet för mindre bolag, vilket också föranlett byråerna att kompensera intäktsbortfallet med ökad konsultförsäljning i kommunsektorn. Detta stämmer väl överens med antagandet om de sakkunnigas dubbelnatur. De är både agenter i förhållande till KF och lekmannarevision, men måste också förhålla sig till interna incitamentstrukturer inom byråerna och är som anställda således också agenter i förhållande till chefer och ägare.¹⁴⁹ Detta problem är som sagt generellt och det finns inget som explicit tyder på någon form av revisionellt beroendeförhållande i de två kommunerna. Däremot framträder en viss skillnad i hur yrkesrevisionen varit involverad innan de aktuella räkenskapsåren stängdes. I Sydstad finns inga indikationer på att så skulle ha varit fallet, åtminstone inte i frågan om redovisningen av lösensumman. I Nordstad valdes ett antal objekt ut och därefter förde kommunen en dialog med revisorn om möjligheten att skriva ner bokförda värden för dessa objekt. Det föreligger således en skillnad i vilken tidpunkt det sakkunniga biträdet har kopplats in. Vilken betydelse denna omständighet kan ha haft är svår att bedöma, men uppenbart är att en revisor sannolikt inte kommer att anmärka på redovisning som han eller hon tidigare har godkänt. Graden av rådgivning innan bokslutets upprättande kan sannolikt innebära en förskjutning av sakkunnigrevisionens principal från KF och lekmannarevision till KS och förvaltning. Ett

¹⁴⁸ Se Tagesson & Eriksson 2011

¹⁴⁹ Se Antle 1983

annat sätt att betrakta frågan kan å andra sidan vara att redovisningens kvalitet förbättras om den externa revisionen rådfrågas innan bokslutet, vilket också borde innebära mindre kritik när granskningen av det färdiga bokslutet senare skall genomföras.

Det har även framkommit kritik mot bristande ansvarsutkrävandemöjligheter i förhållande till revisionen. Yrkesrevisionens utlåtande i form av revisionsrapporter lämnar inga förslag i frågorna om ansvarsfrihet och redovisningens godkännande. Revisionsrapporten riktar inte heller några anmärkningar mot KS eller enskilda ledamöter i KS. Den sakkunnige kan således inte betraktas som part i målet och har inte heller något ansvar mer än att i sitt stöd till lekmännen hålla sig till god revisionssed. Det är istället lekmanrevisionen som i sin revisionsberättelse lämnar eventuella anmärkningar samt styrker eller avstyrker beviljande av ansvarsfrihet och godkännande av årsredovisning. Lekmanrevisionen har dock ingen auktorisation som kan gå förlorad vid avsteg från god revisionssed, vilket i privat sektor får sägas utgöra ett centralt incitament i revisorns strävan efter god redovisnings- och revisionssed. Denna brist på incitament aktualiserar fenomenet moralisk risk.¹⁵⁰ Revisionen kommer inte fullt ut påverkas av konsekvenserna av det egna handlandet. Vidare förutsätter antagandet att risken för oförsiktigt beteende ökar i takt med att kostnaden för oförsiktigheten överförs till en annan part. Vilka som bär kostnaden för otillräcklig revisionell kvalitet är i en kommunal kontext, istället för revisorerna själva, kommunens nutida och framtida generationer som på grund av reducerad effektivitet i resursallokeringen inte kan förvänta sig den välfärdsnivå som en korrekt redovisning skulle kunna möjliggöra. I kombination med den politiska revisionens bristande fackkunskaper kan det således finnas skäl att ifrågasätta lämpligheten i att denna instans är ansvarig för de revisionella sanktionsmöjligheterna.

I samband med den växande kritiken mot nedskrivningarna i Nordstad bjöd KS in en expert från RKR. Experten menade bland annat att kommunen borde anlita externt stöd med erforderlig kompetens. Detta ligger väl i linje med forskning om revision i kommunal sektor, där en av slutsatserna var att revisionen i vissa delar präglas av bristande kompetens och oberoende. I vissa fall hade till och med de som var föremål för granskningen mer omfattande kunskaper om nya regler på området än granskarna själva.¹⁵¹ RKR-representantens hårda

¹⁵⁰ Se Gruber 2010

¹⁵¹ Se Tagesson & Falkman 2011

kritik i kombination med tidigare studier om bristande kompetens och oberoende, understryker betydelsen av att kommuner anlitar kunniga revisorer.

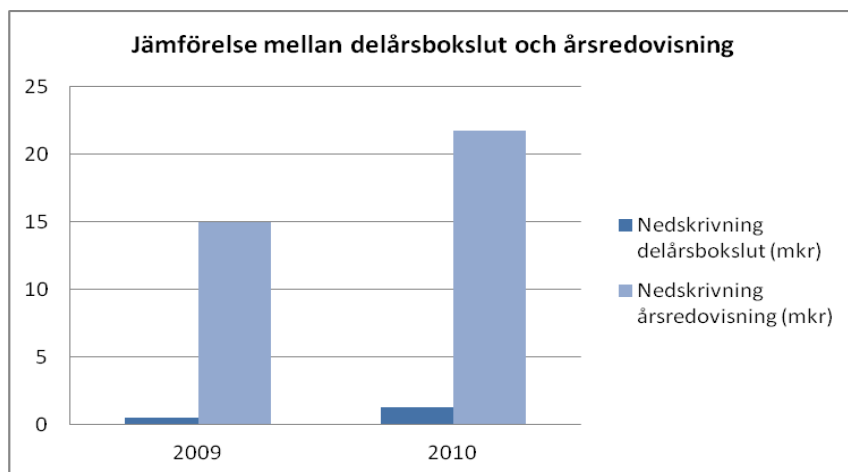
5.1.4 En ekonomisk teori om demokrati

Ovanstående rubrik är en direktöversättning av titeln på Anthony Downs klassiska verk från 1957. Appliceringen av ekonomisk teori på ett område som historiskt varit reserverat för den statsvetenskapliga disciplinen, leder som referensramen tidigare antytt till något misantropiska hypoteser om väljarnas och partiernas politiska bevekelsegrunder. Samtidigt måste egenintresset betrakas som en inte helt oviktig drivkraft i aktörernas förhållningssätt till olika beslutsalternativ. Nordstads och Sydstads agerande uppvisar både likheter och olikheter utifrån politiska incitament. För Sydstads del fanns det ett tydligt intresse av att gömma undan det stora underskott som utträdet ur gymnasieförbundet förde med sig. Frågan om utträdet var i sig en högst politiskt kontroversiell fråga. Den dolda kostnaden uppgick till 17,3 mkr (14,8 efter värderingen av inventarierna) och var en direkt konsekvens av majoritetens linje att lämna förbundet i förtid. Det fanns således starka politiska incitament att driva fram bokföringstekniska åtgärder med tvivelaktig karaktär. För Nordstads del rörde det sig snarare om ett långsiktigt intresse att förhålla sig till balanskravet och över tid presentera jämna resultatnivåer. Strategierna att med hjälp av nedskrivningar, avsättningar och förändrade avskrivningstider trycka ner det finansiella resultatet är empiriskt påvisade.¹⁵² Nordstad kan i det här sammanhanget därför inte betraktas som en unik art i den svenska kommunfloran.

