

Masteruppsats i offentlig förvaltning VT-14

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Peter Rundblom Andersson & Oliver Bjerhem

Handledare: Stellan Malmer

Examinator: Björn Rombach

Är ni med på noterna?

- En studie om kommunala redovisningsval och notavvikelser

Abstract

Tidigare studier har påvisat att flertalet kommuner tenderar att avvika från att lämna sådana notupplysningar som det kommunala normgivningsorganet (RKR) ger anvisningar om. Uppsatsens syfte har därför varit att förklara vilka variabler som bidrar till kommuners val att avvika från redovisningsrekommendationer, samt varför sådana variabler påstås påverka den kommunala redovisningen. För att besvara studiens första delsyfte har vi använt oss av en teorimodell som kombinerar två teorier – institutionell- och positiv redovisningsteori. Ur dessa teorier deducerades hypoteser i avsikt att testa om teoriernas antaganden kan bidra till att förklara kommunernas val att avvika från rekommendationer. Dessa påståenden har testats genom att vi först samlat in data, som sedan legat till grund för statistiska hypotestester. Studiens andra delsyfte besvarades genom intervjuer med redovisningselite – forskare, revisorer och redovisningsekonomer. Intervjuerna har baserats på vad de statistiska testerna kunnat klargöra. Trianguleringen av forskningsmetoder har visat att kommunernas storlek och yrkesrevisorers inflytande bidrar till att förklara notavvikelserna. Större kommuner – mätt i befolkningsmängd – tenderar att uppvisa färre antal notavvikelser genom att avsätta mer resurser till att utforma redovisningen, än mindre kommuner. Engagerade och kompetenta yrkesrevisorer bidrar till att etablera meningsfulla dialoger om notavvikelser med kommunerna. Följaktligen uppmärksammar yrkesrevisorn kommunerna om vikten av att utforma följdriktiga tilläggsupplysningar i enlighet med RKR:s anvisningar. Yrkesrevisorns inflytande påverkar därefter om kommunerna åtgärdar avvikelserna. Studien har haft betydelse för att visa att redovisningsval påverkar hur öppen och transparent den kommunala redovisningen är i sin bokföring. Då kommuner lämnar tydliga och följdriktiga notupplysningar, främjas redovisningens öppenhet gentemot användarna.

Nyckelord: Kommunal externredovisning, god redovisningssed, tilläggsupplysningar, noter

Begreppslista och förkortningar

KRL: Kommunal redovisningslag. Reglerar den kommunala redovisningen.

Räkenskapsår: Omfattar enligt KRL ett kalenderår.

Årsredovisning: Finansiell rapport som skall redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och ekonomiska ställning vid räkenskapsårets slut.

Noter: Skall lämna tilläggsupplysningar i en finansiell rapport. Noter skall normalt innehålla a) redovisnings- och värderingsprinciper b) uppskattningar och bedömningar c) övriga upplysningar som kan vara viktiga.

RKR: Rådet för Kommunal Redovisning

IT: Institutionell teori

PAT: Positive Accounting Theory

Bokföring: Ett system som tillämpas för att registrera affärshändelser. Förknippas ofta med ordet redovisning, som har en mer omfattande betydelse än bokföring.

Avsättning: En skuld som är oviss när det gäller förfallotidpunkt eller belopp. Se RKR rekommendation 10.2

Nedskrivning: En åtgärd som syftar till att kommunen skriver ned värdet på en tillgång. Nedskrivningen föregås genom prövning för att kommunen skall bedöma om behov för nedskrivning föreligger. Se RKR rekommendation 19.

Konsolidering: Sammanslagning av kommunen och kommunens bolags balans- och resultaträkningar efter att interna mellanhavanden eliminerats. Exempel på interna mellanhavanden är: skulder, intäkter, fodringar och kostnader.

Innehållsförteckning

1. Noter berikar kommunal redovisning	1
1.1 Studier som angränsar uppsatsens problemområde	2
1.2 Problemställning	3
1.3 Fortsättningen	4
2. Institutionaliala.....	5
2.1 God redovisningssed	6
2.2 Rådet för Kommunal Redovisning	7
2.3 Principen om öppenhet.....	8
2.4 Principen om jämförbarhet	8
2.5 Redovisningsinformationens relevans	9
3. En referensram om redovisningsval	10
3.1 Institutionell teori – en kort överblick.....	11
3.1.1 Förklaringar till redovisningsval – Institutionell teori.....	11
3.2 Positiv redovisningsteori	14
3.3 Formulering av hypoteser	16
3.3.1 Kommunens storlek påverkar redovisningsval (IT)	16
3.3.2 De kommunala bolagen påverkar redovisningsvalen (IT)	17
3.3.3 Yrkesrevisorernas inflytande påverkar redovisningsvalen (IT).....	17
3.3.4 Ekonomichefens inflytande påverkar redovisningsvalen (PAT)	18
3.3.5 Kommunens interna traditioner påverkar redovisningsvalen (PAT).....	18
3.3.6 Kommunstyrelsen påverkar redovisningsval (PAT).....	19
3.4 Kapitelsammanfattning av uppsatsens referensram	19
4. Metod och arbetsgång	20
4.1 Arbetsgång under förstudierna	20
4.2 En blandmodell av tillvägagångssätt	21
4.2.1 Kvantitativ metod – en förutsättning för studiens tillvägagångssätt.....	22
4.2.2 Kvalitativ metod – en kompletterande syn om varför	23
4.3 Urvalsprocess och avgränsningar	25
5. Empirisk operationalisering	28
5.1 Bedömningsmallen – den beroende variabelns utgångspunkt	28
5.2 Uppsatsens oberoende variabler	30

5.2.1 Kommunens storlek och antal kommunala bolag	31
5.2.2 Datainsamling genom enkäter.....	31
5.2.3 Yrkesrevisorernas inflytande	31
5.2.4 Ekonomichefernas inflytande.....	31
5.2.5 Intern redovisningstradition och kommunstyrelsens inflytande	31
5.3 Variabeltypernas betydelse	32
6. Mönster – variabler som förklarar avvikelser.....	33
6.1 Redogörelse av uppsatsens hypotestester	35
6.1.1 Kommunens storlek (HIT1).....	37
6.1.2 Yrkesrevisorerna (HIT3)	40
6.1.3 Studiens övriga hypoteser	41
6.1.4 Multipel regressionsanalys.....	41
7. Redovisningselitens tolkningar	45
7.1 Avsikt med uppsatsens intervjuförfarande	45
7.1.1 Struktur – empiri och analys	46
7.2 Allmänna föreställningar om notavvikelser	46
7.3 Återkoppling av allmänna föreställningar till signifikanta hypoteser	48
7.3.1 Kommunens invånarstorlek påverkar notavvikelser (HIT1)	48
7.3.2 Yrkesrevisorers inflytande påverkar notavvikelser (HIT3)	50
7.4 Komplement till studiens signifikanta hypoteser.....	51
7.4.1 Restvarians värd att notera i studiens förklaringsmodell	51
8. Cirkeln sluts – studiens slutsatser och bidrag.....	53
8.1 Förslag till fortsatt forskning.....	56
Referenser	57
Författningar och förarbeten.....	59
Elektroniska referenser	59
Intervjupersoner – redovisningseliten	60
Appendix 1	61
Appendix 2	63
Appendix 3	64
Appendix 4	66
Appendix 5	67

1. Noter berikar kommunal redovisning

Noter för möjligen tankarna till det system som inom musiken syftar till att bevara och föra vidare ett musikaliskt stycke. Noterna bär liknande betydelse även inom kommunal redovisning genom att upplysa och föra vidare information till redovisningsmottagaren. På samma sätt som det dels gynnar och dels är under tvång att vår uppsats är öppen med sin referenshantering – förser notsystemet kommuners årsredovisning med viktig tilläggsinformation. Tilläggsinformation som är tänkt att skapa insyn och begriplighet om kommunala sakförhållanden för redovisningsmottagaren. Utan tilläggsupplysningarna – alltså i ett scenario där enbart siffror redovisas – blir årsredovisningen som dokument snabbt överskådligt.

Först 1997 reglerades den kommunala redovisningen genom lag om kommunal redovisning (KRL) (SFS 1997:614). I samband med att lagstiftningen vann laga kraft, inrättades Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) med uppdrag att reglera kommunsektorns externredovisning. Rekommendationerna som RKR utfärdar är ett led i denna reglering. I dessa dokument ges anvisningar och allmänna råd om hur kommunernas redovisning skall upprättas för att fullgöra lagstiftningens krav om god redovisningssed. I likhet innehåller rekommendationerna upplysningar om vilken slags information kommunerna påbjuds förmedla i årsredovisningens noter. De samlade noterna utgör därför ett notsystem som upplyser och förtydligar viktiga sakförhållanden om redovisningsposter som inte kan preciseras genom enbart siffror.

Rekommendationerna behövs för att ge kommunerna information om hur redovisningen fullgörs enligt god redovisningssed, men även för att skapa förutsägbarhet och likformighet. En kort tillbakablick visar att kommunsektorns bokslut varierade kraftigt mellan kommunerna innan området till sist reglerades genom lagstiftning och rekommendationer. Jämförelser mellan år och kommuner hade dessförinnan försvårats, vilket citatet från 1976 nedan kan åskådliggöra.

”Vi upptäckte då för övrigt att i den kommun vars bokslut vi hittat så redovisades kostnader för näringslivsutveckling under programmet Brandväsen, det hade råkat bli så... Det fanns inte en enda verbal kommentar i dokumentet utan bokslutet/årsredovisningen bestod uteslutande av siffersammanställningar.”

Brorström et al (2007 s 10)

Det råder ingen tvekan om att dagens redovisning skulle vara av sämre relevans och begriplighet om den fullgjorts enligt citatet ovan. Rekommendationerna utvecklar och främjar den kommunala redovisningen på ett sätt som gör den användarvänlig. Samtidigt skapar rekommendationerna förutsättningar att etablera gemensamma förhållningssätt för kommunerna som överensstämmer med redovisningens grundläggande syfte. Nämligen att förmedla en sann och objektiv bild av verkligheten i hänseendet om resurser använts och fördelats ändamålsenligt.

Årsredovisningen presenteras som en sammanfattning av kommunernas samlade intäkter, kostnader, skulder och tillgångar över året. Samtidigt som sammandraget medför att poster slås ihop för att skapa överskådlighet av tusentals ekonomiska händelser, så ökar behovet av noter. Noterna skapar tilläggsupplysningar som behövs för att redovisningsmottagaren skall ges en helhetsbild av kommunens samlade ekonomiska aktiviteter. Rekommendationerna och dess notanvisningar gör det följaktligen enklare för medborgare och beslutsfattare att få insyn i kommunen.

Samtidigt har studier visat att kommunerna inte alltid följer rekommendationerna i sin redovisning och dessutom ofta utelämnar viktig information i de noter som förmedlas i årsredovisningen (internetreferens a och b). Kommunernas ställningstagande att avvika från att lämna sådan information som rekommendationerna ger anvisningar om, är tillika utgångspunkten för vår uppsats. Nedan följer en kort redogörelse av de studier som genomförts inom detta område.

1.1 Studier som angränsar uppsatsens problemområde

År 2004 presenterade RKR en djupgående praxisstudie som avsåg att skapa en tydlig bild av vilket genomslag som rådets normgivningsarbete haft för kommunsektorns redovisning. Utfallet från studien var lika konsekvent som problematisk. Nämligen att kommunerna i hög grad avvek från de rekommendationer som studerades (internetreferens a). I anslutning kritiserades den tilläggsinformation som kommunerna förmedlade i sina noter. Framförallt menade rådet att kommunerna frångick anvisningar att upplysa redovisningsmottagaren om viktiga sakförhållanden i årsredovisningens noter (ibid, s 5). Notavvikelserna ansågs därför vara oförenliga med den kommunala redovisningslagstiftningens krav om god redovisningssed (ibid).

Målsättningen att beskriva och förklara lagstiftningens utfall för kommunal redovisning var utgångspunkten för Tagessons och Falkmans (2006) studie. Denna studie utgick från föreställningen att de förändringar som kommunal redovisning genomgått de senaste två decennierna också påverkat lagstiftningens genomslag. Framförallt menade Tagesson och Falkman (2006) att lagstiftningens uppbyggnad bidrog till att redovisningspraxisen fragmenterades. Trots att lagstiftning stiftats i avsikt att likforma den kommunala redovisningspraxisen, hade RKR:s studier visat stor variation i efterlevnaden av rekommendationer. Det handlingsutrymme som lagstiftningen skapade, möjliggjorde samtidigt att kommunerna till viss del kunde utforma redovisningen på grundval av egna prioriteringar och ställningstaganden (2006, s 2ff). Sådana ställningstaganden och prioriteringar skapade enligt studiens forskare, synen av att det förelåg redovisningsval inom kommunal redovisning. Redovisningsval som framkallades av såväl formell institutionalia som informella företeelser, sprungna ur kommunens organisation.

RKR presenterade 2009 ytterligare en praxisundersökning för att utreda hur rådets omarbetade rekommendationer tillämpades och efterlevdes av kommunerna. Återigen konstaterades att flertalet studerade kommuner inte förmådde att lämna sådana tilläggsupplysningar som rekommendationerna gav anvisningar om.

Orsakerna till att kommunernas årsredovisningar avvek från obligatorisk tilläggsinformation i noterna föll inte inom ramarna för studien. Emellertid faller uppgiften att förklara sådana avvikelser inom ramarna för denna uppsats.

1.2 Problemställning

I denna uppsats ställer vi oss den övergripande frågan om kommunerna är med på noterna. Erfarenheterna från RKR:s praxisstudier tydliggör att kommunerna ofta avviker från att informera om viktiga sakförhållanden i sina tilläggsupplysningar. Ett avsteg från att lämna obligatoriska tilläggsupplysningar kan visserligen inte likställas med att kommunerna helt avviker från rekommendationen. Å andra sidan är det inte förenligt med god redovisningssed att negligera att lämna upplysningar som rekommendationerna ger anvisningar om.

Vi står således inför ett pikant problem. Sannerligen är redovisnings- och verksamhetsekonomer redan väl insatta i den egna organisationens ekonomi och de sakförhållanden som påverkat ekonomin. Sådana insynsmöjligheter besitter sällan kommunfullmäktige eller externa intressenter, varvid intressenternas insyn direkt berörs av hur utförliga tilläggsupplysningarna är. Genom att kommunala årsredovisningar i många fall saknar obligatoriska notupplysningar, synliggörs inte heller sådan information som är nödvändig för årsredovisningens användare.

Vi har hitintills kunnat konstatera att många kommuner brister i att utforma tilläggsupplysningar i enlighet med de anvisningar som rekommendationerna innehåller. Däremot har få studier genomförts i avsikt att förklara vad som föranleder kommunerna att avvika från att lämna tilläggsupplysningar i enlighet med rekommendationernas anvisningar. Tagesson och Falkman (2006) har visat att lagstiftningens utformning har möjliggjort att olika redovisningsval har uppstått bland kommunerna.

Vår ambition är därför att skapa förståelse för om notavvikelser kan ses inom ramen för redovisningsval. Genom att synliggöra såväl yttre- som inre företeelser är vår förhoppning att förklara vad som påverkar kommuners val att avvika från att förmedla obligatorisk tilläggsinformation. Det är mot denna bakgrund som syftet med vår uppsats är att:

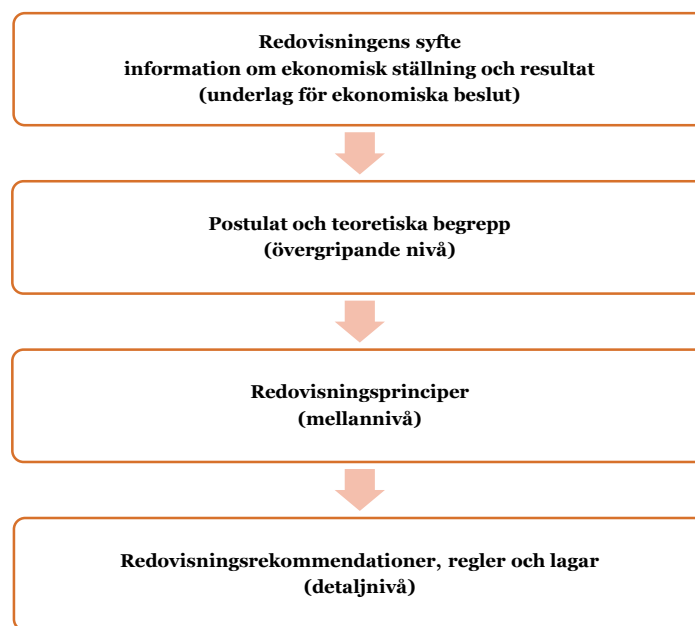
förklara vilka variabler som bidrar till kommuners val att avvika från redovisningsrekommendationer, samt varför sådana variabler påverkar den kommunala redovisningen

1.3 Fortsättningen

I nästkommande kapitel följer en redogörelse för de normgivande institutioner, dokument och principer som för uppsatsen utgör betydelsefulla *institutionalia*. Uppsatsens efterföljande tredje kapitel presenteras de teorier som skall möjliggöra att uppsatsens syfte besvaras. **Viktigt att notera** är att teorikapitlet även presenterar hypoteser som härleds från teorin och syftar till att utröna vilka variabler som påverkar kommuners val att avvika från redovisningsrekommendationer. Det fjärde kapitlet redogör för uppsatsens tillvägagångssätt och metod. Därefter behandlar det femte kapitlet ingående hur variablerna från hypoteserna är tänkta att operationaliseras och bearbetas. Uppsatsens sjätte kapitel presenterar analyserna från hypotesprövningen. Det efterföljande sjunde kapitlet består av en sammanställning från intervjuerna med redovisningselite – forskare, revisorer och redovisningsekonomer. Kapitlet redogör för redovisningselitens syn på varför variablerna, som härleds från hypoteserna, påverkar den kommunala redovisningen i den omfattning den gör. Det avslutande åttonde kapitlet avser därefter att besvara uppsatsens formulerade syfte, genom att koppla samman teoretiska förklaringar med studiens datamaterial. Vi vill även förtydliga att vi alltid avser Rådet för Kommunal Redovisnings rekommendationer med förkortningen *rekommendationer*. Likväl vill vi även förtydliga att vi med *redovisning* avser externredovisning och aldrig internredovisning.

2. Institutionalia

Den kommunala årsredovisningens uppgift är att förmedla information om kommuners ekonomiska ställning och utveckling. Årsredovisningens sammanställda ekonomiska information är av betydelse för såväl interna beslutsfattare som för kommuninvånare. För beslutsfattare kan årsredovisningen utgöra viktigt beslutsunderlag som gör det möjligt att fatta beslut baserat på jämförelser av kommunens ekonomiska ställning över tid (Brorström et al 2007, s 9f). Ur medborgarperspektiv bör redovisning underlätta kommuninvånarnas möjligheter att ta del av ekonomisk information, liksom att få insyn i de ekonomiska händelsernas uppkomst (ibid). Därför är årsredovisningens noter betydelsefulla för att verifiera och upplysa om de sakförhållanden som frambringat de ekonomiska händelserna. I likhet blir noternas följdriktighet av central betydelse för att försäkra redovisningsmottagaren att inte viktig information utelämnas (Grönlund et al, 2005, 195f).