Som konstaterades i inledningskapitlet har tidigare forskning kunnat blottlägga sambandet mellan finansiella överskott och godtyckliga periodiseringar i form av nedskrivningar och avsättningar.¹⁵³ En för Nordstad relativt gynnsam ekonomisk situation under åren 2009-2010 och inte minst det tillfälliga konjunkturstödet 2010, kan mot bakgrund av tidigare forskningsresultat troligtvis utgöra incitament att med hjälp av olika strategier trycka ner det finansiella resultatet. De stora nedskrivningarna under dessa år kan med detta resonemang, i mer eller mindre omfattning, antas vara orsakade av en ambition att externt presentera ett finansiellt resultat som också skiljer sig från det ekonomiska resultatet.

¹⁵² Se Donatella 2011, Pilcher & Van der Zahn 2010 samt Stalebrink 2007

¹⁵³ Se Donatella 2011 och Stalebrink 2007



Figur 10. Jämförelse mellan delårsbokslut och årsredovisning, Nordstads kommun 2009-2010

Donatella har visat att stora avsättningar (som samvarierade med extraordinära intäkter) konsekvent förekom i årsbokslutet men inte i delårsbokslutet.¹⁵⁴ Detta indikerar att avsättningen görs först efter att det ekonomiska resultatet är känt. Nedskrivningarna i Nordstads kommun under 2009 och 2010 präglades av samma förhållande. Årsredovisningen 2009 presenterade genomförda nedskrivningar med 15 mkr, men vid delårsbokslutet samma år uppgick detta belopp endast till ca 0,5 mkr. För 2010 var nedskrivningarna på helåret 21,7 mkr och vid delårsbokslutet endast 1,3 mkr. Detta innebär att nedskrivningsbeslut har fattats först efter att det ekonomiska resultatet blivit känt och inte primärt som ett resultat av faktiska nedskrivningsbehov. Nedskrivningarna i Nordstad gav enligt ekonomichefen fördelar i form av sänkta framtida avskrivningskostnader. Här handlar det därför främst om ett ekonomiskt motiv att inför kommande perioder göra den finansiella situationen något mer gynnsam. Samtidigt fick vi veta att skolan under samma period genomgick ett ”stålbad”, för att återanvända opponentens ordval. Vi kan därför inte utesluta politiska intressen av att, när det finansiella utrymmet väl var känt, tillämpa redovisningsval med negativ resultatpåverkan.

Det finns således politiska intressen både i Nordstad och i Sydstad. Samtidigt tycks de politiska drivkrafterna ha varit något större söderut, där det dels handlade om ett underskott som behövde mildras och dels hade föregåtts av händelser med omfattande politisk polarisering. Enligt Downs bör partiernas agerande förstås mot bakgrund av det underliggande intresset att maximera antalet röster. Partierna kommer i egenskap av rationella agenter på så sätt tillämpa strategier som med störst sannolikhet leder till bibehållen eller

¹⁵⁴ Se Donatella 2011

erövrad politisk makt.¹⁵⁵ Den yttersta principalen har givetvis den yttersta makten att i nästkommande val byta ut de politiska representanterna, men partierna har samtidigt ett betydande informationsmässigt övertag och kan dessutom använda sig av den lokala förvaltningen för att på olika sätt styra opinionen.¹⁵⁶ I Sydstad gick politiken in på ett område där besluten vanligtvis fattas av tjänstemän. Redovisningen av lösensumman i form av en immateriell anläggningstillgång var ett politiskt beslut med avsevärd effekt på årets resultat. Denna typ av agerande stämmer väl överens med ovanstående resonemang om politiskt inflytande över förvaltningsorganisationen. Vi vet inte om syftet var att påverka opinionen, men vi kan med säkerhet påstå att det stora negativa resultat som kommunens skulle redovisat utan politiska ingrepp, åtminstone inte kunde ansetts vara till opinionsmässig fördel för majoriteten. Det verkar således finnas belägg för den i inledningskapitlet refererade studien om politikens överordnade ställning.¹⁵⁷ När politiska intressen av redovisningens utformning kolliderar med andra intressen (så som god redovisningssed), framstår det med hänsyn till erfarenheterna från Sydstad som att politiken utgör en betydligt starkare part i dramat.

Samtidigt som politiken har möjlighet att använda förvaltningsorganisationen i syfte att påverka den lokala opinionen, har det också framkommit indikationer på att väljarna inte alltid är fullt så engagerade som den ekonomiska teorins resonemang om nyttomaximering vid en första anblick antyder. Opponenten i Nordstad hänvisar exempelvis till det låga valdeltagandet i kommunen och menar att politikerna sitter kvar oavsett vad de gör. Även om vi som brinner för kommunal redovisning bedömer frågan om nedskrivningarnas riktighet som högst relevant, kan vi också misstänka att detta intresse inte är fullt lika utbrett i hela väljarkollektivet. Med den ekonomiska teorins begreppsvärld kan vi därför tala om ett rationellt ointresse, även om denna typ av rationalitet kan definieras som något begränsad med tanke på den inte sällan bristande förståelsen av redovisningens effekter. Dessutom är det inte otänkbart att många i Nordstad uppfattade det som positivt att sänka framtida avskrivningskostnader under en period när det väl förelåg ett tillräckligt stort finansiellt utrymme. Denna bild förstärks av opponentens partikollega som menade att ”det här ska du inte bry dig om, du vinner inga politiska poäng på det”. Jämfört med Nordstad som ”passade på” att ta framtida kostnader under innevarande år, valde Sydstad istället att skjuta innevarande års kostnader på framtiden. Det som i Nordstad kunde uppfattas som en typ av

¹⁵⁵ Se Downs 1957

¹⁵⁶ Se Zimmerman 1977

¹⁵⁷ Se Brorström 1997

investering, kunde i Sydstad snarare betraktas som ett slösaktigt eller ekonomiskt oansvarigt beteende. Båda kommunernas strategier avviker från principen om redovisning på bokföringsmässiga grunder, men ur ett opinionsmässigt perspektiv borde ett dolt underskott uppfattas som mer anmärkningsvärt än ett dolt överskott. De opinionsmässiga incitamenten att rikta kritik mot avvikelser från regleringen kan därför ha varit större i Sydstad. Detta skulle i sådant fall vara en delförklaring till att årsredovisningen endast godkändes med minsta möjliga majoritet. I Sydstad hade en KF-ledamot från majoriteten enligt rev-ordf berättat att ”det är klart att ni har rätt, men va fan, jag var ju tvungen att rösta så här”. Även journalisten i Sydstad gör bedömningen att folkvalda som vill komma någonstans i politiken ibland också måste göra som gruppledaren säger. Uppkomsten av den majoritet som ställde sig bakom den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet, bör med fördel därför betraktas mot bakgrund av de partikollektiva incitament som kan få enskilda politiker att rösta på ett sätt som egentligen strider mot den individuella uppfattningen om vad som är rätt och fel.

5.2 Nordstads och Sydstads institutionella kontext

I analysens andra del kommer den teoretiska förståelsen hämtas från referensramens strukturperspektiv. En tolkning av Nordstad och Sydstad genom den institutionella linsen skiljer sig något från föregående kapiteldel. Fokus förflyttas nu från det nyttomaximerande och rationella beslutsfattandet till mer subtila former av påverkan och förändring. Samtidigt kommer struktur- och aktörperspektiven utifrån skilda startpunkter i vissa avseenden fram till liknande positioneringar.

5.2.1 Institutionella drag inom organisationen

Det i teorikapitlet refererade resonemanget om institutionens tre fundament¹⁵⁸ erbjuder en möjlighet att förstå i vilken mån organisationer präglas av institutionella drag. Det reglerande fundamentet har en mer instrumentell karaktär och utgörs av uttalade regelverk med tillhörande mekanismer för ökad följsamhet bland organisationens medlemmar. Denna typ av egenskaper är relativt enkla att identifiera och återfinns både i Nordstad och i Sydstad, liksom i andra formellt reglerade organisationer. Kommunernas formella system för styrning och uppföljning såsom budgetprocess, målformulering, bokslut och verksamhetsuppföljning är uttryck för det reglerande fundamentet. Det är dock betydligt svårare att synliggöra de normativa och kognitiva/kulturella fundamenten, i vilka frågor om eftersträvansvärda

¹⁵⁸ Se Scott 2008

beteenden, legitima mål, skapandet av roller och en gemensam kognitiv förståelse blir betydelsefulla för organisationens och aktörernas handlingsmönster.

Både Sydstad och Nordstad verkar ha präglats av egenskaper som går djupare än det reglerande fundamentet. Opponenten i Sydstad menade exempelvis att det fanns en politisk kultur som i mångt och mycket präglades av toppstyrning. Ett litet antal personer hade stor makt, vilket också fick effekten att många KF-ledamöter intog en mer tillbakadragen roll. Det har även framkommit information från andra respondenter som tyder på att diskussionerna i vissa fall har varit begränsade till en mindre grupp ledamöter. Detta förhållande präglar båda kommunerna och i föregående kapitel kunde detta betraktas som ett resultat av ojämlig informationstillgång eller politiska incitament att följa partilinjer. Utifrån antagandet om det normativa fundamentets egenskaper kan vi också förstå denna situation som ett resultat av skapandet av informella roller. Det finns givetvis ingenting i de formella regelverken som stadgar att endast KS-ordf och en handfull andra ledamöter får vara drivande. Alla KF-ledamöter har åtminstone formellt lika stor rätt att gå upp i talarstolen, formulera linjer, skapa opinion och driva fram politiska resultat. Samtidigt skapar mänskliga relationer över tid en ordning av, för att använda Scotts terminologi, sociala skyldigheter och bindande förväntningar. Journalisten i Sydstad tog upp exempel på informell makt och menade att de flesta i kommunen ”som är något att räkna med” känner varandra. Opponenten i Nordstad ansåg att det fanns en politisk kultur där två partier (inte nödvändigtvis tillsammans) har haft makten under lång tid. Detta har med hennes ord lett fram till en form av politiskt ”monopol” och en kultur som är ”förödande” för kommunen. Organisationskulturen beskrevs vidare som svårföränderlig där nya tjänstemän som kommer in i organisationen tenderar att anpassa sig till det rådande klimatet. Opponentens hårda kritik får givetvis ses i ljuset av hennes position som just opponent. Den dystra bilden delas av förklarliga skäl inte av övriga respondenter i kommunen. Däremot framträder bilden av en kultur som kan kopplas till förvaltningens övertag. Opponenten ansåg exempelvis att politikerna okritisk berömde tjänstemännen och att detta var en del av en organisationskultur. Den politiska behandlingen av årsredovisningen tenderade att fokusera på kvalitativa nyckeltal och verksamhetsmässig måluppfyllelse. Siffrorna sköttes enligt KS-ordf av professionella tjänstemän och man skulle inte blanda ihop politikerrollen med en eventuell ekonomroll. Det har inte heller tidigare varit några diskussioner om nedskrivningarna. Dessa hade enligt ekonomichefen av tradition presenterats som en klumpsomma. Det verkar i Nordstad således finnas en historik av politisk frånvaro i

redovisningens utformning. Vi kan här se indikationer på förekomsten av spårbundenhet och det som kan beskrivas som organisatorsikt beroende av historiska vägval.

I Sydstad var dock relationen mellan tjänstemän och politiker annorlunda. Enligt journalisten hade politiken under flera års tid haft en dominerande ställning i förhållande till tjänstemännen. Det som beskrevs som dominerande ställning verkar utifrån ekonomichefens uttalande inte ha berört redovisningsfrågor, som normalt sett låg på ekonomiavdelningens bord. Här framstår det som att den politiska inblandningen i redovisningen av förbundsutträdet har varit ett undantagsfall, vilket inte ger samma indikatorer på spårbundenhet i förhållandet mellan politiker, tjänstemän och makten över redovisningen. Samtidigt pekade opponenter på att ingen av Sydstads högre tjänstemän hade opponerat sig mot hanteringen. En förklaring till denna professionens tystnad beskrevs vidare som en konsekvens av rädslan att förlora jobbet. Återigen får det upprepas att denna hårda beskrivning givetvis bör betraktas mot bakgrund av opponerats position i händelseförloppet. Om denna beskrivning av verkligheten skulle vara riktig kan vi tala om en organisatorisk rädsla. Det har av empirin inte framkommit några antydningar på att en sådan tjänstemannakultur har varit aktuell i Nordstad. Nordstads politiska fränkoppling i redovisningsfrågor kan både betraktas som positiv och negativ. Redovisningen skall styras av helt andra principer än de politiska. Redovisningens tekniska utformning är också en fråga för personer med erforderliga kunskaper om lagstiftning och övrig normering. Samtidigt skulle ett ensidigt politiskt fokus på kvalitativa nyckeltal och verksamhetsmässig måluppfyllelse kunna leda till en minskad förekomst av politisk granskning av den finansiella informationen i årsredovisningen. I Sydstad fanns istället en kultur av politisk överordning, om än dock med synnerligen problematiska konsekvenser, men vars förhållande till redovisningen också möjliggjorde en politisk behandling av årsredovisningens finansiella aspekter. Vi kan därför misstänka att en kultur av politisk överordning till viss del skulle kunna förklara de utbredda reaktionerna i Sydstads KF jämfört med de relativt begränsade reaktionerna i Nordstad.

5.2.2 Legitimitet och mytanpassning

Den nyinstitutionella teorins fokus på omgivningens betydelse har lämnat ett viktigt bidrag till förståelsen av hur organisationer agerar och förändras. En avgörande faktor kan härledas till organisationens förhållande till sin institutionella omgivning och den inneboende drivkraften att tillgodogöra sig legitimitet.¹⁵⁹ Nordstad och Sydstad var i egenskap av kommunala demokratier högst beroende av vad omgivningen betraktade som legitimt. Ledamöterna i KF är direktvalda av kommuninvånarna och måste, för att inte riskera ett minskat politiskt stöd i samband med nästa allmänna val, således anpassa sig till socialt skapade normer. Frågan om legitimitet har tidigare dessutom visat sig spela en central roll i offentliga organisationers tillämpning av redovisningsprinciper.¹⁶⁰ Med hänsyn till resonemanget om det låga intresset för redovisningsfrågor, kan vi misstänka att det institutionella trycket från väljarkåren är relativt lågt avseende årsredovisningens utformning och fastställande. Samtidigt kan händelserna i Nordstad och Sydstad på grund av sin mediala uppmärksamhet betraktas som undantag i den svenska kommunsektorn. Vanligtvis är det inte kommunala redovisningsprinciper, nedskrivningar, immateriella anläggningstillgångar och koncerninterna mellanhavanden som står i fokus när journalister bevakar kommunernas verksamhet. Faktumet att dessa händelser har uppmärksammats i media talar på så sätt för någon form av institutionellt tryck. Journalisten i Sydstad misstänkte exempelvis att oppositionen blev inspirerad av att lokaltidningarna skrev om händelserna. Även i Nordstad har företrädare för olika sidor i konflikten uttalat sig i media. Med hjälp av några enkla internetsökningar kunde 15 tidningsartiklar om Sydstad och 5 tidningsartiklar om Nordstad hittas. Här får vi ta i beaktande att händelserna i Sydstad pågick under en betydligt längre period. Trots denna skillnad kan vi anta att Sydstad sannolikt fick något större uppmärksamhet i media. En viktig förklaring till den omfattande bevakningen i Sydstad är de två domstolsprocesserna som följde i spåren av boksluten 2008 och 2009.