Figur 1: Redovisningens teoristruktur. Omarbetning av Nilssons modell, 2005, s. 26.

Samtidigt har redovisning formats över tid och rum för att förbättra och tillgodose användarna med så god och rättvisande information som möjligt. Omgivningens normer har format och definierat vilket syfte redovisningen har och vilken information som är att anse som god. Ett samband som illustreras i *figur 1* ovan. Redovisningens syfte kommer i ett sådant sammanhang fungera som det fundament som anger vad redovisning skall förmedla (Brorström & Donatella 2009, s 10ff). Postulaten ställer därefter upp kriterier för vilka aspekter redovisningen bör fånga, liksom vilka kvalitéer som bör genomsyra redovisningen som informationsinstrument (Nilsson 2005, s25ff). I centrum för redovisningens syfte och de kvalitativa egenskaperna – postulaten – står användarnas olika informationsbehov. Parallellt har övergripande redovisningsprinciper utvecklats för att försäkra användarna förutsägbarhet av hur redovisningen mäts och poster värderas (ibid). Tillsammans formar redovisningens syfte, postulat och redovisningsprinciper de hörnstenar vilka redovisningen vilar på (ibid).

Paraplybegreppet som inbegriper dessa tre delar, brukar benämnas som redovisningens referensram. Samtidigt leder kommunernas grundlagsskyddade ställning och uppdrag till att vissa av referensramens principer blir överordnade andra. Vilka principer som skall överordnas utvecklas genom växelverkan mellan kommuner och normgivningsorgan. Samtidigt bör denna ömsesidiga påverkan ses mot bakgrund av att kommunal verksamhet inbegriper förvaltning av allmänna medel (Brorström et al 2007, s 10ff). Överordnat för användarna är därför framförallt att kommunal redovisning är öppen, jämförbar och att redovisningen informerar om relevanta sakförhållanden (Brorström och Donatella, 2009 s 7ff). Den kommunala särarten förstås genom att redovisningen bör knytas till dessa överordnade kriterier och på motsvarande sätt fullgöras i enlighet med god redovisningssed (ibid).

Den kommunala årsredovisningen syftar därför till att tillgodose såväl interna som externa intressenters informationsbehov (Brorströms et al 2007, s 9ff). Årsredovisningens noter är följaktligen ett hjälpmedel ämnat att förtydliga och tillfredsställa detta informationsbehov. Genom följdriktiga tilläggsupplysningar främjas öppenhet och därigenom insyn (ibid). I likhet sammanfaller följdriktiga tilläggsupplysningar med god redovisningssed och RKR:s rekommendationer, varför vi nedan bekantar oss närmare vid dessa begrepp.

2.1 God redovisningssed

Den kommunala redovisningen regleras i lagen om kommunal redovisning (KRL) (SFS 1997:614). Lagstiftningen är principbaserad, vilket innebär att redovisningen inte regleras i detalj. Då lagen inte ingående föreskriver hur redovisning skall upprättas, har istället en riktlinje formulerats i lagstiftningen om hur den kommunala redovisningen bör uppfyllas:

”Bokföring och redovisning skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”

(SFS 1997:614, kap 1).

God redovisningssed uppstår när framtagna lösningar på redovisningsproblem från teori etableras i praxis. Mer ingående innebär det att ett visst sätt att redovisa blir allmänt vedertaget hos redovisningsskyldiga (Brorström et al 2005, s 102). Utvecklingen av god redovisningssed sker genom växelverkan mellan teorins föreställningar om vad som kännetecknar god redovisning, liksom den faktiska tillämpningen i kommuner (ibid). Brorström et al (2005) definierar god redovisningssed som praxis hos en kvalificerad och representativ krets av redovisningsskyldiga (2005, s 103).

Representativ krets avser att en betydande del av de redovisningsskyldiga skall tillämpa samma redovisningslösningar. Uttrycket kvalificerad i sammanhanget beskriver att redovisningsskyldiga – kommuner – skall tillämpa redovisningsprinciper, normer och lagstiftning på området (Brorström et al 2005, s103f). Kommuner skall därmed vid upprättade av sin årsredovisning beakta flera aspekter för att redovisningen skall överensstämma med god redovisningssed. Att i årsredovisningen avvika från lagstiftning är aldrig förenligt med god redovisningssed (Brorström et al 2007, s 117).

Årsredovisning skall bland annat följa vägledande normer (rekommendationer) på området. Om kommuner avviker från rekommendationer – som skall vara vägledande vid redovisningsfrågor – avviker man även från god redovisningssed (Brorström et al 2007, s 117). I nedanstående avsnitt ges en ingående beskrivning för hur det kommunala normgivningsorganet arbetar för att skapa enhetligare kommunal redovisning som sammanfaller med god redovisningssed.

2.2 Rådet för Kommunal Redovisning

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) är det normgivande organ för kommunal redovisning, som bildades 1997 i samarbete mellan stat och Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (Brorström et al 2005, s 90f). Rådets primära uppgift är att främja och utveckla god redovisningssed i kommunal redovisning. Därtill skall även Rådet för Kommunal Redovisning sprida information om sina tolkningar och rekommendationer till kommuner och landsting. Det är i dessa dokument RKR förmedlar ställningstaganden i redovisningsfrågor. På så sätt kan kommuner ta del av de redovisningslösningar normgivningsorganet framarbetat för att främja den kommunala redovisningen (ibid). Utöver att arbeta fram normerande skrifter gör rådet egna praxisundersökningar. Det innebär att RKR gör uppföljningar och utvärderar om kommunerna följer de utgivna rekommendationerna i praktiken (ibid, 90ff).

Behovet av Rådet för Kommunal Redovisning som ett normgivande organ, grundar sig i att den kommunala redovisningslagen inte i detalj definierar vad som avses med god redovisningssed (Brorström 1997, s 13). För att kommuners redovisning skall överensstämma med lagstiftningens krav om utformning enligt god redovisningssed, skapas ett behov av vägledningar för hur den goda seden bör se ut kommunerna emellan. Rådet för kommunal redovisning möjliggör och underlättar denna tolkning genom att ge ut rekommendationer.

Den bakomliggande tanken med rådets rekommendationer är att kommunerna skall redovisa likformigt (Brorström et al 2005, s 90). Jämförbarhet förenklas mellan kommuner då årsredovisningarna upprättas enligt samma principer och metoder på ett konsekvent sätt. Genom att kommuner beaktar samma redovisningsprinciper, lagstiftning och rekommendationer som RKR utfärdar, främjas och utvecklas god redovisningssed (ibid). För att kommunerna skall kunna följa och förstå budskapet från rekommendationerna, publicerar rådet parallellt förtydliganden. Förtydliganden som också kallas för idéskrifter, avser att vägleda kommunerna till att använda och tillämpa metoder i redovisningen som är förenliga med rekommendationer och lagstiftning. Dessa skrifter skall utfärdas i enlighet med gällande lagstiftning och får därmed aldrig stå i strid med lagen om kommunal redovisning (Brorström et al 2005, s 90).

Kommuner uppmanas av lagstiftningen att följa normgivande organ och dess rekommendationer när de utformar sin redovisning (SFS 1997:614, kap 1). Det är visserligen möjligt för kommuner att avvika från rekommendationer utan straffrättslig påföljd. Emellertid skall de kommuner som avviker från rekommendationer, i årsredovisningen uppge motiven i not om varför de avviker (Brorström et al 2007, s 117). Brorström et al (2007) betonar emellertid vikten av att kommuner följer RKR:s utgivna rekommendationer för att fullgöra redovisningen i enligt god redovisningssed (2007, s 117f).

I rekommendationer finns krav på att upplysningar ska lämnas. Sådana tilläggsupplysningar, i form av noter, är av särskild vikt för vår uppsats. I RKR:s rekommendationer framställs vilka upplysningar som skall framföras i kommunernas årsredovisning. Tydliga tilläggsupplysningar främjar årsredovisningens begriplighet och öppenhet gentemot användarna. Avslutningsvis kan informationshantering genom noter vara i linje med en av de mest framstående principerna inom kommunal redovisning, öppenhetsprincipen.

2.3 Principen om öppenhet

Principen om öppenhet har en betydelsefull ställning inom kommunal redovisning. Finansieringen av kommunal verksamhet sker till stor del genom kommunens inkomstbeskattning av sina kommuninvånare. Det ställer i sin tur krav på att resurserna skall förbrukas ändamålsenligt (Falkman och Orrbeck 2002, s 15f).

Redovisningen ger information om vilka resurser som kommunen har haft till förfogande och hur resurserna allokerats mellan verksamheterna. Därmed skall öppenheten genomsyra utformning och informationsförmedling i kommunal redovisning. Ur informationssynpunkt behandlar principen att information skall vara tillgänglig och så öppen som möjligt (Brorström et al 2005, s 102ff). Inom den kommunala sektorn finns knappast något som hindrar kommunen från att eftersträva ökad öppenhet och insyn (ibid). Det är mot denna bakgrund som principen bör sätta sin prägel på den kommunala redovisningen. (ibid).

Brorström et al (2007) uppmuntrar användningen av notapparaten och framhäver att den bör användas för att främja öppenhet i årsredovisningen. Istället för att överbelasta årsredovisningen och påverka överskådligheten i informationsrapporteringen, bör noter användas för att specificera. Notsystemet bör hantera upplysningar som är väsentliga för redovisningen, som annars riskeras att framstå som otydliga i direkt uppställning i årsredovisningens rapporter (Brorström et al 2007, s 121f). Principen innebär emellertid inte detsamma som att all information skall likställas som betydelsefull att redogöra för i årsredovisningens notsystem. Snarare bör informationen som förmedlas i notsystemet baseras på relevans. En relevans som kan bana vägen för insyn och jämförbarhet (ibid, s 114f).

2.4 Principen om jämförbarhet

Det finns två huvudsakliga jämförbarhetsaspekter i redovisningsinformationen som är betydelsefulla för användarna. En av aspekterna avser att jämföra en och samma redovisningsenhets utveckling över tid - det vill säga möjligheten att jämföra en kommuns redovisning med tidigare räkenskapsår. Den andra aspekten handlar om att användarna skall kunna jämföra den finansiella utvecklingen mellan olika kommuner (Artsberg 2011, s 173f). För att möjliggöra sådana jämförelser måste samma redovisningsprinciper och metoder tillämpas konsekvent i årsredovisningen över tid (Brorström och Donatella 2009, s 12ff).

Tydliga och följdriktiga tilläggsupplysningar kan underlätta användarnas möjlighet till jämförelser. Om flera metoder står kommunen till buds att redovisa exempelvis lånekostnader, blir jämförbarheten bättre då tilläggsupplysningen innehåller information om vilken metod som tillämpats (Artsberg 2011, s 173f).

2.5 Redovisningsinformationens relevans

Redovisningsinformation som förmedlas i årsredovisningen skall vara relevant och aktuell för dess användare. Redovisningsinformation är likaså relevant om den kan förmedla en objektiv och rättvisande bild som kan användas för att utreda historiska händelser, eller förbättra möjligheten till bedömning av nuvarande förhållande (Artsberg 2011, s 169).

Om en kommun exempelvis väljer att skriva ned en tillgångs värde skall upplysningar lämnas i not om vad som föranlett nedskrivningen. Denna typ av information kan anses vara relevant då informationen hjälper användaren att koppla samman händelsen med åtgärden som föranlett nedskrivningen av tillgången (ibid).

3. En referensram om redovisningsval

”Redovisningen kan inte anpassas till alla användare på en och samma gång. Prioriteringar av olika slag måste därför vidtas med avseende på hur redovisningsinformationen skall utformas.”

Donatella (2011, s 23)

Redovisning handlar om att mäta. Däremot kan mätning i sin tur skapa frågor om vad som skall mätas och hur informationen skall förmedlas. Redovisningen riktas nämligen till sin omgivning – användarna. Dessa användares behov av information kan möjligen skilja sig åt, liksom deras kunskaper att förstå informationen som förmedlas. Det ovanstående citatet synliggör hur redovisningen inte kan ta hänsyn till samtliga användares behov av information, varvid konsekvensen blir att val uppstår (Donatella 2011, s 22ff).

Kommunernas redovisningsekonomer ställs därför inför utmaningen att sammanställa redovisningsinformation som tillgodoser så många av användarnas behov som möjligt. Däremot kan prioriteringar möjligen göra sig påmind genom att god redovisning med hög relevans kan vara förenad med väsentliga kostnader. Följdfrågan blir därför om kommunens bedömda nytta av redovisningsinformationen överstiger kostnaden att framställa den?

Det vore nämligen troligt att det är tjänstemännen, eller snarare redovisningsekonomer som bedömer den nytta som grundligare tilläggsupplysningar skulle föra med sig till användarna. De anvisningar som RKR utfärdar genom sina rekommendationer kan därför sägas vägleda redovisningsekonomernas uppgift att förmedla information som tillgodoser användarnas behov. I rekommendationerna framgår likväl vilka upplysningar som kommunerna skall lämna för att fullgöra redovisningen i enlighet med lagstiftningens krav om god redovisningssed (Brorström et al 2011, s 18ff).

Samtidigt har vi tidigare i uppsatsen lyft fram att flertalet kommuner tenderar att avvika från rekommendationernas anvisningar att lämna tilläggsupplysningar, som dessutom likställs som obligatoriska (internetreferens a och b). Tagesson och Falkman (2006) har i likhet visat att lagstiftning som angränsar med kommunal redovisning inte möjliggör några sanktioner vid avvikelser från kommunal redovisningslag och rekommendationer (2006, s 2ff). Innebär det att lagstiftningen motiverar och skapar förutsättningar för redovisningsval som avviker från rekommendationer? Och förklarar sådana redovisningsval kommunernas notavvikelser?

Collin et al (2009) menar att det inom redovisningslitteraturen huvudsakligen existerar två teoribildningar som förklarar uppkomsten av redovisningsval. De två teorierna är institutionell teori och positiv redovisningsteori (2009, s 142f). Teoriernas utgångspunkter är att yttre- och inre företeelser framkallar olika redovisningsval. I referensramens kommande avsnitt utgår vi därför från teoriernas synsätt för att avslutningsvis kunna formulera en rad påståenden – hypoteser.

3.1 Institutionell teori – en kort överblick

Organisationer karaktäriseras vanligen i vid omfattning av formella strukturer. Formella strukturer som reglerar hur arbetsuppgifter fördelas, men även vilka ramar som avgränsar verksamhetens uppgifter och befogenheter. I anslutning formas kommuners formella strukturer av institutionella regler. Institutionernas struktur kan vara såväl formella, som informella. Vi intresserar oss emellertid fortsättningsvis för de formella institutionerna. De formella institutionernas regler kan utgöras av lagstiftning och andra normsättande dokument såsom rekommendationer. De formella reglerna skapar förhållningssätt som organisationer likt kommuner tvingas underkasta sig. Genom att organisationerna underordnar sig sådana institutionella regler, så skapas stabilitet och begriplighet inom organisationen (Meyer & Rowan 1977, s 340).

Den institutionella teorin (IT) är en mångfacetterad teoribildning med grenar som knyter an till flera olika vetenskapliga discipliner. Det gör att det sannerligen inte är enkelt att helt uttyda och redogöra för alla olika grenar av den institutionella teorin. I vår uppsats är det emellertid den neoinstitutionella teorin som vi delvis anser kan förklara det kommunala redovisningsområdets utformning. Inom den neoinstitutionella teorin spelar normer och regler avgörande roll för att forma institutioner. Institutioner formar i sin tur organisationers strukturer. Neoinstitutionalisterna menar att organisationers strukturer är socialt konstruerade av omgivningen runt omkring organisationen. Organisationernas omgivning tillfogar sin syn, eller sina normer på organisationerna. Det kan i detta avseende innebära vilka normer och strukturer som bör prägla organisationerna (Carruthers, 1995, s 317). Lagstiftning och annan normgivning kan ses som sådana försök från omgivningen att påverka organisationerna att inta en formaliserad struktur. Genom att inta en formaliserad struktur kan kommuner skapa stabilitet, men även legitimitet för sina handlingar. Handlingar som utifrån neoinstitutionell teori knyts till vad organisationens omgivning definierar som önskvärt (Meyer & Rowan 1977, s 340).

3.1.1 Förklaringar till redovisningsval – Institutionell teori

DiMaggio och Powells artikel (1983) har använts flitigt inom redovisningslitteraturen för att lyfta fram formella institutioners betydelse (se Collin et al 2009; Falkman och Tagesson 2006, m.fl.) Forskarparet menar att de formella institutionernas betydelse kan knytas till tre olika förklaringskomponenter som de benämner som *isomorfer*. Inom uppsatsens ramar upplevs denna benämning vara krånglig, varvid vi istället benämner dessa förklaringskomponenter för *likformande*, eller *likformighet* (DiMaggio och Powell, 1983, s 147ff). Redovisningsvalen kan antingen orsakas av en eller flera av förklaringskomponenterna. De tre komponenterna är: bindande-, imiterande- och normativ likformighet (ibid). Vi kommer att i tur och ordning redogöra vilken roll dessa förklaringskomponenter spelar för de kommunala redovisningsvalen.

Bindande likformighet och imitation som förklaringskomponenter

Fram till 1990-talets början var kommunal redovisning ett tämligen oreglerat område, där utformningen till stor del var en angelägenhet som avgjordes internt inom varje enskild kommun (Donatella 2011, s 8ff). Kommunallagen (SFS 1991:900) kom att utgöra en brytpunkt genom att införa bestämmelser att redovisningen skulle iakttä god redovisningssed. Samtidigt tydliggjorde proposition 1990/91:117 att kommuner alltså skulle behålla friheten att själva utforma redovisningen (prop. 1990/91:117, s 120ff). Denna dubbeltydighet i förarbetenas utformning utlöste viss rådvillhet bland kommuner. Kommunallagen avsåg nämligen inte någon specifik god *kommunal* redovisningssed, utan markerade närheten till den privata sektorns innebörd av god redovisningssed (Brorström et al 2005, 56). Följaktligen avgränsade inte lagstiftningen vilka normer och redovisningslösningar som kommunerna skulle anamma för att iakttä god redovisningssed. Därtill tydliggjorde inte lagstiftningen hur god redovisningssed skulle avspegla den kommunala särarten (ibid). Därför uppstod behovet av ett normgivande organ som kunde skapa likformighet genom att förtydliga hur kommunerna skulle redovisa i enlighet med god redovisningssed. Tomrummet fylldes i samband med att kommunal redovisningslag stiftades och RKR inrättades (ibid).

Innebörden av kommunal redovisningslag klargjordes – genom att följa RKR:s rekommendationer fullgjorde kommunerna samtidigt KRL:s krav om god redovisningssed (Brorström et al 2011, s 39ff). Lagstiftarens intentioner med normgivningsorganets rekommendationer var därför att skapa bindande likformighet för hur kommunsektorn skulle efterleva KRL. Det bindande förhållningssätt som RKR:s rekommendationer medför sammanfaller med DiMaggios och Powells (1983) synsätt om hur formella institutioner skapar likformighet (1983, s 149ff).