I samband med att konflikten blossade upp valde båda kommunerna att ta in extern rådgivning. För Sydstads del valde kommunledningen efter yrkesrevisionens kritik att anlita ytterligare en revisionsbyrå för ett andra utlåtande. Sydstads agerande får här anses ligga tämligen nära det som tidigare har uppmärksammats om konkurrerande revisionsbyråer och risken för framväxten av en åsiktsmarknad där olika tolkningar går att köpa.¹⁶¹ KF-ordf

¹⁵⁹ Se Meyer & Rowan 1977 samt DiMaggio & Powell 1983

¹⁶⁰ Se Carpenter & Feroz 1992, 2001

¹⁶¹ Se Tagesson & Eriksson 2001

berättade i talarstolen att han hade pratat med olika specialister på området. Enligt rev-ordf var det dock varit oklart vilka dessa specialister var. Efter påtryckningar från opponenter bjöd Nordstad in en expert från RKR samt en kollega till det sakkunniga biträdet. Det verkar således ha varit betydelsefullt att på olika sätt stärka sina ställningstaganden med hjälp av personer som kan förknippas med auktoritet på redovisningsområdet. Denna omständighet ligger i linje med institutionella antaganden om behovet av legitimitet från omgivningen. Genom att åberopa extern expertis kunde de olika parterna flytta fram sina positioner i konflikten. Skillnaden mellan kommunerna kan här hittas i vilken part som var drivande i anlitaandet av expertisen. I Nordstad var det opponenter och i Sydstad kommunledningen. Detta har förmodligen sin förklaring i revisionens agerande, där Sydstads lekmannarevision redan hade ett externt stöd i form av de yrkesrevisorer som skrivit den starkt kritiska revisionsrapporten. I Nordstad hade revisionen inte riktat några anmärkningar och opponenter var relativt ensamma i sin kritik. Det är inte otänkbart att det i en redovisningskonflikt finns ett samband mellan benägenheten att åberopa yttre auktoriteter och den åberopandes förhållande till yrkesrevisionens ställningstagande.

Strävandet efter legitimitet verkar inte endast ha bestått i åberopande av auktoriteter. Ekonomichefen i Sydstad berättade exempelvis att kommunen hade förvärvat rätten till ett varumärke. Den litterära figuren är en symbol för kommunen och det är inte osannolikt att symbolen också uppskattas av kommunens invånare. I den externa kommunikationen skulle det i så fall varit ett tämligen starkt argument att kommunen genom lösensumman också fick rätten att använda det litterära namnet. I redovisningen utgjordes den immateriella anläggningstillgången emellertid av ett hyreskontrakt och inte goodwill eller ensamrätt till varumärke. Denna differens mellan extern kommunikation och faktiska interna lösningar påminner om den särkoppling som kan finnas i organisationer med ambitionen att absorbera legitimitet från olika organisationsrecpet, utan att för den sakens skull låta recepten störa de befintliga organisationsformernas funktionalitet.¹⁶²

En annan legitimitetsaspekt kan hittas i det första svar som Sydstads KS-ordf formulerade för att bemöta revisionens kritik. Istället för att gå in på den finansiella redovisningen och förklara kommunens agerande i sakfrågan, valde KS-ordf att lyfta fram årets verksamhetsmässiga framgångar. Svaret betonade också att kommunen under året erhållit en

¹⁶² Se Meyer & Rowan 1977

hög kreditvärdighet samt uppnått goda placeringar på ett antal rankinglistor. Kreditvärdigheten och rankinglistorna får betraktas som explicita uttryck för legitimitetsgenererande aktiviteter. Eftersom aktiviteterna är utformade som jämförelser med andra kommuner, kunde framgångar i dessa jämförelser också bli betydelsefulla markeringar i kommunikationen med väljare och politiska motståndare.

I Nordstad finns ytterligare ett intressant exempel på kommunernas förhållande till omgivningen. Journalisten beskrev att nedskrivningarna rättfärdigades genom hänvisning till andra kommuners likartade agerande. KS-ordf menade att Nordstad, liksom många andra kommuner, ansåg det vara ekonomiskt fördelaktigt att göra nedskrivningar under finansiellt goda år. Detta skulle kunna vara ett exempel på mimetisk isomorfism, men det handlar förmodligen snarare återigen om ett behov av legitimitet. Det organisatoriska härmandet förutsätter någon form av osäkerhet i beslutsfattandet, vilket inte verkar ha varit fallet i Nordstad. Genom att framhålla andra kommuners liknande agerande, kan det egna agerandet normaliseras och accepteras. KS-ordf hade också helt rätt i sin bedömning om nedskrivningarnas utbredda förekomst under goda år.¹⁶³

5.2.3 Revision som ritual

Vi har tidigare behandlat revisionen som ett verktyg för reducerad informationsasymmetri. Det institutionella perspektivet erbjuder emellertid ytterligare en dimension av granskningsprocessen. Nordstads rev-ordf antydde att KF, om det inte skrivits något anmärkningsvärt, ofta behandlade revisionens granskningstexter med ett begränsat intresse. I samband med dokumentstudien fick vi också veta att både revisionsrapporten och revisionsberättelsen använde närmast identiska formuleringar avseende boksluten för 2009 och 2010. Enligt den institutionella teorins begreppsapparat kan detta betraktas som ett uttryck för revisionens rituella egenskaper. Det rituella kan här beskrivas som repetitiva handlingar med främst symbolisk betydelse. Istället för kritisk granskning blir revisionen med denna logik en handling med syfte att skapa känslor av trygghet och trivsel.¹⁶⁴ Det vore naturligtvis en något drastisk slutsats att definiera den revisionella granskningen i Nordstad som en ritual. Revisionsberättelser verkar generellt innehålla delvis liknande formuleringar från år till år och det som förändras i berättelserna verkar vidare utgöras av årsspecifik kritik. Samtidigt indikerar ointresset bland KF-ledamöterna samt det repetitiva i revisionens

¹⁶³ Se Stalebrink 2007

¹⁶⁴ Se Power 2000 samt Tagesson & Eriksson 2011

rapporter och berättelser på någon form av rörelse från det substantiella till det procedurella. Resonemanget får stöd från journalistens bedömning att revisionen ibland kan vara tandlös i sin granskning. Journalisten berättade också att ”det kan vara en gammal kultur” där man ”ångar på”, samt menade att det verkar föreligga en skillnad jämfört med privat sektor där snedsteg kan få mer allvarliga konsekvenser.

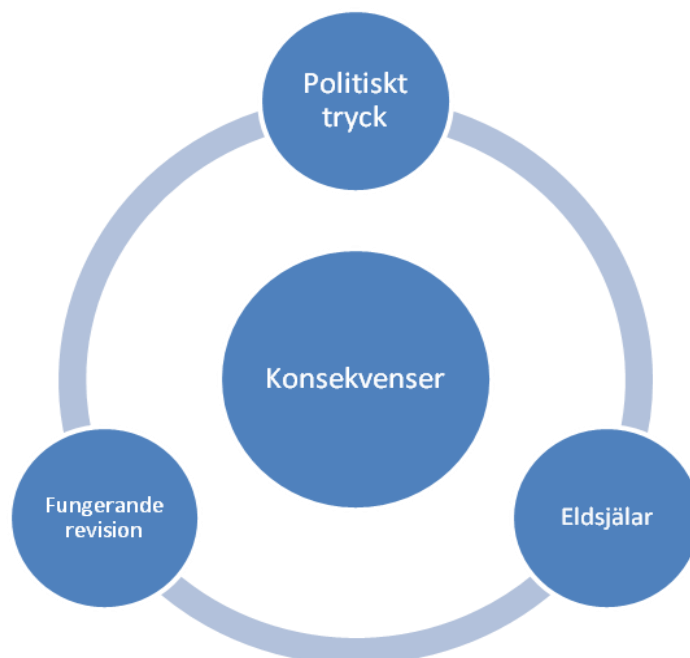
Både Nordstads och Sydstads lekmannarevisorer var nöjda med stödet från sina sakkunniga biträden. I Sydstads KF fanns dock inga tecken på bristande intresse för varken årsredovisning eller revisionsberättelse. Revisionsberättelserna uppvisade dessutom en lägre grad av upprepande jämfört med Nordstad. Sammantaget pekar dessa omständigheter på en något högre grad av rituell karaktär i Nordstad, vilket också sannolikt får konsekvenser för möjligheten att rikta relevant kritik.

6. Slutsatser och fortsatt forskning

I föregående kapitel genomfördes en korsbefruktning av teori och empiri. Ur denna analys kommer följande kapitel dra ett antal slutsatser. På så sätt kan vi uppfylla studiens syfte att finna förklaringar till varför avvikelser från regleringen i vissa fall får konsekvenser när mycket talar för att de skall passera obemärkt förbi. Det avslutande kapitlet erbjuder i enlighet med studiens induktiva ansats ett antal tänkbara förklaringar som också kan utgöra en grund för fortsatt forskning.

Nordstad och Sydstad valdes ut med hänsyn till deras olika förekomst av konsekvenser. I Sydstad riktade yrkesrevisionen kraftfull kritik, lekmannarevisionen förde kritiken vidare, riktade anmärkning och avstyrkte fastställande av årsredovisningen. I KF tillkom dessutom två yrkanden om nekad ansvarsfrihet för delar av KS samt nekad ansvarsfrihet för KS i sin helhet. Bokslutet godkändes därefter med minsta möjliga majoritet, laglighetsprövades och återförvisades av Förvaltningsrätten. Efter en bokföringsteknisk lösning gjordes en ny laglighetsprövning och Förvaltningsrätten upphävde även detta bokslut. Domen överklagades och kommunen fick rätt i Kammarrätten, men valde slutligen självmant att genomföra en

partiell rättning. I Nordstad förekom ingen kritik från yrkesrevisionen och lekmannarevisionen riktade inte heller några anmärkningar. Revisionen tillstyrkte fastställande av årsredovisningen och bokslutet godkändes utan någon större uppståndelse. Så långt handlar det alltså om avsevärda skillnader beträffande avvikelsernas konsekvenser. Efter att Nordstad hade fastställt årsredovisningen höjdes emellertid en kritisk röst, experter kallades in och kommunen genomförde sedermera ett antal återföringar. Här börjar de två händelseförloppen närma sig varandra och sakta men säkert blir det tydligt att båda kommunerna har påverkats av konsekvenser som inte nödvändigtvis är förknippade med systemets formella sanktionsmöjligheter. Skillnaderna och likheterna lägger grunden för studiens slutsats om betydelsen av politiskt tryck, fungerande revision och eldsjälar.



Figur 11. Studiens slutsats

6.1 Betydelsen av politiskt tryck

I en organisation som styrs av folkvalda representanter från politiska partier är det inte förvånande att betydelsen av politiskt tryck också har kommit att utgöra en central aspekt i förståelsen av redovisningens förutsättningar. Båda kommunerna präglades av omfattande politisk turbulens och medial bevakning, men det finns även ett antal kommunspecifika olikheter som kan förklara händelseförloppens skillnader.

6.1.1 Betydelsen av relationen mellan politiker och tjänstemän

I Nordstad verkar det ha funnits en tjänstemannamässig suveränitet i redovisningsfrågor. Politiken har fokuserat på verksamhetsmässig måluppfyllelse och kvalitativa nyckeltal, något som också skulle kunna vara uttryck för en politisk kultur av respekt för tjänstemännens kompetens. I Sydstad gick däremot politiken in på den professionella domänen och tog kontroll över frågor som normalt hanteras av ekonomichefen. Även om den i Nordstad förekommande politiska respekten för redovisningsprofessionens kompetens i grund och botten får anses vara en sympatisk egenskap, kan en sådan respekt förmodligen också leda till en överdriven åtskillnad mellan verksamhet och ekonomi samt ett därav minskat politiskt engagemang i redovisningsfrågor. I kommuner där redovisningen historiskt har betraktats som en fråga för kommunens tjänstemän, är det därför inte osannolikt att politiker också kommer att vara mindre benägna att rikta kritik

6.1.2 Betydelsen av informationsöverföring

I Sydstad bemöttes bokslutet med omfattande reaktioner och godkändes endast med minsta möjliga majoritet. Nordstads KF visade inga liknande tendenser och bokslutet godkändes utan protester. De har från båda kommunerna framkommit indikationer på ojämlig informationsspridning, men i Nordstad blev problematiken allmänt känd först efter den politiska behandlingen av årsredovisningen. Det har även antytts att informationen inte alltid går vidare från KS till KF i önskvärd utsträckning. I Sydstad var problematiken dock uppmärksamman innan den politiska behandlingen och KF-ledamöterna hade därför möjlighet att ta ställning i frågan. Sannolikheten att avsteg från regleringen leder till konsekvenser, kan därför antas vara större i kommuner där informationen har hunnit spridas i organisationen och där informationsöverföringen från KS till KF är mer friktionsfri.

6.1.3 Betydelsen av redovisningen som politisk produkt

Den politiska interventionen i Sydstad öppnade inte endast upp för en politisk behandling av redovisningen. Frågan om utträdet ur gymnasieförbundet var i sig präglad av en polariserad debatt. Majoritetens inblandning i redovisningen betraktades som en mörkning av kostnader, vars uppkomst var det direkta resultatet av ett enligt oppositionen felaktigt beslut. Den bokföringstekniska lösningen uppfattades således som en politisk produkt. Ett rimligt antagande är därför att redovisningsvalets grad av politisering samvarierar med oppositionens benägenhet att rikta kritik.