En annan orsak till att institutionell likformighet uppstår är osäkerhet (ibid). Kommunal redovisnings övergång från att ha varit frivilligbaserad till att bli lagreglerad förde med sig ett flertal förändringar (Brorström et al 2005, s 53ff). Förändringar som introducerade kommunal redovisning för bokföringsmässiga grunder, liksom ett principbaserat regelverk (Marton 2013, s 13). Imitation uppstod som en konsekvens av att knyta legitimitet till omgivningens förväntningar och de kvalitéer som KRL föreskrev att kommunal redovisning skulle genomsyras av. Genom att imitera årsredovisningar, eller sådana redovisningslösningar som RKR premierade skapade den enskilda kommunen legitimitet gentemot omgivningens förväntningar (DiMaggio och Powell 1983, s 150ff). Det kan därför te sig enklare att imitera framgångskommuner och hur de praktiskt går tillväga för att redovisa i enlighet med rekommendationerna, än att själv gå i bräsch för utvecklingen. Det hela kan göras levande av Sollis (2004) aningen talande titel – *vem skall vi imitera nu då?* – som handlar om kommunsektorn (2004, s 4).

Formella institutioner skapar genom bindande likformighet och imitation utgångspunkter för kommuner att utforma sina redovisningsval utifrån omgivningens förväntningar. Följaktligen bidrar dessa två förklaringskomponenter till att synliggöra sådana yttre företeelser som skapar institutionellt tryck på kommunerna att följa lagstiftning och rekommendationer (DiMaggio och Powell 1983, s 149ff).

Normativ likformighet som förklaringskomponent

Inom redovisningslitteraturen lyfts professionalisering av de yrkesgrupper som är inblandade i den kommunala redovisningen ofta fram som en orsaksförklaring till redovisningsval (se Artsberg 2011; Brorström 1997 m.fl.). DiMaggio och Powell (1983) benämner professionaliseringen som en normativ förklaringskomponent som bidrar till att stärka formella institutioners betydelse (1983, s 151f). Brorström (1997) lyfter framförallt fram revisorskåren som en yrkesgrupp som bidragit till att forma redovisningens utveckling och därigenom även kommunernas redovisningsval (1997, s 32f). Revisorskåren etablerade tidigt en egen revisionssektion som genomsyrar hur de granskar redovisningen. Den goda revisionssektionen grundar sig på en förutbestämd föreställningsram, som likt den redovisningssektionen bottnar i en rad kvalitativa egenskaper som skall vägleda revisorn (Artsberg, 2011, s 108f).

Revisorskåren formar genom branschorganisationer som SKYREV och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) en auktoritet inom det kommunala redovisningsområdet (Artsberg 2011, s 103ff). Denna yrkesgrupp utgör såväl en formell som yttre auktoritet, vars yrkesutövning skapar gränser för hur kommunala redovisningsval överensstämmer med den goda redovisningssektionen (Brorström 1997, s 32f). Kommunallagen reglerar som formell institution att revisionen skall utföras i enlighet med god revisionssektion (SFS 1991:900 kap 9). De lekmannarevisorer som utses av kommunfullmäktige väljer själva vilka sakkunniga biträden som behövs för att uppdraget skall utföras i enlighet med god revisionssektion (ibid). Det är företrädesvis yrkesrevisorerna som får en betydande roll för den kommunala redovisningens utformning. Löpande granskningar under årets gång med huvudfokus på årsredovisningen, ger yrkesrevisorerna god inblick om hur redovisningsvalen överensstämmer med god redovisningssektion (Artsberg 2011 s 105f). Den nära kontakten med den löpande bokföringen gör att yrkesrevisorerna får en betydelsefull roll för att artikulera vilka förändringsbehov som kan göras gällande den kommunala redovisningen (Brorström, 1997 s 31f).

DiMaggio och Powell (1983) menar att det är två aspekter som kan förklara professionens framväxt som en formell auktoritet. Den första aspekten är akademins betydelse för att i formell mening utbilda den enskilde revisorn eller redovisningsekonomen (1983 151f). Den enskilde kan därefter lyfta fram sin examina som en kvittens för att hen utbildats av specialister på universitet (ibid). Den andra aspekten förklaras av hur bransch- och medlemsorganisationer bildas i ett senare led, där medlemskapet i organisationen knyts till formell utbildning. Sådana branschorganisationer gör dels att enskilda medlemmar genom nätverkande kan knyta kontakter med andra individer med samma utbildningsbakgrund (ibid).

Den enskilde yrkesrevisorn kan även behöva avlägga ett formellt test för att branschorganisationen skall kunna säkerställa omgivningen att medlemskap sker på grundbasis av formell kunskap. I kombination med kompletterande vidareutbildningar, kan branschorganisationen verka för att arbetsgivare efterfrågar och tillsätter arbetsvakanser på grundval av den arbetssökande auktoriserats. Det synliggör två institutionella aspekter. Dels att omgivningen förväntar sig att kommunen skall hörsamma yrkesrevisorns expertis och dels att kommunernas redovisningsval är förenliga med god redovisningssektion. Yrkesrevisorer bidrar därför till att institutionalisera omgivningens förväntningar genom sin granskning (DiMaggio och Powell 1983, s 151f).

3.2 Positiv redovisningsteori

Inom den positiva redovisningsteorin (PAT) är budskapet - i motsats från institutionell teori - att redovisning upprättas på grundval av ekonomiskt egenintresse som incitamentsstruktur. Organisationer kan välja de redovisningslösningar som företagsledningen anser betonar de förhållanden som de särskilt vill lyfta fram. Redovisningsvalet faller därför enligt Collin et al (2009) naturligt på de lösningar som maximerar den ekonomiska nyttan för den egna organisationen (2009, s 142). Den ekonomiska nyttan maximeras enligt positiv redovisningsteori då organisationens finansiella ställning förstärks. Det är ofta organisatoriska informella företeelser iblandande i hur sådana redovisningsval kommer till stånd (ibid). Den positiva redovisningsteorins rötter går främst att finna i studier om noterade bolag på den privata sektorn. Emellertid har ett par studier genomförts med svenska kommuner och bolag som utgångspunkt (se Falkman och Tagesson, 2006; Collin et al 2009; Donatella 2009). Verksamhetsuppdragen ser annorlunda mellan kommunsektorn och andra samhällssektorer. Studierna har därför intagit en annan syn om vilka kommunala aktörer som internt kan anse sig ha anledning att ingripa i redovisningsvalen. Framförallt ter sig de relativa maktförhållandena mellan principal och agent annorlunda i studierna med en kommunal utgångspunkt. Här behandlas nämligen kommunstyrelsen och dess facknämnder som agenter, medan kommunfullmäktige och i vidare mening kommunnivåerna ses som principalen.

Å andra sidan vore de individer som internt verkar inom den ekonomiska förvaltningen i kommunen, i högsta grad delaktiga i årsredovisningars utformning och vilken information notsystemet förmedlar. Redovisningsvalen skulle därför knytas till individerna, snarare än institutionerna de verkar inom. Informella kontakt- och beslutsvägar mellan dessa individer skulle följaktligen vara av intresse för att förklara redovisningsvalen, samt notavvikelserna (Riahi-Belkaou, 2004 s 369f). Om vi anlägger Malmers (2003) syn av ändamålsförklaringar, så vore mänskliga handlingar bevekelsegrunden som kan förklara redovisningsval (2003, s 53). Människors handlingsval skulle därvid knytas till de mål och intentioner som förekommer individernas agerande (ibid). Möjligen vore de individer närmast denna beslutsväg även de som hade betydande inflytande över hur underlag som låg till grund för hur beslut utformades.

Den kommunala redovisningslagstiftningen reglerar inga straffrättsliga påföljder för kommuner för kommuner som avviker från normerande rekommendationer. I likhet är klagorätten i kommunallagens reglerad till att enbart omfatta kommunens egna medborgare inom en tidsram av tre veckor (SFS 1991:900, kap 10; 1§ och 6§). Till följd kan inte utomstående medborgare – eller Rådet för Kommunal Redovisning – klaga på kommunen beslut att bevilja förvaltningen ansvarsfrihet (Falkman och Tagesson 2006, s 4ff). Redovisningsvalen skulle därför utformas för att betona de förhållanden som agenten vill framhäva i egenskap att bli återvald (ibid) Följaktligen skulle agenten ges incitament att hantera kraftigt resultatpåverkande poster på ett sätt som inte är förenligt med god redovisningssed. Notavvikelserna skulle därför uppstå som en konsekvens av att öppenhet och rättvisande bild får stå åt sidan för maximera agentens nytta (ibid). Vi bör emellertid utöka den krets av aktörer och omständigheter som bidrar till att årsredovisningens öppenhet möjligen får stå åt sidan för ekonomiskt egenintresse.

Ekonomichefens betydelse för redovisningsval

Brorström et al (2007) visar i sin studie att majoriteten av ekonomicheferna är av uppfattningen att deras inflytande över årsredovisningens utformning är stort (2007, s 95ff). Samtidigt rör sig ekonomichefer i ett svårnavigerat landskap bland politiker och andra förvaltningschefer. Solli åskådliggör (2009) hur kommunala ekonomichefer ägnar hälften av sin verksamma arbetstid åt frågor som berör redovisnings- och budgetfrågor (2009, s 16). Solli uttrycker hur uppdraget som ekonomichef ”*till betydande del handlar om rädda kommunernas ekonomi*”, vilket medför att ekonomichefen kan behöva bära hundhuvudet vid svag finansiell utveckling i kommunen (ibid, s 12ff).

Det skulle kunna betyda att chefsekonomerna har incitament att fullgöra uppdraget på det vis att en så gynnsam finansiell utveckling är att presentera för kommunstyrelse och kommundirektör. Brorström et al (2007) har visat att det finns en diskrepans mellan vad ekonomicheferna och kommunalråden vill förmedla i årsredovisningens politikerförord (2007, s 27ff). Kommunalråden vill gärna lyfta fram en gynnsam finansiell utveckling. Ekonomicheferna är däremot av åsikten att politikerförorden skall ägnas hur olika politiska och ideologiska värderingar påverkar kommunens ekonomi (2007, s 57ff). Informationen som ligger till grund för kommunalrådets politikerförord inhämtas (s.k. briefing) ofta genom informella samtal med ekonomichefen. Fokus i dessa samtal riktas till den ekonomiska utvecklingen i kommunen, vilket kan te sig naturligt. Samtidigt kan kommunalråden göra det klart för vilka förväntningar som åvilar på ekonomichefens axlar i termer av ekonomisk utveckling och budgetföljsamhet (Brorström et al 2007, kap 3).

Genom att kommunal redovisning skall fullgöras enligt en förutbestämd referensram – principer, lagstiftning och rekommendationer – kan det uppstå målkonflikter mellan budget och redovisning. Däremot kan kommunen möjligen sakna riktlinjer som föreskriver hur sådana målkonflikter skall hanteras internt inom organisationen. Konsekvensen blir möjligen att ekonomichefen intar rollen som ekonomistyrare och ger budgeten överordnad roll i kommunen (Falkman och Orrbeck 2002, s 18ff). Övåntade överskott kan därför regleras i redovisningen genom att öka nedskrivningar och således balansera resultatet. Det skulle kunna medföra att motiven till nedskrivningen får stå åt sidan i tilläggsupplysningen, varvid redovisningens uppgift att förmedla en sann och objektiv bild försämras (Stalebrink 2007, s 442ff).

Traditioner och interna riktlinjers betydelse för redovisningsval

Brorström (1997) menar att interna förhållanden i form av traditioner kan skapa en institutionell tröghet till redovisningsförändringar inom kommunen. Till skillnad från den institutionella teorins förklaringar så härleds trögrörligheten från inre och informella förhållanden, snarare än formella och yttre omständigheter (1997, s 33f). Invanda sätt hos redovisningsekonomer att redovisa och hantera tilläggsinformation kan skapa en ovilja mot förändringar (stigberoende). Följaktligen skulle denna grupp av redovisningsekonomer motarbeta nya rekommendationer som kan medföra ökad administration genom att förmedla utförligare tilläggsupplysningar (ibid). Vore även ekonomichefen av uppfattningen att rådande normer inte behöver förändras så kan notavvikelserna möjligen öka i omfattning.

Bokslutspolitikens betydelse för redovisningsval

Slutligen kan vi återkomma till politikernas betydelse för redovisningsvalen. Brorström et al (2007) menar att det finns tendenser på att styrelsens politiker anser sig påverka årsredovisningens utformning (2007, s 90ff). Politikernas inblandning kan i extremfallen handla om intentioner att hantera redovisningsposter på ett visst sätt. Sådana extremer kan enligt Donatella (2009) återspeglas när redovisningsprinciperna inkräktar på politikernas handlingsutrymme att bedriva politik. För som Donatella (2009) uttrycker det ”*det finns en intentionalitet i beslutsfattarnas agerande och det handlar om att skapa en lämplig bild av den verklighet som redovisningen beskriver*” (2009, s 11f). När handlingsutrymme anses inskränkas och när redovisningsprinciperna får stå åt sidan är inte helt klart. Brorström (1997) menar emellertid att redovisningen av pensionsåtagandet var en sådan fråga, där politiker ingripit i redovisningsvalen (1997, s 108). Fenomenet med kommunpolitikers inblandning i redovisningen omnämns ofta som bokslutspolitik (Donatella, 2009, s 11). Förekomsten av bokslutspolitik i kommunsektorn har tidigare behandlats av Stalebrink (2007). I studien konstaterar Stalebrink att kommunerna har en benägenhet att öka nedskrivningar när överskott är att vänta i redovisningen. Tendensen att öka nedskrivningar kan handla om att öka de redovisade kostnaderna för att redovisa lägre överskott i kommunen (2007, s 442ff). Den positiva redovisningsteorin handlar således i hög grad om de intentioner som förekommer redovisningsvalen (Falkman och Tagesson 2006; Malmer 2003, s 53f).

3.3 Formulering av hypoteser

Det vore nu hög tid att tillkännage vår uppsats hypoteser. Dessa hypoteser skall ligga till grund för att förklara vilka variabler som bidrar till kommunernas val att avvika från uppsatsens utvalda rekommendationer. Hypoteserna som redogörs nedan knyts till respektive teori som redogjorts för ovan. För att åskliggöra denna koppling ges en översiktlig beskrivning under respektive rubriksättning om hur hypotesen återknyter till teorierna. H1-hypotesen kommer även innehålla en bisats, för att tydliggöra denna koppling. Följaktligen kommer den institutionella teorins förklaringsvariabler omnämnas (HIT). Den positiva redovisningen förklaringsvariabler omnämns istället som (HPAT).

3.3.1 Kommunens storlek påverkar redovisningsval (IT)

Vår grundtanke är att kommunens storlek är en förklaringsvariabel till hur följsam kommunen är att lämna tilläggsupplysningar i enlighet med rekommendationers anvisningar. Antagandet vilar på att större kommuner tillsätter mer omfattande resurser för att producera redovisning än mindre kommuner. Större kommuner har möjligen fler intressenter som är i behov av en utförlig och öppen redovisning. Intressenter i form av kreditinstitut, ratingsbolag och normgivare utövar därför möjligen ett institutionellt tryck på att tilläggsupplysningarnas följdriktighet. Antaget utgår likväl ifrån att redovisningsexpertis samlas kring större och tätbefolkade kommuner, varvid redovisningsekonomernas kompetensnivå är högre än i mindre kommuner. Denna skara experter bidrar till att forma sådana redovisningslösningar som överensstämmer med redovisningens förutbestämda referensram. Följaktligen lyder hypotesen:

(HIT1) Sambandet är negativt, en ökning av invånarantalet (tusental) följs av en minskning av antalet notavvikelser, dvs. $\beta_1 < 0$.

3.3.2 De kommunala bolagen påverkar redovisningsvalen (IT)

Kommuner behöver information för att samordna sina verksamheter. Redovisningsinformation kan bidra till samordningen genom att mäta och verifiera ekonomiskt utfall. Samtidigt har kommuner ett flertal kommunala bolag som verkar på den publika marknaden. De kommunala bolagen lyder följaktligen under denna sektors lagstiftning, vilket inbegriper redovisningslagstiftning. Följden blir dels att den privata sektorns redovisningslagstiftning möjliggör sanktioner vid frånsteg från lagstiftning och dels andra mätprinciper (Tagesson, 2007 s 248ff).

Vi bedömer därför att ju fler antal bolag som kommuner har majoritetsinflytande över, så kommer betydelsen av följdriktiga tilläggsupplysningar att öka i respektive kommuns årsredovisning. Antagandet grundar sig på att den sammanställda redovisningen medför att tilläggsupplysningar blir viktiga för att informera hur bolagens interna transaktioner konsoliderats. Likväl ökar betydelsen av följdriktiga tilläggsupplysningar för att informera hur bolagens redovisningsprinciper hanterats i kommunens årsredovisningar. Kommuner med omfattande antal bolag bedöms därför föranleda att öppenhets- och relevansprincipen får en betydelsefull roll, varvid följdriktiga notupplysningar uppstår som en konsekvens.

Revisorer och normgivningsorgan för båda samhällssektorer antas likväl studera hur kommunens ekonomiska händelser förmedlas inom ramarna för respektive sektors lagstiftningar. Tilläggsupplysningar kan därför ses som ett hjälpmedel för kommunen att verifiera följsamhet. Antagandet innebär därför att kommunens bolag och deras redovisning avspeglas i kommunens årsredovisning genom att skapa institutionellt tryck att efterfölja formell normgivning. Vår andra hypotes som hänförs till institutionell teori lyder därför: *(HIT2): Sambandet är negativt, en ökning av antalet bolag som kommunen har majoritetsinflytande över följs av en minskning av antalet notavvikelser, dvs. $\beta_2 < 0$.*

3.3.3 Yrkesrevisorernas inflytande påverkar redovisningsvalen (IT)

De lekmannarevisorer som utses av kommunfullmäktige skall biträdas av sakkunniga biträden. Vi bedömer att dessa yrkesrevisorer genomgått akademisk utbildning som sedan verifierats av revisorernas egna branschorganisation genom formella kunskapsprov. Genom att förankra revisornas granskningsuppdrag till en förutbestämd referensram, formaliseras yrkesrevisornas uppgift. Följden blir att yrkesrevisorn fullgör god revisionssed genom att granska om kommunernas redovisningsval är förenliga med god redovisningssed.

Vårt antagande grundar sig därför på att yrkesrevisorn delvis bedömer kommunens överensstämmelse med öppenhet- och relevansprincipen genom tilläggsupplysningarnas följdriktighet. Bedömningen knyts därför till hur väl årsredovisningens noter följer rekommendationernas anvisningar. Kontinuiteten i yrkesrevisornas uppföljningar skulle enligt detta antagande, medföra att notavvikelser enklare och mer lättvilligt korrigeras ju större inflytande yrkesrevisorn har i kommunen. Yrkesrevisorer med stort inflytande kan därför genomdriva följsamhet till formell normgivning – rekommendationer. Hypotesen lyder därför:

(HIT3) Sambandet är negativt, en ökning av yrkesrevisorernas inflytande följs av en minskning av antalet notavvikelser, dvs. $\beta_3 < 0$.

3.3.4 Ekonomichefens inflytande påverkar redovisningsvalen (PAT)

Den ovanstående redogörelsen av hur positiv redovisningsteori förklarade redovisningsval förankrades till stor del i mänskliga handlingar och intentioner. Ekonomichefen lyftes därvid fram som en nyckelfigur för den ekonomiska förvaltningen i kommunen. Det kanske inte i sig är så egendomligt, för som titeln ekonomichef indikerar, tillskrivs hen i vid mening ansvar för den ekonomiska förvaltningen i kommunen. Snarare vore de intentioner som föregriper ekonomichefens handlingar det intressanta att belysa för redovisningsvalens utformning. Enligt vårt antagande förväntas ekonomichefens kontakter med kommunalråd ofta ske genom en informell kanal. Kommunalråd som dels förutsågs eftersträva gynnsam finansiell utveckling och dels värna om sitt handlingsutrymme att bedriva politik inom dessa ramar.