6.1.4 Betydelsen av institutionellt tryck från omgivningen

Kommuninvånarnas möjlighet att ställa KF till svars är en central princip i den kommunala demokratin. Samtidigt är ansvarsutkrävandet också avhängigt invånarnas förmåga att tillgodogöra sig information. I en redovisningskontext är dessa möjligheter i praktiken relativt små, vilket ställer särskilt höga krav på att politiker och tjänstemän av egen maskin följer de principer som förväntas leda till ökad nytta för nuvarande och kommande generationer kommuninvånare. I Sydstad var redovisningen en fråga som engagerade människor även utanför kommunhuset. Denna typ av engagemang verkar dock inte haft samma motsvarighet i Nordstad. Det är inte otänkbart att det här föreligger ett samband mellan information och engagemang. Ju mer information som kommer väljarkollektivet till del, desto bredare engagemang, större opinion och ökat institutionellt tryck. Det institutionella trycket kan här beskrivas som etablerade normer i organisationens omgivning. Den i väljarkollektivet allmänna uppfattningen om vad som är eftersträvansvärda beteenden, kan i kombination med partiernas röstmaximeringsincitament betraktas som en komplementär relation mellan institutionella och agentorienterade drivkrafter. Förekomsten av informerade kommuninvånare borde med denna logik leda till ett ökat institutionellt tryck på partiernas benägenhet att eftersträva följsamhet i förhållande till redovisningens reglering.

6.1.5 Betydelsen av redovisningsvalets resultatpåverkan

En intressant skillnad mellan de undersökta kommunerna är i vilken riktning de aktuella redovisningsvalen har påverkat årets resultat. Ett dolt överskott som var fallet i Nordstad kan förmodligen betraktas som betydligt mindre politiskt kontroversiellt än ett dolt underskott som var fallet i Sydstad. Det dolda överskottet och valet att belasta innevarande räkenskapsår med kommande års avskrivningskostnader kunde av många uppfattas som en form av ansvarstagande för framtiden. En rimlig slutsats är därför att riktningen på redovisningsvalets resultatpåverkan spelar en central roll för möjligheten att väcka opinion mot de redovisningsprincipiella avsteg som möjliggjort samma resultatpåverkan.

6.1.6 Betydelsen av medial uppmärksamhet

Nordstads nedskrivningar och Sydstads koncerninterna mellanhavanden har utsatts för en omfattande medial bevakning. Den mediala uppmärksamheten verkar ha haft inflytande på parternas agerande och vi kan här skönja betydelsen av opinionmässiga incitament när frågorna lyfts fram i offentlighetens ljus. Tidningarna publicerade uppskattningsvis tre gånger

fler artiklar om händelserna i Sydstad. Detta kan vara en delförklaring till den jämfört med Nordstad betydligt bredare kritiken. Den stora skillnaden i antal publicerade artiklar kan i sin tur troligen förklaras av de laglighetsprövningar som gjordes i Sydstad. Det är mot bakgrund av denna skillnad sannolikt att graden av medial bevakning tenderar att påverka kritikens omfattning och intensitet. Kritikernas val att i konflikten använda sig av domstolsväsendet får i sin tur antas leda till en ökad medial benägenhet att bevaka konflikten.

6.2 Betydelsen av revision

Revisionens betydelse har visat sig vara en väsentlig fråga för studiens ställningstaganden. Kommunrevisionens karakteristiska särkoppling mellan rådgivande yrkesrevisorer och undertecknande lekmannarevisorer ställer höga krav på professionellt och politiskt oberoende.

6.2.1 Betydelsen av oberoende yrkesrevision

Studien har inte kunnat påvisa någon form av explicit beroende mellan yrkesrevision och uppdragsgivare. I Nordstad utgjorde revisionen dock en rådgivande instans i samband med de nedskrivningar som genomfördes. Någon liknande rådgivning verkar inte ha varit aktuell i frågan om redovisningen av lösensumman i Sydstad. Det har i Nordstad således skett en viss förskjutning av yrkesrevisionens agentförhållande från KF och lekmannarevision till KS och förvaltning. Mot bakgrund av resonemangen om yrkesrevisionens dubbelnatur och intresse av fortsatta uppdrag, kan vi anta att en ökad grad av konsultuppdrag inverkar negativt på benägenheten att rikta kritik.

6.2.2 Betydelsen av kompetent yrkesrevision

Forskning har tidigare uppmärksammat en bland yrkesrevisorerna i vissa avseenden otillräcklig kunskap om den kommunala redovisningens normering. Yrkesrevisionen i Nordstad borde naturligtvis ha påpekat den bristande transparensen i redovisningen av nedskrivningarna. Detta gjordes inte och ledamöterna i KF hade därför mycket ringa möjligheter till insyn och ansvarsutkrävande. I Sydstad genomförde revisionen dock en mycket omsorgsfull genomlysning av kommunens redovisning. Sydstads avvikelser får dessutom anses ha varit av en mer raffinerad och komplex karaktär. Denna skillnad får sägas styrka antagandet om betydelsen av yrkesrevisionens kompetens.

6.2.3 Betydelsen av att motverka det rituella

Enligt det institutionella perspektivet föreligger en risk att revisionen reduceras till en ritual med syfte att producera trygghet och tillit. Det rituella beteendet är repetitivt och symboliskt. Det har antytts att revisionen i Nordstad i vissa avseenden har varit tandlös och präglad av en kultur som med journalistens ord ”ångar på”. Dessutom har det framkommit information om att intresset för revisionens arbete endast väckts till liv i de fall när det framkommit något anmärkningsvärt. Ytterligare en intressant aspekt är den närmast identiska återanvändningen av revisionsberättelsens innehåll. I Sydstad hölls revisionen samman och även enskilda revisorer från partier ur den politiska majoriteten stod på sig, trots att ett sådant beteende kanske inte alltid sågs med blida ögon från respektive gruppledare. Revisionen lyckades att ta plats och kunde med stöd från det sakkunniga biträdet fylla revisionsberättelsen med ett innehåll som KF-ledamöterna var tvungna att ta ställning till. Det är därför sannolikt att förmågan att motverka revisionens rituella drag också har positiv effekt på benägenheten att synliggöra och bemöta avsteg från regleringen. En annan lärdom vi kan dra av erfarenheterna från Sydstad är vikten av enighet inom lekmannarevisionen. Den blocköverskridande sammanhållningen gav kritiken legitimitet och revisionen gick stärkt ur konflikten.

6.2.4 Betydelsen av drivande oppositionspolitiker

Revisionens roll som granskare av KS blir i praktiken en fråga om granskning av majoritetens beslut. Med hänsyn till resonemangen om partikollektiva incitament och det som vissa respondenter beskrev som förekomsten av partipiskor, kan vi anta att lekmannarevisorer från majoritetspartier är mindre frestade att rikta kritik. Sydstads revision leddes av en person med mandat från ett av oppositionspartierna. I Nordstad framstår ledningsfrågan som något mindre tydlig vad gäller den mest drivande revisorns partipolitiska härkomst. I samband med granskningen av 2009 års bokslut var exempelvis revisionens ordförande genom sitt partimedlemskap en del av kommunens minoritetsstyre. En möjlig slutsats skulle mot bakgrund av studiens teoretiska och empiriska erfarenheter vara att förekomsten av drivande oppositionspolitiker i den kommunala lekmannarevisionen också har en positiv effekt på revisionens gransknings- och ansvarsutkrävandepotential.

6.3 Betydelsen av eldsjälar

Kommunerna valde till slut att genomföra rättningar i redovisningen, men detta utfall var en effekt av informella konsekvenser bortom systemets inneboende skyddsmekanismer. Både Nordstad och Sydstad verkar i slutändan ha anpassat sig för att undvika politisk turbulens. Rättningarna var därför frivilliga endast i den meningen att de inte tvingades fram på formella grunder. Den politiska turbulensens var i grund och botten ett resultat av ett antal personers handlingar och uppståndelsens kostnader kom till slut att överstiga kostnaden att rätta boksluten. Dessa personer lyckades med hjälp av omfattande kunskaper och engagemang mildra informationsasymmetrin och öppna upp för en bredare kritik. Den här formen av eldsjälur spelar sannolikt en avgörande roll för kommuners benägenhet att följa eller anpassa sig till regleringen. Det finns möjligen även ett positivt samband mellan storleken på de partier som eldsjälarna är medlemmar i och eldsjälarnas förmåga att bredda kritiken.

I likhet med det sena 1800-talets och tidiga 1900-talets bristande reglering, präglas dagens kommunala redovisning av bristande sanktionsmöjligheter. Den kommunala redovisningens barndom kännetecknades av sparsamma regelverk och redovisningens praxis var i mångt och mycket helt beroende av enskilda eldsjälars läromedelsliknande publikationer. Trots dagens detaljrika reglering står den kommunala redovisningen nu inför nya utmaningar. I de bristande sanktionsmöjligheternas tomrum uppstår återigen ett behov av enskilda personers engagemang och kunskap. Avsteg från regleringen kan medföra en rad möjliga konsekvenser, men konsekvensernas förekomst och uttrycksformer är i nuläget till stor del beroende av en ny generation eldsjälur. Frågan om den kommunala redovisningens framtida utvecklingslinjer är, när allt kommer omkring, således avhängig vår förmåga att återigen omforma och vidareutveckla de formella systemen.

Referenser

Litteratur

Akerlof George A. (1970). The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism, *Quarterly Journal of Economics* Vol. 84 No. 3

Anthony, Robert N. (1985). Games government accountants play, *Harvard Business Review* Vol. 65 No. 5

Antle Rick (1983). The Auditor as an Economic Agent, *Journal of Accounting Research* Vol. 20 No. 2

Artsberg Kristina (2005). *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber Ekonomi

Berg, Bruce L. (2009). *Qualitative Research Methods*, Pearson International Edition

Bergevörn Lars-Eric, Olson Olov (1987). *Kommunal redovisning då och nu. Längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet*, Doxa Ekonomi

Brorström, Björn (1997). *För den goda redovisningsseden*, Studentlitteratur

Brorström Björn, Eriksson Ola, Haglund Anders (2008). *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*, Studentlitteratur

Brorström Björn, Haglund Anders, Solli Rolf (2010). *Förvaltningsekonomi*, Studentlitteratur

Brorström Björn, Orrbeck Katarina, Petersson Hans (1999). *Finansiell bedömning, tre perspektiv*, Studentlitteratur

Bryman Alan, Bell Emma (2007). *Business research methods*, Oxford University Press

Bryman, Alan (2008). *Social Research Methods*, Oxford University Press

Burns John, Baldvinsdottir Gudrun (2005). An Institutional Perspective of Accountants' new Roles – The Interplay of Contradictions and praxis, *European Accounting Review* Vol. 14 No. 4

Carpener Vivian L., Feroz Ehsan H. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles, *Accounting, Organizations and Society* Vol. 17 No. 7

Carpener Vivian L., Feroz Ehsan H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments's decisions to adopt generally accepted accounting principles, *Accounting, Organizations and Society* Vol. 26

Christiansen Tom, Læg Reid Per, Ronnes Paul G., Røvik Kjell Arne (2004). *Organisationsteori för offentlig sektor*, Liber ekonomi

De Vaus, David (2005). *Research design in Social Research*, Sage Publications

DiMaggio Paul J., Powell Walter W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review* Vol. 48 No. 2

Donatella, Pierre (2010). *Bottom Line; ett experiment om slutradens betydelse för kommunpolitiker*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Donatella, Pierre (2011). När resultatet blev för bra – Earnings management som lösning. *Nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie Rapport 10*

Downs, Anthony (1957). *An economic theory of democracy*, Harper & Brothers

Eklund, Klas (2007). *Vår ekonomi*, Norstedts akademiska förlag

Esaiasson Peter, Gilljam Mikael, Oscarsson Henrik, Wängerud Lena (2006). *Metodpraktikan – om konsten att studera samhälle, individ och marknad*, Nordstedts Juridik

Falkman Pär, Orrbeck Katarina (2001). *Den offentliga sektorns redovisning*, Studentlitteratur

Falkman Pär, Tagesson Torbjörn (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management* Vol. 24

Fihn, Glenn (2005). *Normer och reformer. Den landskommunala och stadskommunala budgetens och redovisningens historia 1862-1968*, Förvaltningshögskolan vid Göteborgs universitet

Gruber, Jonathan (2010). *Public Finance and Public Policy*, Worth Publishers

Gustafsson, Agne (1999). *Kommunal självstyrelse*, SNS Förlag

Healy Paul M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions, *Journal of Accounting and Economics* Vol. 7

Healy Paul M., Palepu Krishna G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature, *Journal of Accounting and Economics* Vol. 31

Healy Paul M., Wahlen James M (1999). A review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons* Vol. 13 No. 4

Holmblad Brunsson Karin (2005). *Ekonomistyrning – om mått, makt och människor*, Studentlitteratur

Hopwood Anthony G. (1992). Accounting calculation and the shifting sphere of the economic, *European Accounting Review* Vol. 1 No. 1

Jacobsen, Dag Ingvar (2002). *Vad, hur och varför? Om metoder i företagsekonomi och samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur

Johnson, Björn (2001). Aktörer, strukturer och sociala konstruktioner, *Statsvetenskaplig Tidskrift*, årg 104 nr 2

Jones, Michael et al (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Wiley

Lundin, Olle (2010). *Revisionen reviderad – en rapport om en kommunal angelägenhet*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2010:6. Finansdepartementet

Meyer John W., Rowan Brian (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, Vol. 83 No. 2

Petersson, Hans (1995). *Externredovisning i kommuner och landsting – en studie av redovisningspraxis*, Referensgruppen i redovisning

Pilcher Robyn, Van der Zahn Mitchell (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustments, *Financial Accountability & Management* Vol. 26 No. 3

Potter, Bradley N. (2005). Accounting as a social and institutional practice, *ABACUS* Vol. 41 No. 3

Power Michael (2000). The Audit Society – Second Thoughts, *International Journal of Auditing* Vol. 4

Scott, Richard W. (2008) *Institutions and Organizations – Ideas and Interests*, Sage Publications

Stalebrink, Odd J (2007). An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: Evidence from Swedish municipalities, *Financial Accountability & Management* Vol. 23 No. 4

Tagesson Torbjörn, Eriksson Ola (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting, *Financial Accountability & Management* Vol. 27 No. 3