Om ekonomichefen för starkt intar rollen som ekonomistyrare i avseende att genomdriva åtgärder som sammanfaller och bekräftar politikens preferenser, kan kreativa redovisningslösningar möjligen genereras. Öppenheten skulle därför stå åt sidan i den kommunala redovisningen, varvid förekomsten av notavvikelse kan öka. Ekonomichefens uppgift att rädda den egna kommunens ekonomi kan följaktligen skapa konflikter med redovisningsprofessionen i avseende om vilka mål som skall ges företräde. Vårt antagande konkretiseras genom nedanstående hypotes:

(HPAT1) Sambandet är positivt, en ökning av ekonomichefens inflytande följs av en ökning av antalet notavvikelse, dvs. $\beta_4 > 0$.

3.3.5 Kommunens interna traditioner påverkar redovisningsvalen (PAT)

Utförliga tilläggsupplysningar utformas inte såtillvida redovisningsekonomer tar sig tid att utforma informationen de skall innehålla. Samtidigt medför utformningen av detaljerade tilläggsupplysningar ökad administration för de ekonomer som ombesörjer årsredovisningen. Det vore följaktligen troligt att ökad administration inte alltid eftersträvas inom redovisningsenheten. Notupplysningar kan negligeras om inte nyttan av tilläggsinformation bedöms överstiga kostnaden att framställa informationen. Antagandet grundar sig på att kommuner sällan riskerar följdverkningar om de frångår att lämna tilläggsupplysningar i enlighet med rekommendationernas anvisningar. Därför kan det etableras interna traditioner i form av ett laissez faire-synsätt, där kommuner överger ambitionen att lämna utförlig tilläggsinformation. Då tilläggsinformation ger upphov till ökad administration. Kommunens interna redovisningstradition kan följaktligen bekräfta och förstärka förhållningssättet att tilläggsinformation inte kan tillskrivas ökad ekonomisk nytta utan snarare framkalla ökade kostnader. Hypotesen lyder:

(HPAT2) Sambandet är positivt, antalet notavvikelse ökar desto starkare kommunens interna redovisningstradition är, dvs. $\beta_5 > 0$.

3.3.6 Kommunstyrelsen påverkar redovisningsval (PAT)

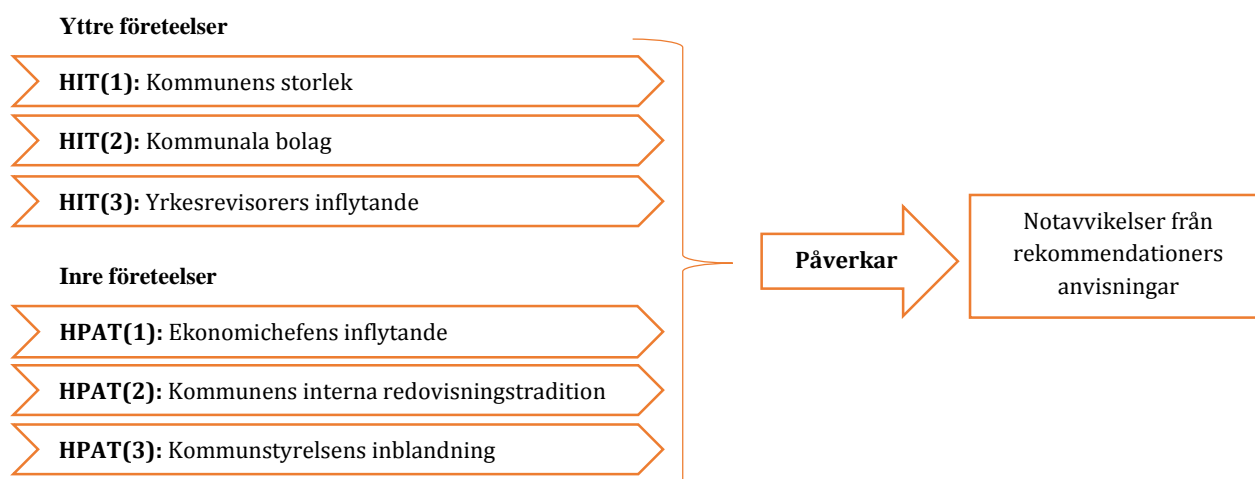
Avslutningsvis vill vi lyfta fram politikers betydelse för redovisningsvalen. Förekomsten av bokslutspolitik skulle möjligen kunna föranledas, eller åtminstone formas av kommunpolitiker. En sådan inblandning skulle möjligen kunna spåras till att politiker uppfattar att redovisningsprinciper överordnas handlingsfriheten att bedriva politik. När och om politiker upplever att denna handlingsfrihet inskränks av formella riktlinjer för hur redovisningen får hanteras, kan politisk inblandning bli aktuell.

Mer konkret kan det handla om att hur stora avskrivningar och nedskrivningar som skall göras, eller hur kommunala förpliktelser skall hanteras. Det bör vara svårt att klargöra någon exakt gräns eller tidpunkt då kommunpolitiker intervenerar i redovisningsvalens utformning. Däremot utgår antagandet från att kraftigt resultatpåverkande nedskrivningar eller avsättningar, kan skapa incitament till kreativa redovisningslösningar. Det är enligt antagandet sådana kreativa redovisningslösningar som motiverar att öppenhet och den rättvisande bilden blir lidande i den kommunala årsredovisningen. Följden blir därför att tilläggsupplysningarna inte blir lika transparenta och beskrivande som rekommendationerna ger anvisningar om. Hypoteser lyder:

(HPAT3) Sambandet är positivt, antalet notavvikelser ökar desto starkare kommunstyrelsens påverkan är för att utforma redovisningsval, dvs. $\beta_6 > 0$.

3.4 Kapitelsammanfattning av uppsatsens referensram

Vi har i detta kapitel presenterat en rad olika hypoteser. Den institutionella- och positiva redovisningsteorin har legat till grund för de hypoteser som formulerats. Likväl skapar hypoteserna ett ramverk för hur vi praktiskt skall operationalisera en av deluppgifterna som uppsatsens syfte initierade i vår studies inledande kapitel. Referensramens eklektiska teorimodell ligger därför till grund för skapa en rad hypoteser som i sin tur delas in i två förklaringskomponenter. Nämligen indelningen i formella- och informella förklaringsvariabler. I nedanstående figur illustreras en översikt över uppsatsens hypoteser och dess uppdelning.



Figur 2: Översikt över uppsatsens hypoteser

4. Metod och arbetsgång

Det kan vara många faktorer som ligger till grund för en uppsats metodval och dess utformning. Uppsatsens ämne och dess syfte påverkar utformningen av studien och därigenom vilket tillvägagångssätt som används för att besvara uppsatsens syfte. Vår målsättning i kommande avsnitt är därför att i möjligaste mån förhålla oss till tillvägagångssättens motiv och bakgrund - snarare än att redogöra för den upplevda uppsjön av metodologiska termologier och dess definitioner. Uppsatsen är tänkt att arbetas fram under ett antal led, vars stadier möjliggör att studien kan operationaliseras. Redogörelse för sådana led i studien följer i nedanstående avsnitt och beskrivs kortfattat av *figur 3*.



Figur 3: Uppsatsens arbetsgång och dess olika steg

4.1 Arbetsgång under förstudierna

I uppsatsens inledande stadium studerade vi den svenska redovisningslitteraturen i avsikt att skapa oss ett intryck av hur och vad den svenska forskningslitteraturen avsåg att förmedla genom sina verk. Därefter kontaktade vi personer med direkt inblick i den svenska kommunala redovisningen för att således få deras syn på områden som kunde utgöra problemområden inom den kommunala redovisningen. Kontakten bottnade i samtal med bland annat forskare och tjänstemän med ansvar och inblick i redovisningen.

Det samlade intryck som förstudierna gav oss, föranledde frågan om vilka problem inom kommunal redovisning som var att anse som vetenskapliga. Artsberg (2011) tydliggjorde att vad som var att betrakta som vetenskapliga problem också avgörs av vilket synsätt av redovisningen som forskaren uppmärksammar. Forskarens synsätt färgas av att det finns olika aspekter av redovisningssystemet som uppfattas som problematiska. Vilket synsätt som forskaren intar, kan således även påverka studiens angreppssätt, men också vilka aspekter som studien ämnar förklara (2011, 34ff).

Fortsatta förstudier skapade intrycket att svenska forskare vanligen kombinerade ett flertal angreppssätt för att synliggöra sådana aspekter som påverkar kommunala redovisningsval. Formell institutionalia i form av normer och lagar användes oftast som utgångspunkt för att belysa och förklara olika redovisningsval. Emellertid visade flera studier att det gick att kombinera ytterligare teorier som alternativ eller komplement till det institutionella synsättet. Synen av att redovisningsval möjligen kunde förklaras av flera företeelser visade våra hypoteser i föregående kapitel prov på. Det föranledde att uppsatsen problemområde kunde utformas (ibid).

4.2 En blandmodell av tillvägagångssätt

Vi vill vara tydliga med att vår studies eklektiska teorimodell har blivit influerad av de studier som vi påträffade under förstudiernas gång. Denna forskning har tydliggjort att flera aspekter påverkar uppkomsten av kommunala redovisningsval. Aspekter som har hjälpt oss att precisera forskningsproblemet och uppsatssyftet. Nämligen att förklara vilka variabler som bidrar till kommuners val att avvika från rekommendationernas upplysningskrav. Vår naturliga följdfråga blir därefter att tydliggöra varför sådana variabler tentativt påverkar kommunal redovisning. På så vis skapar uppsatsen syfte två uppgifter. Uppgiften att härleda, liksom att förklara. Vårt val att dela upp syftet i två uppgifter färgas av det forskningsproblem som uppsatsen ämnar att operationalisera. Detta tillvägagångssätt illustreras i *figur 4* nedan.



Figur 4: Modell över uppsatsens metod och operationalisering

Vi har bedömt att det kan finnas fördelar att kombinera två forskningsmetoder. Motivet till denna uppfattning grundar sig på att vår uppsats syfte initierar två uppgifter. Den första uppgiften hänförs till att förklara vilka variabler som bidrar till kommunernas val att avvika från att förmedla obligatoriska tilläggsupplysningar. Tilläggsupplysningar som rekommendationerna ger anvisningar om att kommunerna skall lämna i sina årsredovisningar. Den andra uppgiften är av utredande karaktär och syftar till att finna djupgående svar om varför dessa variabler inverkar på kommunal redovisning (Djurfelt et al 2010, s 20f; Malmer 2003, s 50f).

Vi står därför inför uppgiften att operationalisera frågan om vilka variabler som bidrar till notavvikelser, likväl varför sådana variabler påstås påverka den kommunala redovisningen. Den förstnämnda uppgiften söker efter samband och kan därför testas genom statistiska metoder. Däremot kan uppsatsens studie behöva tillämpa en kvalitativ metod för att hantera frågan: varför sådana variabler påverkar kommunal redovisning. Denna fråga tillåter sig inte att förenklas eller förklaras genom statistiska metoder, utan fordrar djupgående svar. Den kvalitativa metoden kan därför komplettera teorimodellen, genom att förse uppsatsen med ingående förklaringar. Vi nämnde i studiens andra kapitel att god redovisningssed utvecklades under växelverkan från såväl teori som praxis för att överensstämna med redovisningens syfte. På samma sätt styr vår uppsats forskningsproblem och syfte arbetsgången i förevarande studie (Djurfelt et al 2010, s 20ff). Det vore nämligen troligt att forskningsproblemet inbegriper flera dimensioner som bidrar till kommunernas skiftande följsamhet att lämna obligatoriska tilläggsupplysningar. Genom att tillämpa en kombination av kvantitativa och kvalitativa metoder, kan möjligen studien angripa fler av forskningsproblemets olika dimensioner (ibid). Vår användning av kvantitativ och kvalitativ metod – triangulering - är därför att lokalisera fler av de ledtrådar som hjälper oss att besvara såväl hypoteser, som syfte.

Därför kommer tillvägagångssättsavsnittet delas in i två delar nedan. Vardera del kommer behandla utgångspunkterna till varför vi använder oss av två metoder och hur de förankras i deluppgifterna som uppsatsens syfte initierar. Avsnittet som behandlade vår studies teorival, redogjorde kortfattat för hur de kommunala myndigheternas redovisning kunde påverkas från olika håll och av olika företeelser.

4.2.1 Kvantitativ metod – en förutsättning för studiens tillvägagångssätt

Vi nämnde ovan att såväl institutionell- som positiv redovisningsteori gav skilda förklaringar till företeelser som föranleder olika redovisningsval. Vår teorimodell ämnar att skapa bättre helhetsförståelse om sådana företeelser. Genom att förena de båda teoriernas skilda logiker, kan förklaringar till olika redovisningsval återfinnas i såväl yttre- som inre företeelser. Studiens kvantitativa metod syftar därför till att utnyttja de förklaringar som uppsatsens referensram har urmejslat, genom att formulera hypoteser. Hypoteserna kan likväl ses som oberoende variabler. Genom statistiska metoder, testas om de oberoende variablerna kan förklara kommunernas avvikelser från rekommendationer – det vill säga – studiens beroende variabel. Därigenom fyller hypoteserna i studiens sammanhang, rollen att operationalisera teorimodellens förklaringar, genom statistiska hypotestester (Djurfeldt 2010, s 314f).

Den naturliga följdfrågan vore därför vad vi i uppsatsen menar med den beroende variabeln. För att svara på frågan vore det först på sin plats att nämna att studieobjektet i denna uppsats är det dokument vi ofta återkommer till, nämligen årsredovisningen. Årsredovisningens noter innehåller information om kommunerna i praktiken tillämpat de anvisningar som rekommendationer föreskriver. I årsredovisningen kan vi därför räkna hur många avvikelser som förekommit från RKR:s anvisningar, genom att studera tilläggsupplysningarna.

Studiens beroende variabel består därför av de notupplysningar som inte fullgörs i kommunernas årsredovisningar enligt rekommendationernas anvisningar. Förutsättningen för att notera sådana avvikelser är emellertid att det finns en form av mall som anger vilka kriterier som vardera rekommendations tilläggsupplysningar skall uppfylla. Till vår uppsats fördel existerar en sådan mall och vi har ambitionen att använda detta dokument som bedömningsmall för studiens beroende variabel (internetreferens c). Utifrån bedömningsmallen och årsredovisningarna, kan vi kvantifiera kommunernas notavvikelser från de anvisningar som RKR:s rekommendationer föreskriver. Genom analytisk statistik, i form av hypotestest, kan den kvantitativa metoden skapa förutsättningar att förklara den variation som den beroende variabeln uppvisar (Djurfeldt et al 2011, s 183ff). Vi återkommer till operationella tillvägagångssättet för hur vi samlat in data till dessa hypoteser i uppsatsens femte kapitel.

Studiens kvantitativa metod kan underlätta tester av signifikansen i sambanden mellan de formulerade hypoteserna och studiens beroende variabel. Emellertid kan inte tillvägagångssättet svara på frågan om varför dessa variabler påverkar kommunal redovisning. Till denna uppgift krävs möjligen en kvalitativ metod som redogörs för nedan, men först summerar vi:

1) Den kvalitativa metoden möjliggörs först när hypotestestet genomförts, 2) Den kvalitativa metoden knyts till det som hypotestesterna faktiskt kan uttala sig om.

Box 1: Ordningsföljd för studiens metod och angreppssätt

4.2.2 Kvalitativ metod – en kompletterande syn om varför

Den kvantitativa metoden bedömdes ovan inte kunna operationalisera den andra deluppgift som vår uppsats syfte initierade. Nämligen varför studiens oberoende variabler påverkar den kommunala redovisningen. För att belysa detta resonemang kan det vara klokt att poängtera vilket typ av problem som vi studerar. Det vore nämligen troligt att en del typer av problem fordrar kvantitativa metoder. Om vi vill undersöka centrala problem såsom frågan om alkoholkonsumtionen ökar i Sverige, så kan det först behövas en teori som kan förklara varför människor dricker. Därefter kan en sådan studie behöva räkna hur många liter alkohol som individer konsumerar. Emellertid hade det möjligen inte varit rimligt att enbart använda kvantitativ metod för att besvara frågan om varför individer väljer att fortsätta att överkonsumera alkohol, trots att det är skadligt. Härvid hade en kvalitativ metod kunnat uttyda fler bakomliggande förklaringskomponenter som bidrar till individernas val, genom att synliggöra och analysera deras resonemang.

Den profession som är inblandad i att forma redovisningen bedöms kunna bidra till att komplettera de svar som erhålls från uppsatsens kvantitativa metod (Esaïsson et al 2012, s 251ff). I *box 1* ovan, tydliggörs därför att uppsatsens kvalitativa metod riktar sig till att vidareutveckla och förklara de resultat som ges av studiens hypotestester. Likväl vore det dessutom troligt att de teorier som vi valt att använda oss av i denna studie, inte kan bistå med förklaringar till samtliga aspekter av uppsatsproblemet. Nämligen varför vissa variabler i högre grad förutsätts påverka den kommunala redovisningen än andra. Redovisningseliten ges istället denna uppgift.

Redovisningseliten – en fortsättning av den kvalitativa metoden

Vi har i intervjuförfarandet valt att rikta oss mot en urvalsgrupp som vi hädanefter benämner för redovisningseliten. Benämningen redovisningselit härstammar från Jönsons studie (1985) om professionens betydelse för utvecklingen av redovisningsnormer. Denna grupp personer utgörs i Jönsons studie företrädesvis av revisorer. Vi har emellertid valt att även inkludera forskare och redovisningsekonomer i denna urvalsgrupp. Brorström och Donatella (2009b) menar att redovisningsforskare spelar en viktig roll för att utveckla modeller som kan förbättra redovisningens utformning (2009b, s 19f). Redovisningsekonomernas betydelse och medverkan i redovisningseliten förklaras delvis av att de institutionaliserar normer i redovisningsenheten och därför bidrar till redovisningens utveckling (Brorström 1997, s 33f). Redovisningseliten ges därför uppgiften att tolka och förklara varför resultaten från vår uppsats hypoteser påverkar den kommunala redovisningen.

Även om redovisningseliten har en naturlig roll för den kommunala redovisningens utveckling, så kan urvalet till vårt intervjuförfarande beskrivas utifrån subjektiva grunder. Vem som är att betrakta som expert och därigenom även tillhör eliten, borde i högsta grad kunna härledas till subjektiva uppfattningar. Eftersom vi i intervjuförfarande inte har fullständig överblick över populationen, kan heller inte urvalsramen och det egentliga urvalet av intervjupersoner bli helt representativt (Djurfelt et al 2010, s 103f). Likväl drabbas därför urvalsförfarande av systematiska fel och godtycklighet (ibid). Vi har därför valt att först ställa upp några kriterier för att avgränsa vad vi själva inom uppsatsens ramar menar med redovisningselit.