Vinnari Ejja M., Näsi Salme (2008). Creative accrual accounting in the public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budget and accounts, *Financial Accountability & Management* Vol. 24 No. 2

Watts Ross L., Zimmerman Jerold L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence, *The Journal of Law and Economics* Vol. 26

Collin Sven-Olof, Tagesson Torbjörn, Andersson Anette, Cato Joosefin, Hansson Karin (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting* Vol. 20

Zetterquist Ulla, Kalling Thomas, Styhre Alexander (2010). *Organisation och organisering*. Liber

Zimmerman, Jerold L. (1977). The municipal accounting maze: An Analysis of Political Incentives, *Journal of Accounting Research*, 15 (supplement) 107-144

Offentligt tryck och övriga publikationer

Aktiebolagslag (2005:551)

Prop. 1996/97:52 Den kommunala redovisningen

Prop. 2003/04:105 God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting

Prop. 2009/10:1 Budgetproposition för 2010

Förvaltningslag (1986:223)

Kammarrätten i Göteborg, Dom från november 2011

Kommunallag (1991:900)

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

Skattebrottslag (1971:69)

Protokoll från Nordstads kommunfullmäktigesammanträde juni 2011

Protokoll från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde maj 2009

Protokoll från Sydstads kommunfullmäktigesammanträde juni 2010

Revisionsrapport: Granskning av Nordstads årsredovisning 2009

Revisionsrapport: Granskning av Nordstads årsredovisning 2010

Revisionsrapport: Granskning av Sydstads årsredovisning 2008

Revisionsberättelse för år 2008, Sydstads kommun

Revisionsberättelse för år 2008, Sydstads kommunala AB

Revisionsberättelse för år 2009, Nordstads kommun

Revisionsberättelse för år 2010, Nordstads kommun

RKR 3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

RKR 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser

RKR 19 Nedskrivningar

RKR Diskussionunderlag om nedskrivningar

SOU 2001:76 God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting

Årsredovisningslag (1995:1554)

Årsredovisning Nordstads kommun 2006

Årsredovisning Nordstads kommun 2007

Årsredovisning Nordstads kommun 2008

Årsredovisning Nordstads kommun 2009

Årsredovisning Nordstads kommun 2010

Årsredovisning Nordstads kommun 2011

Årsredovisning Sydstads kommun 2008

Årsredovisning Sydstads kommun 2009

Årsredovisning Sydstads kommun 2011

Årsredovisning Sydstads kommunala AB 2008

Årsredovisning Sydstads kommunala AB 2011

Bilagor

Bilaga 1. Brev till respondenterna

Ämne: Intervjuförfrågan

Hej,

Jag heter Björn Jägesten och är student på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs Universitet. Just nu skriver jag min masteruppsats i förvaltningsekonomi och temat för uppsatsen är förhållandet mellan praxis och normering i den kommunala redovisningen. [Nordstads kommun]/[Sydstads kommun] är en av två kommuner som har valts ut till en jämförande fallstudie, och jag hoppas nu att du i egenskap av [roll] har möjlighet att ställa upp i en kortare telefonintervju, om möjligt redan under nästa vecka.

Intervjuerna avser behandla [de nedskrivningar som genomfördes 2009 och 2010 samt efterspelet till dessa]/[den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet från gymnasieförbundet samt efterspelet till denna händelse]. Jag hoppas kunna genomföra intervjuer med personer som har haft olika roller i den undersökta händelseutvecklingen och det är viktigt att så många perspektiv som möjligt blir representerade. Din medverkan är således mycket viktig för studiens tillförlitlighet.

De två kommunerna som undersöks kommer att benämnas med fingerade namn och de personer som medverkar i intervjuerna kommer att vara anonyma.

Tacksam för svar om eventuell möjlig tidpunkt som jag kan ringa upp dig för intervju.

Vänligen

Björn Jägesten

Bilaga 2. Intervjuguide

Inledning: Kort presentation av mig själv och uppsatsen.

Jag är intresserad av nedskrivningarna/den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet ur gymnasieförbundet. Jag känner till en del, men är intresserad av att få veta mer. Kan du berätta hur du ser på utvecklingen utifrån ditt perspektiv?

Stödfrågor till samtalet

Den kommunala demokratin kan beskrivas i termer av ansvarsutkrävande i flera led. Kommuninvånarna väljer ett kommunfullmäktige som i sin tur utser en styrelse som i sin tur uppdrar en förvaltning att förverkliga politiska mål. Hur ser du på den här ansvarskedjan i Nordstad/Sydstad i relation till det som har hänt?

Kan du identifiera någon speciell organisationskultur i Nordstad/Sydstad?

Hur tror du att de uppmärksammade händelserna har påverkats av olika gruppers tillgång till information och kunskap?

Hur ser du på inflytandet över årsredovisningens slutgiltiga utformning om vi gör en jämförelse mellan fullmäktige, revision, styrelse och förvaltning?

Nordstad: vilken var den huvudsakliga orsaken till att nedskrivningarna först godkändes helt utan anmärkning när det vid ett senare tillfälle riktades mycket skarp kritik?

Sydstad: vilken var den huvudsakliga orsaken till att den kritik som riktades mot 2008 års bokslut drevs så långt som den gjorde?

Nordstad: vad skulle enligt din uppfattning behöva vara annorlunda för att den kritik som riktades mot årsredovisningen efter att den var godkänd, istället skulle komma från revisionen innan årsredovisningen fastställdes?

Sydstad: vad är enligt dig den främsta anledningen till att fullmäktige inte gick på revisionens linje i frågorna om ansvarsfrihet samt godkännande av årsredovisningen?

Hur ser du på kunskapsnivån bland kommunens politiker och ledande tjänstemän när det gäller den kommunala redovisningens lagstiftning, normering och principer?

Hur ser du på det allmänna engagemanget bland kommunens politiker och ledande tjänstemän att verka för ökad efterlevnad av regleringen?

Redovisningsprofessionen blir ibland kritiserad för att använda ett allt för komplicerat språk. Hur ser du på den ibland något komplicerede redovisningsterminologin och den politiska

behandlingen av nedskrivningarna/den redovisningsmässiga hanteringen av utträdet ur gymnasieförbundet?

I vilken utsträckning anser du att händelseutvecklingen har påverkats olika aktörers politiska intressen?

Extrafråga till journalisterna: vilken roll tror du mediabevakningen har spelat i den här händelseutvecklingen?

Extrafråga till journalisterna: bedömer du att olika aktörer har försökt använda media på ett speciellt sätt i den här händelseutvecklingen?

Bilaga 3. Respondenter

Nordstad

Kommunstyrelsens ordförande

Dåvarande ekonomi- och kommunchef, numera ekonomichef

Central opposent, dåvarande ledamot i fullmäktige och styrelse

Lekmannarevisionens vice ordförande, tidigare ordförande

Journalist på lokaltidning

Sydstad

Ekonomichef

Central opposent, 2:e vice ordförande fullmäktiges presidium

Lekmannarevisionens ordförande

Journalist på lokaltidning

Bilaga 4. Informanter

Pierre Donatella, biträdande föreståndare vid Kommunforskning i Västsverige

Ola Eriksson, kanslichef på Kommunalekonomernas förening

Torbjörn Tagesson, kanslichef på Rådet för kommunal redovisning