Dessa kriterier upplever vi är av relevans för att lokalisera eller avgränsa denna urvalsgrupp. De kriterier som vi sammanställt är:

- Personen skall bedömas vara ”expert” i termer av ingående kunskap om kommunal redovisning
- Personerna som väljs ut och sedan medverkar skall delas in i en referensgrupp och en kontrollgrupp
- Personer som inbegrips inom referensgruppen skall ha förekommit i forskningsproblemets diskurs, medan det motsatta gäller kontrollgruppen

De ovanstående kriterierna kan möjligen avgränsa, men inte radera det systematiska urvalsfel som studiens val av respondenter till intervjuförfarande medför. Därför bedömer vi att subjektiva uppfattningar ändå kommer vara närvarande i form av en urvalsbias - snedvridenhet (Djurfeldt och Barmark 2009, s 29f).

I mån av de resurser som står till vårt förfogande bedömer vi det vare sig vara praktiskt genomförbart, eller meningsfullt att söka en representativ del av redovisningsprofessionen i studiens intervjuförfarande. För att lokalisera redovisningsexperter på grundval av våra ovanstående kriterier, använder vi oss istället av ett snöbollsurval.

Snöbollsurvalet motiveras med att som vi tidigare nämnt inte har några ingående kunskaper om vem eller vilka som är att betrakta som redovisningsexperter. Genom förstudien har vi kommit i kontakt med redovisningsforskarens studier. Forskare som har spenderat omfattande tid på att åskådliggöra vilka aktörer som medverkar i det kommunala redovisningsområdets förändring.

Utgångspunkten med snöbollsurvalet har därför varit att använda denna grupp av forskare som informanter för att lokalisera revisorer och redovisningsekonomer (Esaiason et al 2012, s 258f). Eftersom tidsramar är faktorer som alltså påverkar många studiers upplägg har vi valt att avgränsa intervjuförandet till att omfatta sex stycken respondenter. Det vore tänkbart att en informant utpekar en annan respondent som lämplig för studien på grundbasis av att de delar samma värderingar (ibid, s 189f). Det skulle i sådant fall kunna innebära att vi enbart lokaliserar en typ av respondenter vars åsikter i högre grad sammanfaller emellan. Vi har därför valt att dela upp respondenterna i två urvalsgrupper. En referensgrupp och en kontrollgrupp, bestående av vardera tre respondenter. I likhet med de ovanstående kriterierna skall åtminstone en av referensgruppens respondenter förekommit i vår uppsats problemställningsavsnitt. Sedermera är vår ambition att jämföra de båda urvalsgruppernas tolkningar och redogörelser för att se hur de avspeglar den kvantitativa metodens resultat (ibid).

Vi vill tydliggöra att intervjuerna från snöbollsurvalet har sin utgångspunkt i informantsamtalen med redovisningsforskarna. Redovisningsforskaren ges därför en naturlig roll att tolka resultaten från vår studies hypotestester, men även att bistå med att lokalisera andra redovisningsexperter. Experter i form av revisorer och redovisningsekonomer. Ambitionen är att i tur och ordning skicka ut följebrev till respektive respondent innan intervjuerna genomförs (se Appendix 2).

4.3 Urvalsprocess och avgränsningar

Vi har i de tidigare avsnitten som har redogjorts för i detta tillvägagångssättkapitel markerat att den kvantitativa metoden är av primär betydelse för vår uppsats. Det har att göra med vår uppsats teorimodell framställer en rad hypoteser. Vi avser därefter att studera om dessa variabler kan utgöra förklaringskomponenter för de uppmätta avvikelser som vi tidigare nämnt att den beroende variabeln baseras på.

Däremot har det förevarande kapitlet inte behandlat hur urvalsprocessen utformats för vilka kommunala årsredovisningar som väljs ut som studieobjekt, liksom uppsatsens avgränsningar. Om vi inleder med vår uppsats avgränsningar, får vi först återknyta till RKR:s bedömningsmall. Eftersom vi avsåg att kvantifiera antalet avvikelser som vardera årsredovisning uppvisade i relation till rekommendationernas upplysningskrav, skulle avgränsningar vara praktiska för att genomföra vår studie.

Bedömningsmallen innehåller samtliga rekommendationers upplysningskriterier som kommuner skall förmedla i årsredovisningens noter (internetreferens c). Bitvis är anledningen till att vi väljer att avgränsa antalet rekommendationers upplysningskrav hänförlig till vår studies urvalsförfarande. Något som vi återkommer till senare i avsnittet.

Det vore möjligt att utgå från att en rekommendation om derivat och säkringsinstrument inte får så stor genomslagskraft, eftersom många kommuner inte handlar med sådana instrument. Vi har istället valt att avgränsa våra resurser till redovisningsområden som vi bedömer att fler kommuner berörs av i mening av sådana ekonomiska aktiviteter som förekommer frekvent. Upptagna lån är möjligen händelser som fler kommuner hanterar inom ramarna för den ekonomiska förvaltningen, än infrastrukturella bidrag.

I RKR:s praxisstudier framhävs att det finns rekommendationer som kommuner avviker ifrån i högre utsträckning. Med det avser praxisstudierna att kommunerna avviker från att förmedla sådan information i sina noter som rekommendationerna ger anvisningar om (internetreferens a och b). De rekommendationer som framhävs och i likhet uppvisar stor avvikelse är nedanstående rekommendationer:

- Rekommendation om avsättningar och ansvarsförbindelser
- Rekommendation om redovisning av lånekostnader
- Rekommendation om nedskrivningar
- Rekommendation om redovisning av finansiella tillgångar och skulder

Vi har därmed valt att avgränsa studien från de 21 tillgängliga rekommendationerna till de fyra utvalda rekommendationerna ovan. Vidare kommer studien enbart omfatta årsredovisningar från året 2012. Insamling av data till uppsatsens beroende variabel över flera år, bedöms inte tillföra någon ytterligare förklaringsgrad till syfte eller forskningsproblem. De tids- och resursramar som ställs till förfogande i förevarande studie, motiverar likväl vår avgränsning till bokslutsåret 2012.

Det leder oss osökt vidare till hur studiens urvalsprocess är tänkt att hantera den totala populationen av årsredovisningar. Det finns 290 primärkommuner som skall upprätta årsredovisning. Vidare skall samtliga kommuner följa Rådet för kommunal redovisningsrekommendationer och dess upplysningskrav i sin redovisning. Eftersom vi i ett senare skede i uppsatsen vill uttala oss om populationen, är det därför viktigt att stickprovet är representativt för att reducera studiens urvalsfel (Djurfeldt et al, 2011 s 102ff).

Vi markerar att vi inte har några intentioner att genomföra en totalundersökning av populationens årsredovisningar, då det bedöms ta för mycket resurser i anspråk. I likhet bedöms vår stickprovsstorlek inte motivera större urval för att på grundval av statistisk inferens kunna uttala oss om populationen (ibid). Det vore istället viktigare att poängtera vikten av precision i urvalsförfarandets metoder i egenskap att minimera sannolikheten för systematiska fel (ibid).

Vi har därför valt att använda oss av obunden slumpmässig urvalsmetod när vi skall välja ut (ta stickprov) vilka kommuners årsredovisningar som skall studeras (Djurfeldt et al 2011, s 112ff). Den obundna slumpmässiga urvalsmetoden motiveras med att primärkommuner är en homogen population, vars uppdrag regleras av diverse olika speciallagstiftningar och allmänna författningar. Lagstiftning som inte gör åtskillnad mellan kommuner. I likhet omfattar den kommunala redovisningslagens krav samtliga kommuner.

Vi upplever därför inte något behov att ta hänsyn till strata eller några viktningsförhållanden, eftersom lagens krav riktar till att omfatta samtliga kommuner. Sammanställningen över vilka myndigheter som utgör Sveriges primärkommuner är tillgänglig på olika håll, varvid det bedöms relativt enkelt att ta reda på den samlade populationen. Årsredovisningarna är offentliga och därför behövs inget flerstegsurval göras för att nå representativitet.

Urvalets representativitet kan i hög grad avgöras av sammansättningen som populationen har (Djurfeldt et al 2011, s 112ff). Det var mot denna bakgrund som vi motiverade uppsatsens urvalsmetod med avseende av populationens homogenitet. Populationens storlek är 290 kommuners årsredovisningar, varvid stickprovets och urvalets storlek bestäms till 73 stycken årsredovisningar, vilket motsvarar 25 procent av populationen. Vi anser att populationens homogena sammansättning gör att stickprovet är tillräckligt stort för att anses som representativt och ej heller påverkar precisionen negativt (ibid, s 112ff).

De 73 kommunala årsredovisningarna väljs ut genom ett slumpmässigt urval från en lista som består av en förteckning över samtliga primärkommuner i Sverige (internetreferens d). Denna lista ligger till grund för att slumpa ut vilka kommuner som skall ingå i stickprovet. Genom att begära en slumpfunktion i programvaran Microsoft Excel, kan den intilliggande cellen skapa slumpmässig fördelning av kommunnamnen. Fördelningen ligger sedan till grund för att vi i programvaran kan begära anpassad sortering, varvid kommunnamnen filtreras enligt en slumpmässig fördelning (Djurfeldt et al, 2011 s 112f).

Vi är medvetna om att det förevarande kapitlet inte har behandlat hur vi avser att operationalisera datainsamlingen till studiens variabler. Istället bedömer vi att det finns en pedagogisk fördel med att behandla metod och operationalisering var för sig. Förhoppningsvis skapar denna uppdelning översiktlighet för läsaren och tillåter oss att djupgående behandla studiens kvantitativa metod.

5. Empirisk operationalisering

Inom naturvetenskapen handskas forskaren ofta med data som befinner sig på kvotskalenivå. En forskare kan vara intresserad av ta reda på om individer som konsumerar tobak har sämre syreupptagningsförmåga, än individer som avstår från denna konsumtion. En teori ligger ofta till grund för att förklara vilken funktion människokroppens lungor spelar för syreupptagningen. Det är utifrån teori och empiri från tidigare studier, som forskarens hypotes om tobakens skadliga inverkan formas. Insamlingen av kvantitativ rådata kan möjliggöra att forskaren kan testa hypotesens signifikans.

Inom samhällsvetenskapen är forskarna sällan intresserade av lungornas funktion. Däremot kan samhällsvetaren vilja förstå om människors inställning till tobak påverkar dess utbredning i ett land. Även om data som finns tillgängliga för samhällsvetarna ofta är kvalitativa, bör det finnas likheter mellan vad forskare inom de båda skolorna vill uppnå. Nämligen att med hjälp av teori och data kunna förklara ett fenomen.

I vår uppsats är utgångspunkten att förklara vilka variabler som bidrar till kommuners val att avvika från redovisningsrekommendationer. Likt den ovanstående texten indikerar har vi sökt efter teorier som kan förklara redovisningsval. Referensramens eklektiska teorimodell ligger till grund för att förklara, men även forma hypoteser som vi sedan kan operationalisera. Denna utgångspunkt har förvisso redan behandlats i de tidigare avsnitten, men förklaringarna till hur vi rent praktiskt skall gå tillväga för att genomföra hypotestesterna har lyst med sin frånvaro. De hypoteser som formulerades i referensramen deducerades från uppsatsens teorimodell. Därför kommer vi i föreliggande kapitel redogöra för hur materialet som ligger till grund för hypotestesterna samlats in, liksom varför variabeltyperna har betydelse för våra analysmetoder.

5.1 Bedömningsmallen – den beroende variabelns utgångspunkt

I RKR:s skrift *utformning av tilläggsupplysningar* (internetreferens c) ger rådet anvisningar och exempel på vilken information som årsredovisningens noter skall innehålla. Utformningen av notupplysningarna är obligatoriska enligt de rekommendationer som vi valt att avgränsa vår uppsats till (internetreferens c, s 3f). Denna skrift utgör genom sina konkreta anvisningar och exempel även den bedömningsmall som vi använt oss av när vi samlat in datamaterialet till uppsatsens beroende variabel. I appendix 3, åskådliggörs de utvalda rekommendationernas upplysningskrav som likväl skall återfinnas i kommunernas årsredovisningar. I vardera rekommendation som vi valt ut, återges i punktform vilken information som kommunernas årsredovisning skall upplysa om i sina respektive noter. Det innebär sålunda att om en kommun exempelvis har gjort nedskrivningar av fastigheter, så skall även beskrivningar återfinnas om vilken bakgrund som föranlett nedskrivningen. Skriften gör det möjligt att utifrån de utvalda rekommendationerna kvantifiera vilka av de obligatoriska upplysningskriterierna som även återfinns i kommunens årsredovisning. För varje punkt som vi sedan inte återfunnit i den enskilda kommunens årsredovisning har vi räknat som en avvikelse från upplysningskriteriet. Tillika från skriftens upplysningskrav.

Totalt innehåller vår uppsats fyra utvalda rekommendationer, 30 stycken upplysningskrav, varvid den enskilda kommunen maximalt i denna studie kan tillskrivas 30 avvikelser. I appendix 1, återges i vilken omfattning varje utvald kommun avviker från respektive rekommendation. Följaktligen har bedömningsmallen legat till grund för att studera antalet avvikelser som de slumpmässigt utvalda kommunerna uppvisat i sina årsredovisningars notsystem. Det är med hjälp av sammanställningen från de observerade kommunala årsredovisningarna som vi sedan kan vidareutveckla insamling av data till de oberoende variablerna. Det ligger därför nära till hands att påstå att bedömningsmallen är av avgörande betydelse för vår studie.

Samtidigt antyder namnet bedömningsmall att det föreligger någon form av bedömningsprocedur från vår sida i egenskap att kvantifiera antalet avvikelser. När studier på grundval av sekundärdokument avser att bedöma ett utfall, vore även frågan om forskarens tolkningsutrymme aktuell. Bedömningsgrunderna tydliggörs i vår uppsats genom RKR:s skrift *utformning av tilläggsupplysningar* (internetreferens c). Emellertid kvantifieras inte antalet avvikelser utan att vi som studenter aktivt avgör om den enskilda notupplysningen skall bedömas som en avvikelse. Med det menar vi att subjektiva tolkningar ständigt kommer vara närvarande när vi bedömer vilka notupplysningar som faller inom ramen för att betraktas som avvikelser från bedömningsmallen. Detta tolkningsutrymme kan i vårt fall efterliknas med ett tveeggat svärd. Därvid kan mänskliga analyser bedöma sådant material som elektroniska hjälpmedel annars haft svårt att tolka. Samtidigt kvarstår den eventuella problematik som angreppssättet att kvantifiera antalet avvikelser kan ge upphov till (Esaiasson et al 2012, 223ff).

Insamlingen av data till uppsatsens beroende variabel bedöms därför efterliknas med en kvantitativ innehållsanalys. Vi illustrerar därför meningen med ett sådant tillvägagångssätt genom att återgå till insamlingen av data till den beroende variabeln. Kommunerna åläggs uppgiften att utforma likvärdiga och jämförbara upplysningar i sina årsredovisningars notsystem. Utgångspunkten är emellertid fenomenet att kommuner avviker från att lämna sådana tilläggsupplysningar som RKR ger dem anvisningar om att förmedla. Anvisningarna är därför manifesta budskap och avvikelserna det fenomen som kan studeras genom innehållet i årsredovisningens noter. För avvikelserna vore även mätbara avvikelser från de anvisningar som manifesterats i RKR:s anvisning i form av separata upplysningskriterier (Djurfeldt och Barmark 2009, s 73f och 106f). Genom att mäta avvikelserna från sådana variabler, kan vi erhålla svar om frekvensen den enskilda kommunen avviker från notupplysningarna. Den kvantitativa innehållsanalysen skulle därför möjligen företräda synen om att vårt tillvägagångssätt är genomförbart. Benämningen *kvantitativ* skulle i likhet synliggöra vår ambition att mäta och sedan kvantifiera antalet avvikelser (Esaiasson et al 2012, 223ff). De sammanlagda observationerna från uppsatsens urval av kommunala årsredovisningar formar sålunda uppsatsens beroende variabel (*se* appendix 1).

5.2 Uppsatsens oberoende variabler

I vår uppsats är vi intresserade av att utreda vad som kan förklara variationen av de observationer som formar studiens beroende variabel, antalet avvikelser. De oberoende variablerna som härstammar från hypoteserna är tänkta att användas för att förklara denna variation (se kapitel 3). Eftersom vi vill utföra en rad statistiska hypotestester när vi samlat in data för de oberoende variablerna, har det därför varit av vikt för oss att veta vilka variabeltyper vi vill handskas med. Det kan förklaras av att de analysmetoder vi vill tillämpa fordrar att de ingående variablerna är kvantitativa (Djurfeldt et al 2011, s 311f). I vår uppsats betyder det att de ingående variablerna – det vill säga de oberoende och den beroende variabeln – utgörs av kvotskalevariabler. Det innebär att vi sökt variabeltyper som skall förenkla bivariat- och multipel regressionsanalys (se Djurfeldt et al 2011; Djurfeldt och Barmark 2009). Däremot föreligger fortfarande operationaliseringen för hur datainsamlingen av uppsatsens oberoende variabler är tänkt att genomföras. Om vi drar oss till minnes så illustrerade *figur 4* ovan en översikt för uppsatsens oberoende variabler. Två av dessa variabler, nämligen kommunens storlek, liksom antalet kommunala bolag bedöms kunna samlas in via offentliga data från Statistiska centralbyrån.

Däremot saknas ingående data för uppsatsens resterande oberoende variabler. Det kan efterliknas med yrkesrevisorernas inflytande på årsredovisningen sällan framgår av något offentligt register. Eftersom vi inte haft tillgång till något sådant register som sammanställer data för de resterande variablerna, blir vi tvungna att söka nya vägar att samla in data. Det har motiverat att vi skickat ut enkäter till de ekonomichefer som representerar de 73 kommuner, som utgjort uppsatsens urval. Eftersom vi planerade att hantera kvotskalevariabler har enkätfrågorna utformats som en visuell analogskala (VAS-skala). Det innebär att en grafisk skala presenteras i form av en tio centimeter lång linje vars ändar utgör varandras motsatser. Respondenten ombes därefter att ta ställning till ett påstående genom att placera en markör på linjen som avspeglar respondentens uppfattning. Donatella har i sin studie (2011) använt ett liknande tillvägagångssätt för att fånga respondenters inställning till ett fenomen (2011, s 46f). VAS-skalan är vanligt förekommande inom hälso- och sjukvården för att mäta smärta. Utformningen av enkäten enligt VAS-skala gör det möjligt att mäta avståndet mellan en absolut nollpunkt och markörens placering (Gift 1989, s 286ff).

För att operationalisera uppsatsens enkätutskick till de utvalda ekonomicheferna, använder vi oss av programvaran Qualtrics för att utforma och distribuera enkäten. I denna programvara finns möjligheten att utforma enkätens frågor enligt VAS-skala. Genom att samla in e-postadresser till respektive utvald kommuns ekonomichef, kan vi genomföra utskicket liksom följa antalet besvarade enkäter från programvaran. Ekonomichefen ombes i ett följebrev som bifogas i e-postutskicket (appendix 5) att klicka på en länk för att besvara webbenkäten. Vi bedömde på förhand att det möjligen förelåg en viss enkättrötthet bland kommunala ekonomichefer, varvid webbaserade enkäter sågs som en åtgärd för att förbättra svarsfrekvensen. Enkäten går sålunda att besvara elektroniskt från smarttelefoner, surfplattor och datorer. Programvaran möjliggör även automatiserade påminnelseaviseringar.

Möjligheten att överföra insamlad data till SPSS har varit ytterligare en anledning till att vi valt att utforma och distribuera enkäterna i Qualtrics. Det innebär att programvaran sammanställer en SPSS-fil med den ingående informationen, varvid vi reducerar risken för inmatningsfel (Djurfeldt och Barmark 2009, s 25ff). Vi rör oss därmed vidare, genom att nedan förmedla en kortare beskrivning av hur insamlingen av data till respektive oberoende variabel är tänkt att genomföras.

5.2.1 Kommunens storlek och antal kommunala bolag

Uppsatsens första oberoende variabel är kommunens storlek. Med kommunens storlek (HIT1) avser vi hur många invånare som är folkbokförda i respektive kommun. Med hjälp av offentlig data, publicerad av Statistiska Centralbyrån (internetreferens e), har vi matat in respektive utvald kommuns befolkningsmängd i SPSS. Antalet kommunala bolag de utvalda kommunerna har majoritetsinflytande över (HIT2) utgör uppsatsens andra oberoende variabel. Vi vill emellertid understryka att icke aktiva eller så kallade vilande kommunala bolag ej inbegrips i vår data. Vi har inte haft tillgång till något register som sammanställt antalet kommunala bolag. Därför har informationen hämtats från respektive kommuns årsredovisning.

5.2.2 Datainsamling genom enkäter

Vi har ovan i uppsatsens referensram redogjort för att individer är med och formar det som senare skall förstås som ett redovisningsval. Vilka yrkesgrupper, eller fenomen som haft ett väsentligt inflytande över hur kommunala redovisningsval formas, låter sig sällan fångas i något register. Eftersom sådan information ändå är av vikt för att vi senare skall testa hypoteserna har vi behövt kringgå detta problem genom enkätutskicket.

5.2.3 Yrkesrevisorernas inflytande

För att samla in data för att testa HIT3, ställdes ett påstående i enkäten som respektive utvald ekonomichef i kommunen fick ta ställning till. Påståendet formulerades: *yrkesrevisorer och dess anvisningar har väsentlig påverkan för hur vi utformar årsredovisningen och notupplysningar.*

5.2.4 Ekonomichefernas inflytande

Enkätutskicket - som riktades till ekonomicheferna i de utvalda kommunerna - ombad respondenterna att ta ställning till påståendet: *jag som ekonomichef har stort inflytande över årsredovisningens utformning.* På så sätt kan vi samla in data för att testa hypotesen HPAT1.

5.2.5 Intern redovisningstradition och kommunstyrelsens inflytande

Antagandena om kommunens interna redovisningstradition och kommunstyrelsens inblandning som förklaringsvariabler till antalet avvikelser framställdes ovan i referensramen. Hypotesen HPAT2 härrörde att kommunens interna redovisningstradition hade betydelse för antalet avvikelser. I enkäten samlas data som skall ligga till grund att testa denna hypotes genom påståendet: *vår kommuns redovisningstradition skiljer sig i flera avseenden från de rekommendationer som RKR utfärdar.* Påståendet som är tänkt att samla in data till hypotesen HPAT3 lyder: *Kommunstyrelsens politiker har vid flera tillfällen haft viljan att hantera redovisningsposter på ett sätt som står i strid med anvisningar från rådet för kommunal redovisning.*

5.3 Variabeltypernas betydelse

Uppsatsens kvantitativa metod innebär att vi utreder om observationerna - antalet avvikelser - formar ett mönster som förklaras av de oberoende variablerna. Vi intresserar oss därför för hur jämnt de enskilda observationernas variabelvärden fördelar sig (Djurfeldt et al 2011, s 40f). De statistiska metoderna kan i nästföljande led ge svar om den beroende variabelns mönster förklaras, eller samvarierar med uppsatsens oberoende variabler (ibid). Däremot ger olika variabeltyper oss olika förutsättningar att uttyda åt vilken riktning ett mönster pekar, liksom vilka analysverktyg som är tillgängliga för att hantera sådana mönsterutvecklingar. Centralmålet medelvärde möjliggör i vår uppsats, beräkning av standardavvikelse, men framförallt varians. Variansen är sin tur betydelsefull för att vi skall erhålla svar om hur stor del av studiens beroende variabelns genomsnittliga variation, som vår modell fångar (ibid, s 318ff).

Om vi återknyter det anförda resonemanget ovan till uppsatsens oberoende variabler så hade frågan om ekonomichefens inflytande behövt hanteras annorlunda med andra variabeltyper. Om nominalskalan använts hade möjligen respondentens svarsalternativ begränsats, vilket resulterat i snedvridning (bias). I likhet hade utformning enligt likert-typ kunnat problematiseras av att ordinalskalevariabler saknar nollpunkt. Det hade därför saknats mening att försöka mäta avstånd mellan två punkter (ibid).

Det hade å andra sidan varit möjligt att genomföra avancerade statistiska analysmetoder såsom ordinal- eller nominal logistisk regressionsanalys om alla ingående variabler varit kvalitativa (kategorivariabler). Eftersom vi istället handskas med kvantitativa variabler har det inte bedömts meningsfullt att gå ned i mätnivå för att möjliggöra sådana invecklade analysmetoder (Djurfeldt och Barmark 2009, s 125ff). Valet att utföra bivariat- och multipel regressionsanalys, motiveras samtidigt av metodernas relativa uttrycksskärpa och utbredning. Det blir följaktligen enklare att studera mönster, liksom dess riktning (Djurfeldt et al 2011, s 331f).

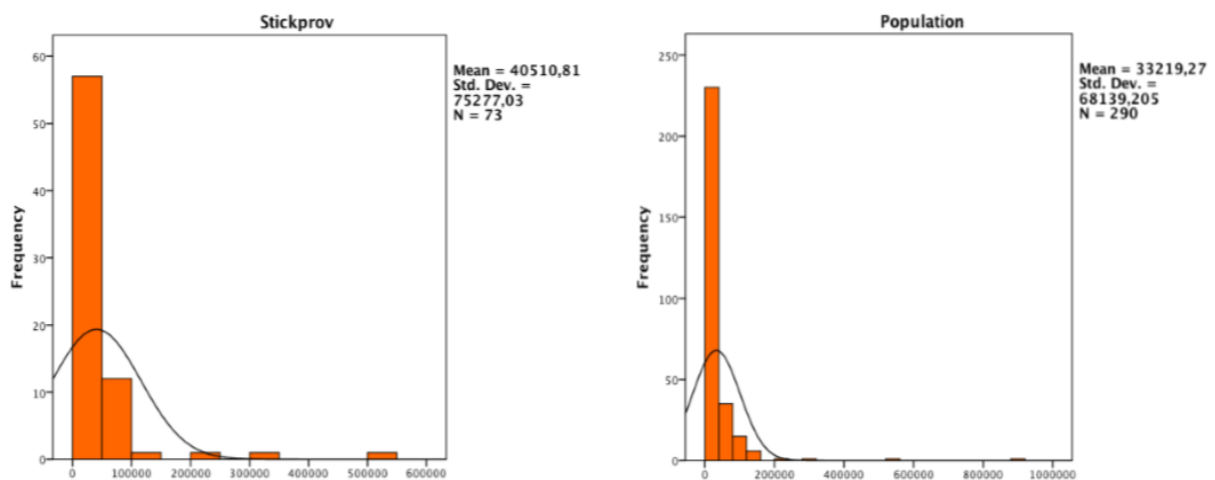
6. Mönster – variabler som förklarar avvikelser

Nu anser vi att det är hög tid att redovisa insamlad data, liksom redogöra för utfallet av uppsatsens hypoteser. Inledningsvis ges en överskådlig beskrivning av de kommuner som ingår i uppsatsens urval. Eftersom vi valde att tillämpa ett obundet slumpmässigt urvalsförfarande, vars urvalsfraktion avgränsades till att studera 25 % av populationen, var vi inledningsvis nyfikna över urvalets fördelning. Därför valde vi att mer noggrant studera hur väl de utvalda kommunerna avspeglade den totala populationen. Det gjorde vi genom att jämföra de utvalda kommunernas befolkningsmängd med rikets alla kommuner. Nedan illustreras denna fördelning genom en frekvenstabell.

Befolkningsmängd	Stickprov		Population	
	Frekvens	Procent	Frekvens	Procent
0-25 000	46	63	188	64,8
25 000-50 000	11	15,1	57	19,7
50 000 ≤	16	21,9	45	15,5
<i>Totalt</i>	73	100	290	100

Tabell 1: Frekvenstabell över stickprov och populationens fördelning

Ovanstående *tabell 1* visar att stickprovets fördelning avviker marginellt från populationen. I stickprovet motsvarar medelstora kommuner med 25 000 – 50 000 invånare av 15,1 % av urvalet medan populationens sammansättning motsvaras av 19,7 %. I kategorin stora kommuner med fler än 50 000 invånare är skillnaden mellan stickprovet och populationen 6,4 %. I *figur 5* nedan illustreras och jämförs stickprovets och populationens respektive fördelningar runt sina medelvärden. Vi noterar att figuren uppvisar en viss skillnad mellan respektive fördelningskurvas standardavvikelse, men att skillnaden inte bör påverka precisionen nämnvärt (Djurfeldt et al 2011, s101ff).



Figur 5: Fördelningskurvor för stickprov och population

Därefter var vi intresserade av att studera hur respektive utvald rekommendation bidrog till totala antalet observerade avvikelser i studien. Vi skapade därför ett index över respektive utvald rekommendation. Det gjorde vi för att antalet upplysningskriterier skiljer sig mellan respektive utvald rekommendation. Eftersom upplysningskraven skiljer sig emellan varje utvald rekommendation, möjliggjorde indexet jämförelser mellan vardera rekommendation. Jämförelser som möjliggjordes genom att de indexerade variablerna normerades. Indexet redovisas tillika i procenttal. I *Tabell 2* nedan visas spridningen mellan lägsta- och högsta antalet observerade avvikelser, som kommunerna uppvisar per rekommendation i sin årsredovisning (variationsvidden). Variationsvidden är anmärkningsvärd i samtliga nedanstående rekommendationer, där lånekostnader och nedskrivningar framträder tydligast. Det resulterar i att dessa två rekommendationer dessutom uppvisar de högsta standardavvikelseerna.

<i>Rekommendation</i>	N	Minimum	Maximum	Medelvärde	Std. Avvikelse
<i>Avsättningar & ansvarsförbindelser</i>	73	0	64	36	16,6
<i>Lånekostnader</i>	73	0	100	65,3	47,3
<i>Nedskrivningar</i>	73	0	100	45,5	21,4
<i>Finansiella tillgångar & skulder</i>	73	0	64	34,5	19,3

Tabell 2: Deskriptiv statistik, indexering av respektive rekommendation

Följaktligen kan vi notera att spridningen mellan det lägsta- och högsta antalet observerade notavvikelser är omfattande i samtliga rekommendationer. En variation som möjligen aktualiserar vår uppsats syfte och problem. Vi kan därför summera avsnittet genom att konstatera att vår uppsats utvalda kommuners befolkningens mängd, visserligen skiljer sig från populationens fördelning, men att skillnaden inte är överhängande. Likaledes bedömer vi inte att de kommuner som ingår i vårt stickprov påverkar studiens precision negativt. Det index som redogjorts ovan, åskådliggör att antalet observerade avvikelser skiljer sig markant mellan de studerade kommunerna och respektive rekommendation.

6.1 Redogörelse av uppsatsens hypotestester

De utvalda årsredovisningarna försåg oss med material till hypoteserna: *kommunens storlek (HIT1)* och *antalet kommunala bolag (HIT2)*. Uppsatsens övriga hypoteser, bearbetades genom datainsamling från enkätutskicket. Utav de 73 kommuner som vi riktade utskicket till, valde 67 ekonomichefer att besvara enkäten. Det motsvarar en svarsfrekvens på 91,7 %. Eftersom enkätundersökningar riskerar omfattande bortfall, bör vår svarsfrekvens anses god (Esaiasson et al 2012, s 269ff). Vi har inte genomfört någon bortfallsanalys. Det har att göra med att kommunerna bör anses som en homogen grupp i bemärkelsen att samtliga kommuner påbjuds följa Kommunal redovisningslag och därmed även rekommendationer. Även om vi noterar ett bortfall på 8,3 %, bedöms inte bortfallet påverka studiens precision och representativitet nämnvärt. Snarare vore den mest centrala frågan i enkätutskicket om dess frågor är att anse som reliabla. Vi har baserat enkäterna på de teorier varifrån vi även utvinna studiens hypoteser. Därför har vi inte heller genomfört någon faktoranalys av variablerna innan vi formulerade hypoteser (Djurfeldt och Barmark 2009, s 99f).

För att illustrera sambandet mellan de variabler som kan förklara kommunernas val att avvika från redovisningsrekommendationer, presenterar vi nedan en korrelationsmatris. Matrisens syfte är att översiktligt beskriva sambandet i variationen mellan studiens beroende variabel och hypoteserna (Djurfeldt et al 2011, s 154ff).

	Antal avvikelser	
<i>Antal avvikelser</i>	Pearsons korrelation	1
	Sig. (1-tailed)	
	N	73
<i>Kommuninvånare</i>	Pearsons korrelation	-,598**
	Sig. (1-tailed)	,000
	N	73
<i>Antal kommunala bolag</i>	Pearsons korrelation	-,427**
	Sig. (1-tailed)	,000
	N	73
<i>Yrkesrevisorernas inflytande</i>	Pearsons korrelation	-,247*
	Sig. (1-tailed)	,022
	N	67
<i>Ekonomichefens inflytande</i>	Pearsons korrelation	-,078
	Sig. (1-tailed)	,264
	N	67
<i>Kommunens interna riktlinjer</i>	Pearsons korrelation	-,143
	Sig. (1-tailed)	,124
	N	67
<i>Kommunstyrelsens inflytande</i>	Pearsons korrelation	-,131
	Sig. (1-tailed)	,145
	N	67

***. Korrelationen är signifikant på 0.01 nivån (1-tailed)*

**. Korrelationen är signifikant på 0.05 nivån (1-tailed)*

Tabell 3: Korrelationsmatris av uppsatsens variabler

Korrelationskoefficienten är ett symmetriskt mått. Det innebär att den matris som presenteras som *tabell 3* ovan, enbart mäter styrkan i sambandet mellan två variabler. Följaktligen får vi samma värde om vi korrelerar x med y , som y med x . Därför kan inte korrelationskoefficienten säga något om det orsakssamband som vi studerar. Nämligen vilka variabler som kan förklara kommuners avvikelser från redovisningsrekommendationers upplysningskrav. Snarare kan korrelationskoefficienten sägas ge oss en första indikation på om det kan tänkas föreligga något samband mellan vår studies beroende och oberoende variabler (Djurfeldt et al 2011, s 154ff). I egenskap att analysera den observerade variationen som vår studies beroende variabel uppvisar, använder vi oss av enkel regressionsanalys. I vår studie kan bivariat regressionsanalys bistå med svar om hur mycket av variationen i uppsatsens beroende variabel som kan förklaras av respektive hypotes (oberoende variabel) (ibid).

Samtidigt ger även regressionsanalysen oss svar om sannolikheten att slumpen agerar i regression mellan oberoende och beroende variabel. Slumpens närvaro i regressionen tydliggör i hur många fall den oberoende variabeln inte kan förklara den variation som studiens beroende variabel uppvisar (ibid). Vi kan därför få svar om osäkerheten i skattningen om sambandet mellan våra formulerade hypoteser och studiens beroende variabel. Osäkerheten tydliggör dilemmat som vetenskapen tampas med i mening om hur sträng bevisbördan skall sägas vara. Sträng statistisk bevisbördan skulle innebära försök att minimera risken att godta den formulerade hypotesen trots att slumpen agerar (Typ I fel). Å andra sidan medför de stränga kraven att möjligheten att felaktigt förkasta den formulerade hypotesen ökar (Typ II fel) (ibid, s192ff). Bevisbördan kan översättas till att de formulerade hypoteserna först kan antas vara signifikanta, då p -värdet (*probvalue*) $\leq 0,05$. Det innebär att vid ett p -värde på 0,05 så agerar slumpen i 5 fall av 100. Följaktligen bildar dessa fem fall en restvarians. Restvariansen syftar på den variation av antal avvikelser från rekommendationernas upplysningskrav, som inte kan förklaras av den oberoende variabeln (ibid, s 159f). Beslutsregeln lyder därför:

Formulerade hypoteser godtas enbart som statistiskt signifikanta då $p \leq 0,05$.

Vi kommer återkomma till detta när vi presenterar utfallet från de enskilda hypotestesterna nedan. Ovanstående beslutsregel kommer hjälpa oss att avgöra om hypotesen avspeglar det förhållande i populationen som vi slumpmässigt dragit stickprovet ur. Urvalsförfarandet i kombination med urvalets storlek, spridning och konfidensintervall avgör hur väl vi fångar detta förhållande i populationen, varvid beslutsregeln blir viktig. Emellertid vill vi poängtera att våra formulerade hypoteser är ensidiga. Programvaran som genomför de statistiska testerna (SPSS) hanterar inte ensidiga hypotestester, varvid bivariat- och multipel regressionsanalys kräver manuell justering. Våra observerade (mätta) t -värden jämförs följaktligen med det kritiska värdet för ett ensidigt t -test på 5 % signifikansnivå. Likväl kräver det ensidiga hypotestestet att vi halverar p -värdet (sig.) (Djurfeldt et al 2011, s 264ff).

6.1.1 Kommunens storlek (HIT1)

Vi har i referensramen formulerat en hypotes om att kommunens storlek påverkade antalet avvikelser. Hypotesen deducerades från den institutionella teorin (IT) och löd: att en ökning av invånarantalet (tusental) följs av en minskning av antalet notavvikelser. Här var korrelationskoefficienten $r = -0,599$ och den justerade determinationskoefficienten $R^2 = 0,349$. Korrelationskoefficienten (r) anger spridningen mellan den beroende och oberoende variabeln runt regressionslinjen. Om kommunens storlek, mätt i befolkningensmängd, förklarar all variation i studiens beroende variabel skulle $r = 1$. Determinationskoefficienten (R^2) används istället för att förutsäga hur mycket studiens beroende variabel kommer påverkas av varje värde i x – det vill säga den oberoende variabeln. Vår studies urvalsfraktion, gör att vi använder oss av den justerade determinationskoefficienten (R^2) som kompenserar R^2 vid mindre urval (ibid s 161f). Antalet avvikelser som kommunen uppvisar från de utvalda rekommendationernas upplysningskrav, torde rimligen förklaras av fler faktorer än enbart kommunens storlek. Därvid kan det te sig naturligt att kommunens storlek enbart kan förklara 34,9 % av variationen i studiens beroende variabel (Djurfeldt et al 2011, s 154ff).

I nästa steg i regressionsanalysen studerar vi hur stor del av variansen som fångas av regressionen liksom i residualen. Variansen är den genomsnittliga variationen i studiens beroende variabel. Anledningen till att vi intresserar oss för variansen är för att utröna om större del av den genomsnittliga variationen hamnar i regressionen jämfört med residualen. F-värdet som vi ser i *tabell 4* nedan är det resultat vi får om vi dividerar regressionen med residualens respektive varianser med varandra. Vi noterar att kvoten i detta fall är 39,45, vilket motsvarar ett p-värde som är mindre än 0,001. Därför kan kommunens storlek sägas fånga en statistiskt signifikant del av variansen (Djurfeldt et al 2011, s 318ff).

Anova^a

	Kvadratsumma	Frihetsgrader	Varians	F	Sig
<i>Regression</i>	462,170	1	462,170	39,45	,000 ^b
<i>Residual</i>	831,775	71	11,715		
<i>Total</i>	1293,945	72			

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

b = Konstant, kommuninvånare

Tabell 4: Output, variansanalys av kommunstorlek

I en bivariat regressionsanalys är vi däremot mer intresserade av *tabell 5* som illustrerar koefficienten. Här kan vi se interceptet (benämnd *konstant* i tabellen) och regressionskoefficienten, som är värdet raden under konstanten i tabellen. Interceptet är den punkt som skär i den beroende variabelns y-axel. Regressionskoefficienten anger lutningen för regressionslinjen. Minustecknet framför regressionskoefficienten som vi noterar i *tabell 5*, innebär ett negativt samband. Antalet avvikelser minskar således för varje steg vi tar i den oberoende variabelns x-axel. Följaktligen beskriver tabellen nedan att för varje ökning i befolkningensmängd (tusental) minskar antalet avvikelser i genomsnitt med 0,033. Tabellens femte och sjätte kolumn indikerar att en statistiskt signifikant del av det observerade sambandet kan skiljas från slumpen (Djurfeldt et al 2011, s 158f).

Koefficient^a

	Ostandardiserade koefficienter		Standardiserad koefficient	t	Sig.
	B	Standardavvikelse	Beta		
<i>Konstant</i>	13,407	,458		29,29	,000
<i>Kommuninvånare</i>	-,033	,005	-,599	-6,207	,000

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

Tabell 5: Output koefficient, antalet avvikelser och kommunens storlek

Vi är emellertid inte riktigt färdiga ännu. Förutsättningen för OLS-regression, eller *Ordinary Least Squares* som modellen bivariat regressionsanalys bygger på, är att residualerna är homoskedastiska. Om residualen i regressionsanalysen kännetecknas av det motsatta förhållandet, heteroskedasticitet, kan precision och tolkning av resultatet försvåras (Djurfeldt et al 2011, s 367ff). För att förstärka vårt antagande om HIT1, ville vi testa om feltermerna i residualerna var konstanta. Det gjorde vi genom att testa den ovanstående hypotesen i ett Breusch-Pagantest. BP-testet är relativt enkelt och ger svar om heteroskedasticitet är närvarande.

Anova^a

	Kvadratsumma	Frihetsgrader	Varians	F	Sig
<i>Regression</i>	9,860	1	9,860	7,010	,010 ^b
<i>Residual</i>	99,868	71	1,407		
<i>Total</i>	109,728	72			

*a. Beroende variabel: Residual 2 = (RES_1*RES_1)/(831,775/73)*

b. Konstant, Den ostandardiserade regressionen

Tabell 6: Breusch-Pagantest av hypotesens variabel

Innan vi kan tillämpa BP-testet har vi sparat de ostandardiserade regressionerna och residualerna från hypotesens beroende och oberoende variabel. Därefter har vi kvadrerat de ostandardiserade residualerna för att sedan dividera täljaren med variansen från *tabell 4* (se ovan). Vi skapar därmed en ny variabel som i *tabell 6* benämns som *residual 2*. Residual 2 förstås som den beroende variabel som jämförs med den ostandardiserade regressionen i en ny bivariat regressionsanalys. Resultatet är de värden vi ser i *tabell 6* ovan. För att få kunskap om heteroskedasticitet är närvarande i hypotesen, dividerade vi kvadratsumman från regressionen från *tabell 6* med 2. Då får vi ett BP-värde på 4,93 som jämförs med chi2-fördelningen, med frihetsgraden 1 och på 5 % nivån. Vårt BP-värde överstiger chi2-värdet 3,84 och medför således att det föreligger en viss grad av heteroskedasticitet i residualerna (Djurfeldt et al 2011, s 367ff).

För att kringgå problemet med närvaro av heteroskedasticitet i residualerna är en tänkbar åtgärd att använda den naturliga logaritmen på den oberoende variabeln – kommunstorlek. Efter att vi logaritmerat den oberoende variabeln tillämpar vi återigen ett Breusch-Pagantest. Resultaten som vi får från detta test framgår i *tabell 7* nedan.

När vi studerar *tabell 7* noggrannare ser vi att om vi delar regressionens kvadratsumma med två får ett BP-värde som understiger chi2-värdet 3,84. I BP-testet är H1-hypotesen att det föreligger heteroskedasticitet. I den nedanstående tabellen ger Sig-värdet tillsammans med BP-värdet oss svar på att vi kan förkasta H1. Vi har därför genom att logaritmera den oberoende variabeln minskat den ojämna spridningen i residualerna och således förbättrat precisionen (Djurfeldt et al 2011, s 367ff).

Anova^a

	Kvadratsumma	Frihetsgrader	Varians	F	Sig
<i>Regression</i>	,066	1	,066	,032	,858 ^b
<i>Residual</i>	144,513	71	2,035		
<i>Total</i>	144,578	72			

a. Beroende variabel: De logaritmerade residualerna ($RES_3 * RES_3$)/(471,478/73)

b. Konstant, Den ostandardiserade regressionen

Tabell 7: Breusch-Pagantest av de logaritmerade residualerna

Samtidigt noterar vi en förändring i vår justerade determinationskoefficient, där $R^2 = 0,631$. Det nya värdet vi erhåller medför att vi kan förklara 63 % av variationen i uppsatsens beroende variabel. Den hypotes som vi formulerade om kommunens storlek som en förklarande variabel till antalet avvikelser från rekommendationers tilläggsupplysningskrav, tycks därför få stöd. Med det menar vi att HIT1 antas som statistiskt signifikant då slumpen agerar i sådan liten utsträckning. Vi har också i detta avsnitt noterat hur regressionsanalysen av hypotesen förändrades av den naturliga logaritmen.

Koefficient^a

	Ostandardiserade koefficienter		Standardiserad koefficient	t	Sig.
	B	Standardavvikelse	Beta		
<i>Konstant</i>	21,586	,915		23,594	,000
<i>Kommuninvånare</i>	-3,195	,287	-,797	-11,130	,000

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

Tabell 8: Regressionsanalys av logaritmerad kommunstorlek

Den naturliga logaritmens påverkan på den enkla regressionsanalysen kan avslutningsvis ses i *tabell 8* ovan. Vi är därför redo att röra oss vidare till nästkommande hypotes.

6.1.2 Yrkesrevisorerna (HIT3)

I referensramen formulerade vi en hypotes om att yrkesrevisorernas inflytande påverkade antalet avvikelser. Mer exakt löd hypotesen: en ökning av yrkesrevisorernas inflytande följs av en minskning av antalet notavvikelser. Denna ensidiga hypotes testades genom tillämpande av bivariat regressionsanalys. Den justerade determinationskoefficienten var här betydligt lägre än den vi såg i ovanstående avsnitt, med $R^2 = 0,121$. Följaktligen kunde den oberoende variabeln enbart förklara 12 % av variationen i uppsatsens beroende variabel.

Anova^a

	Kvadratsumma	Frihetsgrader	Varians	F	Sig
<i>Regression</i>	76,019	1	76,019	4,208	,044 ^b
<i>Residual</i>	1174,250	65	18,065		
<i>Total</i>	1250,269	66			

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

b = Konstant, yrkesrevisorers inflytande

Tabell 9: Output variansanalys yrkesrevisor

Vi noterar i den ovanstående *tabell 9* att mer varians hamnar i residualen, vilket medför att F-värdet – det vill säga kvoten mellan regression och residual - blir lägre. Samtidigt ser vi att F-värdet är statistiskt signifikant, eftersom p-värdet understiger 0,05 ((Djurfeldt et al 2011, s 318ff). Vi har därför lyckats fånga en statistiskt signifikant del av den genomsnittliga variationen i vår modell. Anledningen till att det totala antalet frihetsgrader är 66 istället för 72 som i hypotesen ovan har att göra med att denna regressionsanalys baseras på enkätsvaren. Det marginella bortfallet medför att vi inte har variabelvärden för samtliga kommuner som ingår i uppsatsen urval.

Koefficient^a

	Ostandardiserade koefficienter		Standardiserad koefficient	t	Sig.
	B	Standardavvikelse	Beta		
<i>Konstant</i>	15,758	1,953		8,067	,000
<i>Yrkesrevisor</i>	-,579	,282	-,247	-2,051	,022

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

Tabell 9: Output koefficient, antalet avvikelser och yrkesrevisorernas inflytande

Vi genomförde ett BP-test för att studera om det fanns närvaro av heteroskedasticitet i residualerna. Emellertid förkastade vi H1-hypotesen om dess närvaro, varvid homoskedasticitet föreligger. Vi har därför ingen anledning att logaritmera den oberoende variabeln. I den ovanstående *tabell 9* kan vi därför se att ju större inflytande yrkesrevisorerna har över årsredovisningen desto färre avvikelser observeras från rekommendationernas upplysningskrav. Likväl beskriver tabellen ovan att hypotesen HIT3 är statistiskt signifikant.

6.1.3 Studiens övriga hypoteser

Vår studie baserades som bekant på sex stycken hypoteser som formulerades i referensramen. Hitintills har vi redogjort för hypoteserna HIT1 och HIT3, som var statistiskt signifikanta. När vi bearbetade de resterande hypoteserna i programvaran SPSS fann vi att respektive bivariat regressionsanalys fångade större varians i residualerna. Dessutom var koefficienterna inte heller att anse som signifikanta då slumpen agerade i högre grad. Hypoteserna ekonomichefens inflytande (HPAT1) och kommunens interna redovisningstraditioner (HPAT2) innehöll inflytelserika enskilda observationer, varvid vi prövade att utesluta dessa. Emellertid resulterade inte denna åtgärd i någon väsentlig förändring av p-värdet.

Likväl logaritmerade vi de oberoende variablerna, vilket inte innebar någon större förändring. Följaktligen agerar slumpen i sådan omfattning att H1-hypoteserna måste förkastas. I förevarande kapitel återstår fortfarande behovet av att tillämpa multipel regressionsanalys (MRA) för att utröna om någon av dessa variabler kan tillföra ytterligare prediktion.

6.1.4 Multipel regressionsanalys

En av de mer kraftfulla metoderna i studier med kvantitativa variabler är multipel regressionsanalys. Vi noterade tidigare att kommunens storlek och yrkesrevisorerna kunde förklara delar av den variation som den beroende variabeln uppvisade. I MRA kan vi studera om fler oberoende variabler kan bidra till att förklara variationen i antalet avvikelser (Djurfeldt et al 2011, s 314ff). Genom att tillföra studiens resterande oberoende variabler (hypoteser) kan vi nå svar om variablerna kommunens storlek och yrkesrevisorer fortfarande är att anse som statistiskt signifikanta (ibid). Eftersom uppsatsens syfte delades upp i två deluppgifter, kan MRA bidra till att vi erhåller mer ingående information om vilka variabler som påverkar kommunernas val att avvika från redovisningsrekommendationer.

Anova^a

	Kvadratsumma	Frihetsgrader	Varians	F	Sig
<i>Regression</i>	569,333	6	94,889	8,361	,000 ^b
<i>Residual</i>	680,935	60	11,349		
<i>Total</i>	1250,269	66			

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

b = Konstant, kommuninvånare, antal kommunala bolag, yrkesrevisorerers inflytande, ekonomichefens inflytande, kommunens interna redovisningstradition och kommunstyrelsens inblandning.

Tabell 10: Variansanalys av studiens multipla regressionsanalys

I MRA bör vi möjligen först studera variansanalysen (Anova) för att få svar på om våra oberoende variabler fångar en statistiskt signifikant del av variansen. I *tabell 10* synliggörs att större del av variansen kan fångas av regressionen jämfört med residualerna. I tabellens femte kolumn noterar vi att F-värdet på 8,361 motsvarar ett p-värde som är mindre än 0,001. Därmed är sannolikheten för att resultatet skulle åstadkommas av slumpen mindre än 1 fall av 1000 (Djurfeldt et al 2011, s 318f).

Kärnan i regressionsanalys är att studera hur mycket av den beroende variabelns genomsnittliga variation/varians som kan föras tillbaka till de oberoende variablerna. Det innebär underförstått att residualen ges en betydelsefull roll för att synliggöra hur stor del av variansen som de oberoende variablerna inte kan förklara. Det är en av anledningarna till att vi inledningsvis i detta avsnitt presenterade variansanalysen i *tabell 10* (Djurfeldt et al 2011, s 355ff). Med variansens betydelsefulla roll för regressionen i åtanke, kan vi därefter redogöra för den multipla regressionens ekvation.

$$y = \beta_0 + \beta_1x_1 + \beta_2x_2 + \beta_3x_3 + \dots + \beta_nx_n + e$$

Formel 1: Multipel regression

Vid översyn av *formel 1* ovan, utgör β_0 regressionens konstant, som tillika är den punkt där regressionslinjen skär i y-axeln. B-koefficienterna $\beta_1 - \beta_n$ fastställer det inflytande respektive oberoende variabel kan tillskrivas i den totala regressionen. Följaktligen anger b-koefficienterna om respektive oberoende variabel har positiv eller negativ påverkan på uppsatsens beroende variabel. Variablerna $X_1 - X_n$ får därvid en förklarande roll i att ange den marginaleffekt respektive oberoende variabel har i regressionen. I ekvationen anger e residualen. I ekvationen beskriver residualen den totala varians som inte kan förklaras av de oberoende variablernas sammantagna marginaleffekter (ibid).

Koefficient^a

	Ostandardiserade koefficienter		Standardiserad koefficient	t	Sig.	Kollinearitet VIF
	B	Standardavvikelse	Beta			
<i>Konstant</i>	18,524	2,611		7,095	,000	
<i>Kommunens storlek</i>	-,044	,010	-,788	-4,315	,000	3,676
<i>Kommunala bolag</i>	,075	,068	,207	1,099	,138	3,899
<i>Yrkesrevisorers inflytande</i>	-,515	,233	-,219	-2,215	,015	1,080
<i>Ekonomichefens inflytande</i>	-,183	,275	-,065	-,668	,253	1,031
<i>Kommunens interna redovisningstradition</i>	,215	,198	-,105	-1,091	,140	,982
<i>Kommunstyrelsens inblandning</i>	,062	,184	,034	,336	,369	1,142

a = Beroende variabel: Antal avvikelser från rekommendationers upplysningskrav

Tabell 11: Koefficienter multipel regressionsanalys

I *tabell 11* ovan noterar vi att kommunens storlek och yrkesrevisorernas inflytande fortfarande är signifikanta. Likväl synliggör *tabell 11* att de resterande oberoende variablernas t-tester inte är signifikanta, varvid slumpen agerar.

Sett till hur vi formulerade hypoteserna i referensramen så innebar HIT2 (kommunala bolag) en negativ utveckling av antalet avvikelser, medan HPAT1 (ekonomichefens inflytande) angav en positiv utveckling. Även om dessa två variabler inte är signifikanta så får vi indikationer om ett tänkbart motsatt förhållande i *tabell 11*.

Den ovanstående tabellens sjunde kolumn anger om multikollinearitet föreligger mellan uppsatsens oberoende variabler. I MRA skall varje enskild oberoende variabel bidra till att förklara den beroende variabelns variation. Emellertid kan det förekomma att de oberoende variablerna som skall förklara variationen i Y, istället korrelerar inbördes. VIF-testet i kolumn sju, återger därför om sådan inbördes korrelation föreligger. Om det föreligger multikollinearitet blir det svårhanterligt att hålla isär den marginaleffekt som varje enskild oberoende variabel bidrar med (Djurfeldt och Barmark 2009, s 111ff). Djurfeldt och Barmark (2009) menar att rekommendationerna för när VIF-värdena är kritiska varierar i vetenskaplig litteratur (2009, s 114f). O'brien (2007) menar att VIF-värden på antingen 4 eller 10 är vanligt förekommande tumregler inom statistiken (2007, s 684ff).

För att exemplifiera detta kan vi använda oss av variabeln *kommunens storlek (HIT1)*, där vi noterar vi ett VIF-värde av 3,676. Detta värde indikerar att variansen är 3,676 gånger större än om variabeln, kommunens storlek, hade varit linjärt oberoende av de andra oberoende variablerna. Tumreglerna är därför svåra att applicera för att nå entydiga svar om multikollinearitet och bör istället ses mot bakgrund av urvalsfraktionen och determinationskoefficienten (O'brien 2007, s 684ff). Vi sluter oss därför till att tabellens två översta oberoende variabler korrelerar med en eller flera av våra andra oberoende variabler. Studiens oberoende variablers VIF-värden understiger emellertid tumregeln för toleransen av variansens inbördes inflytande. Därför bedömer vi inte att varje enskild oberoende variabels marginaleffekt påverkas på ett kritiskt sätt av multikollinearitet (ibid).

Vi kan därför nedan sammanfatta innebörden av koefficienterna i *tabell 11* ovan i nedanstående formel:

$$y = 18,524 - 0,044x_1 + 0,075x_2 - 0,515x_3 - 0,183x_4 + 0,215x_5 + 0,062x_6 + e$$

Formel 2: Studiens betakoefficienter

I formel 2 synliggörs det förhållande vi beskrev ovan, där marginaleffekterna från HIT2 och HPAT1 utvecklas i motsatt riktning från de ursprungligt formulerade hypoteserna. Samtidigt agerar slumpen i sådan stor utsträckning i hypoteserna HIT2 och HPAT2 att vi inte kan uttala oss om detta förhållande. Jämför vi de två signifikanta variablerna: kommunens storlek (HIT1) och yrkesrevisorernas inflytande (HIT3), märker vi att b-koefficienten i HIT1 stärks, medan HIT3 försvagas något. De båda b-koefficienterna utvecklas fortfarande negativt vilket överensstämmer med de formulerade hypoteserna.

I den multipla regressionsanalysen är den justerade determinationskoefficienten 0,40. Denna siffra innebär att de oberoende variablerna enbart kan förklara 40 % av den totala variationen i uppsatsens beroende variabeln.

Vi kan därför sluta oss till att det vid sidan av våra signifikanta hypoteser, bör existera andra variabler som bidrar till att förklara kommunernas val att avvika från rekommendationers tilläggsupplysningar. Denna bakgrund i kombination med studiens statistiska insamlingsmetod kan möjligen förklara det relativt låga justerade R^2 värdet. Två av de formulerade hypoteserna visade sig emellertid statistiskt signifikanta. I nästkommande kapitel följer därför redovisningselitens tolkning av varför sådana variabler påverkar den kommunala redovisningen.

7. Redovisningselitens tolkningar

I förevarande kapitel riktas fokus till att presentera de svar vi erhöll från de sex intervjuer som utfördes. Som vi nämnde i tillvägagångssättet utgjordes intervjuerna av två urvalsgrupper. En referensgrupp och en kontrollgrupp. I vardera grupp ingår en forskare, revisor och redovisningsekonom. Intervjumaterialet har baserats på vad de statistiska testerna i kapitel 6 gav svar om. Följaktligen kommer intervjupersonernas svar att ligga till grund för att besvara uppsatsens andra delsyfte, nämligen varför de variabler vi inte kan förkasta, påverkar kommuners redovisning.

7.1 Avsikt med uppsatsens intervjuförfarande

Vår förhoppning är att studiens samtalsintervjuer kan bidra till att komplettera teoribildning och sålunda mynna ut i grundliga förklaringar (Esaïsson et al 2012, s 251ff). Vi formulerade i *box 1* (se kapitel 4, s 23) en ordningsföljd i studien som sade att intervjuförfrandet skulle knytas till vad de statistiska testerna gav svar om. De svar som framkommer genom intervjuerna är därefter, i nästkommande kapitel, tänkta att återkopplas till studiens teorimodell.

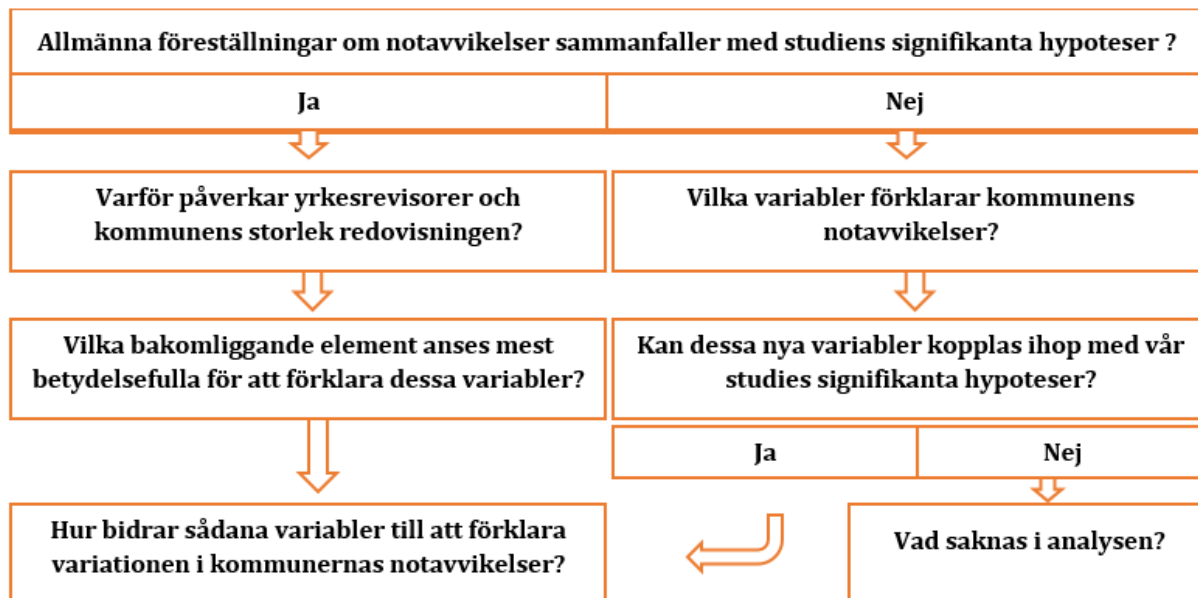
Ledmotivet för intervjuerna var att utröna varför två av studiens formulerade hypoteser tycks påverka kommunal redovisning och antalet notavvikelser. Riktmärket för intervjuerna är därför att finna bakomliggande förklaringar till hypotesernas inverkan på kommunal redovisning. Intervjugruppernas sammansättning - forskare, revisorer och redovisningsekonomer - bedöms kunna bidra till att skapa en helhetsbild av redovisningens normativa syfte och dess praktiska tillämpning. I likhet bedöms intervjupersonernas erfarenhet kunna resultera i uttömmande svar om hypotesernas förekomst och relevans inom kommunal redovisning. För att nå sådan kunskap, har vi valt att dela in intervjuerna i tre delar, vilket framgår av intervjuschemat i appendix 4. De tre delarna utgörs av: 1) intervjupersonernas allmänna uppfattningar om notavvikelser, 2) varför de två signifikanta hypoteserna påverkar redovisningens utformning och 3) varför studiens övriga hypoteser inte uppvisar mer relevans.

Innan resultaten från hypotestesterna presenterades för intervjupersonerna, ombads varje enskild intervjuperson ta ställning till varför kommuner avviker från att lämna obligatoriska notupplysningar. Framförallt syftade denna intervjudel till att utröna om det förelåg en diskrepans mellan intervjupersonernas spontana föreställningar och det utfall som studiens statistiska hypotestester uppvisat. Genom att uppmuntra respondenterna att framställa sina spontana föreställningar om tilläggsupplysningarnas relevans, avsåg vi att vidga träffbilden. Den mer översiktliga kunskapen som erhöles, tjänade två syften. Nämligen att underlätta och vidareutveckla följdfrågor, samt att förbättra underlaget för studiens analys och jämförelser. De båda efterföljande intervjumomenten motiveras och sammanfaller med uppsatsens andra delsyfte.

Studiens övriga fyra hypoteser visade att slumpen agerade i högre grad än vad vår statistiska beslutsregel godtog. Samtidigt var vi intresserade av att utreda om respondenterna ansåg att hypoteserna inverkade på kommunal redovisning, trots att vår modell inte lyckats fånga sådant mönster.

7.1.1 Struktur – empiri och analys

Studiens intervjuschema har utformats för att ringa in och bestämma vilket område som respondenterna avses förhålla sig inom. Emellertid har genomförandet av uppsatsens intervjuförfarande utmynnat i att omfattande information framkommit beträffande kommunal redovisning. I uppsatsens sammanhang har vi därför fordrats att lyfta ur sådan information som är linje med studiens syfte i egenskap att möjliggöra relevanta analyser. Vi har därför konstruerat en analysmodell i avsikt att avgränsa respondenternas svar till information som är relevant för studien. Nedanstående figur illustrerar denna analysmodell, liksom hur modellen påverkar bearbetningen av intervjuvaren inom problemområdets ramar.



Figur 6: Analysmodell tänkt att urmejsla svar för att hantera studiens andra delsyfte: varför studiens variabler påverkar kommunal redovisning

Utgångspunkten i analysmodellen är utfallet från studiens hypoteser, som i sin tur deduceras från uppsatsens referensram. Genom att uppsatsens analysmodell tillämpas konsekvent i behandlingen av respondenternas svar, möjliggörs jämförelser mellan referensgrupp och kontrollgrupp. Jämförelserna mellan intervjuförfarandets båda grupper syftar till att upptäcka diskrepanser, men också likheter i respondenternas resonemang (Esaïsson et al 2012, s 251ff).

Redovisningselitens svar om varför studiens signifikanta hypoteser har betydelse för variationen i notavvikelserna, kan visserligen inte generaliseras. Däremot kan liknande resonemang i de båda intervjugrupporna, liksom mellan professionerna, ge indikationer om varför studiens signifikanta hypoteser påverkar kommunal redovisning. Information som sedan kan kopplas samman med studiens institutionalia och teorimodell.

7.2 Allmänna föreställningar om notavvikelser

I ett tidigt skede av intervjun, innan vi framfört våra hypoteser och de resultat de statistiska testerna visat, ställde vi frågan om vad intervjupersonernas spontana föreställning var om varför kommuner avviker från RKR:s rekommendationers tilläggsupplysningar.

Samtliga intervjupersoner i referensgruppen delade uppfattningen att det var en resurs- och kompetensfråga. Synen om kompetensens betydelse sammanfaller med de statistiskt signifikanta hypoteserna HIT1 och HIT3 (se referensram, kapitel 3). Referensgruppen lyfte fram att varierande kompetens mellan kommunernas redovisningsenheter föranleder notavvikelser. Vidare påtalar redovisningsekonomen i referensgruppen att tid och resurser är betydelsefulla variabler till varför kommuner avviker från att lämna tilläggsupplysningarna. Genom att kommunerna förfogar över begränsade resurser, tvingas kommunerna att prioritera de redovisningsfrågor som är mest väsentliga. Därmed menar hen att utformningen av tilläggsupplysningar ibland får stå åt sidan. Hur mycket resurser som avsätts för att producera redovisningen kan skilja mellan kommuner enligt redovisningsekonomen.

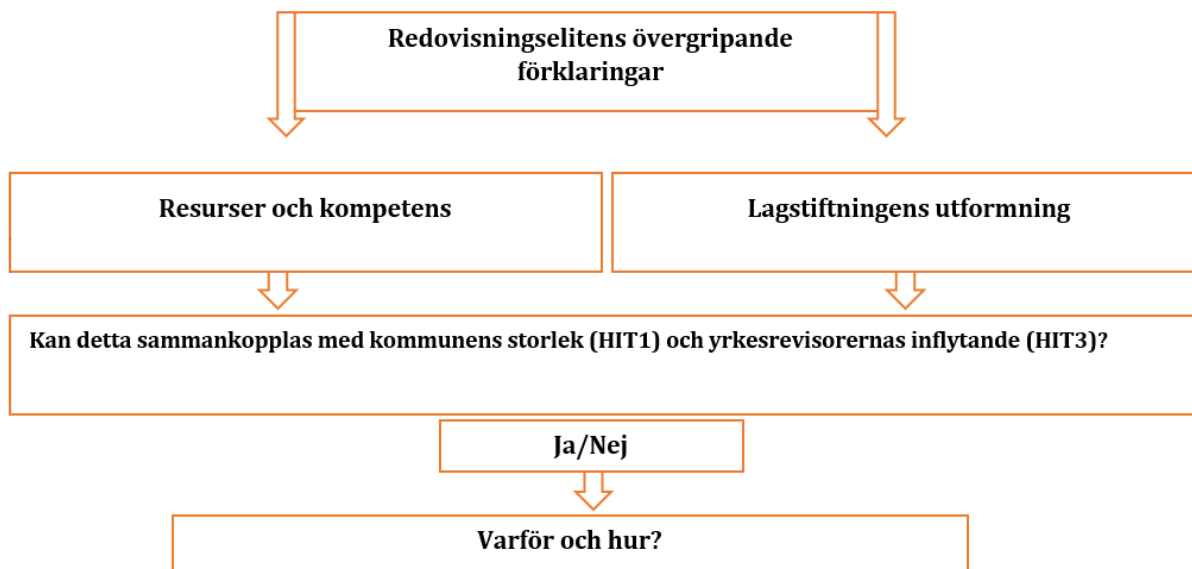
Till skillnad från redovisningsekonomen anser forskaren och revisorn i referensgruppen att avsaknaden av sanktioner gör det lättare för kommunerna att avvika från lagstiftning och rekommendationer. Utan hot om sanktioner vid avvikelse, kan kommunerna frånga att lämna obligatoriska tilläggsupplysningar utan påföljder. Likväl skulle kommuner som avviker från att förmedla obligatoriska tilläggsupplysningar också frånga lagstiftningens krav om att fullgöra redovisningen enligt god redovisningssed. På samma sätt bidrar notavvikelserna till att användarnas insyn och jämförbarhet om kommunernas redovisningsprinciper försämras i årsredovisningen. Följden blir därför att de kvalitativa egenskaperna – öppenhet och jämförbarhet – frångås (se *Institutionalia*, kapitel 2).

Kontrollgruppens spontana föreställning till att kommuner avviker från rekommendationers tilläggsupplysningar var liktydiga med referensgruppens. Likt redovisningsekonomen i referensgruppen framför redovisningsekonomen i kontrollgruppen att tid och kompetens är de främsta förklaringskomponenterna till att kommuner avviker från att förmedla obligatoriska tilläggsupplysningar. Revisorn i kontrollgruppen bekräftar också referensgruppens resonemang om att bristen av påföljder bidrar till att kommunerna avviker från upplysningskraven. Hen påpekar att om straffrättsliga påföljder förelåg för den kommunala redovisningen, skulle större fokus läggas på att utbilda och hitta rätt kompetens i kommunerna. I dagsläget menar hen att flertalet kommuner väljer att avstå från att delta på utbildningsdagar beträffande kommunal redovisning. Följaktligen försummar flera kommuner tillfället att tillgodogöra sig information om hur nya rekommendationer skall tolkas och tillämpas, liksom hur dess tilläggsupplysningar skall förmedlas. Information som möjligen resulterat i att öka medvetenheten bland kommunerna om hur tilläggsupplysningar utformas i enlighet med RKR:s anvisningar.

Forskaren i kontrollgruppen upplevde att den ökade detaljeringsgraden i anvisningarna delvis kan förklara varför kommunerna avviker från obligatoriska tilläggsupplysningar. Hen menar därigenom att kommunerna möjligen missförstår hur formkrav skall förmedlas i praktiken, genom den ökade detaljeringsgraden. Emellertid har revisorns svar i kontrollgruppen påvisat att kommunerna inte heller medverkar i sådana utbildningsdagar som kan tydliggöra eventuella oklarheter.

7.3 Återkoppling av allmänna föreställningar till signifikanta hypoteser

I föregående avsnitt lyfte redovisningseliten fram att de övergripande förklaringarna till notavvikelsena var: 1) den varierande kompetensen mellan kommuner och 2) andelen avsatta resurser i form av tid och personal till att producera redovisningen. En annan övergripande förklaringskomponent till notavvikelsena var frånvaron av sanktionsmöjligheter då kommunernas redovisning frångick normering och lagstiftning. I figuren nedan illustreras vår tankegång för hur förevarande analysavsnitt ämnar att koppla samman redovisningselitens övergripande förklaringar med hypoteserna HIT1 och HIT3.



Figur 7: Vidareutveckling av studiens analysmodell

7.3.1 Kommunens invånarstorlek påverkar notavvikelser (HIT1)

Intervjuschemats andra del inleddes genom att redovisningseliten ställdes inför frågan - varför större kommuner tenderar att ha färre antal notavvikelser i sina tilläggsupplysningar. Redovisningsekonomen i kontrollgruppen menar att större kommuner såsom Stockholm, Göteborg och Malmö omedvetet ges en tongivande roll för kommunal redovisning. Hen menar att det faller sig naturligt att de större kommunerna är mer framträdande i kommunal redovisning på grund av sin organisatoriska sammansättning. Kommunerna Stockholm, Göteborg och Malmö ställs enligt redovisningsekonomen inför redovisningsfrågor- och val, som påkallar lösningar där det ibland inte finns konkreta anvisningar. Redovisningsekonomen i referensgruppen tillägger att de större kommunerna oftare förmedlar följdriktiga notupplysningar av flera anledningar. Delvis påbjuder externa intressenter, såsom kreditinstitut- och ratingbolag, utförlig information i årsredovisningarna.

Det föranleder enligt redovisningsekonomen att betydelsen för tilläggsupplysningarnas noggrannhet växer i de större kommunerna. Hen befäster även de större kommunernas mer framhävda roll i redovisningen, genom att återkomma till dessa kommuners komplexa organisationer. Det tydliggörs genom att de större kommunernas organisation ofta inbegriper ett flertal olika bolag och verksamheter, vars redovisning skall sammanställas. Denna sammanställning bidrar delvis till att framhäva tilläggsupplysningarnas roll i de större kommunerna.

De mindre kommunerna kan möjligen ha färre verksamhetsområden och därigenom också färre typer av ekonomiska händelser att hantera. Nedskrivningar, eller avsättningar riktade åt kommunala bolag, kan därför uppträda mer sällan i de mindre kommunerna, varvid noternas utformning möjligen blir mer svårhanterliga. Redovisningsekonomens iakttagelse skulle därför sammanfalla med det index som presenterades i föregående kapitel.

Redovisningsekonomen i referensgruppen anser även att det är svårare för ekonomer utan erfarenhet att erhålla redovisningstjänster i större kommuner, medan mindre kommuner ofta tvingas välja personer med kortare erfarenhet. Hen menar därför att kompetensnivån kan vara lägre i mindre kommuner. Därvid noterar vi att kompetens återkommer som övergripande förklaringskomponent genom att mindre kommuner inte lyckas knyta samma kompetens till sig som större kommuner. Revisorn i referensgruppen tillstyrker att kvalificerad kompetens fokuseras till större kommuner. Vidare anser revisorn att större kommuner avsätter mer resurser för att producera redovisning. Därvid kan de större kommunerna dels attrahera mer kompetent personal, liksom omge organisationen med fler heltidsanställda redovisningsekonomer. Följaktligen ges de större kommunerna bättre förutsättningar att utforma tilläggsupplysningarna enligt anvisningar. Förutsättningar som revisorn i referensgruppen menar att mindre kommuner saknar.

Forskaren i referensgruppen instämmer i att det föreligger kompetensskillnader mellan stora och små kommuner som påverkar notavvikelserna. Samtidigt menar hen att förståelsen för förekomsten av kompetensskillnader mellan kommuner kräver ett bredare perspektiv som synliggör de kommunala organisationernas olika sammansättningar. Forskaren poängterar att större kommuner ofta har ett större behov av redovisningsinformation, än de mindre kommunerna, som ett led i att samordna verksamheterna. Det föranleder att större kommuner avsätter mer resurser i form av personal och tid för att samla in och sammanställa information. Verksamhetsområdena och bolagens olika affärsområden ger dessutom näring åt diskussioner rörande redovisningens institutionalia i sådana större kommuner. Diskussioner som bland annat framhäver redovisningens betydelse av relevans och öppenhet. Sammantaget bidrar möjligen denna redogörelse till att de större kommunerna förmedlar tilläggsupplysningar som bättre stämmer överens med RKR:s anvisningar.

Revisorn i referensgruppen lyfter fram RKR:s remissrundor som konkret exempel som synliggör kommunernas skilda kompetensnivåer inom kommunal redovisning. Medan de större kommunerna oftare lämnar remissyttranden till förändringar i rekommendationerna, lyser de mindre kommunernas yttranden ofta med sin frånvaro. De större kommunerna ges därför en betydelsefull roll att påverka, men också påverkas av den kommunala normgivningen.

Samtidigt understryker redovisningsekonomen att samtliga kommuner skall ta hänsyn till samma lagstiftning och rekommendationer och därför utforma tilläggsupplysningar i enlighet med sådan normgivning. Hen återknyter till den kvalitativa egenskapen relevans, genom att påtala att rekommendationernas anvisningar också avgränsar vilken typ av information som är att anse som relevant. Då kommuner avviker från rekommendationers anvisningar om tilläggsupplysningars utformning, frångås även den kvalitativa egenskapen om att förmedla relevant information (Artsberg 2011, s169ff).

Kompetens- och resursskillnaden mellan mindre- och större kommuner tycks därför sammanfalla med hypotesen H1. Det yttrar sig främst genom att större kommuner kan knyta mer omfattande kunskap och kompetens till sig, då de avsätter mer resurser åt att producera redovisningsinformation

7.3.2 Yrkesrevisorers inflytande påverkar notavvikelser (HIT3)

Vår andra hypotes som var statistiskt signifikant var att yrkesrevisorers inflytande påverkar följsamheten gentemot rekommendationers tilläggsupplysningar. Den inledande frågan till referensgruppen var om de uppfattade att yrkesrevisorerna har stark ställning i kommuner, och möjlighet att påverka redovisningen och årsredovisningens utformning. Revisorn i referensgruppen ansåg att det skiljer sig mellan kommuner. Hen ansåg att yrkesrevisorernas varierande inflytande förändrades av den inställning som kommunerna intog. Framförallt om kommunerna fann det av vikt att hörsamma yrkesrevisorernas anvisningar. Forskaren i referensgruppen utvecklade det revisorn påtalat genom att efterlikna vissa kommuner som mer öppna att föra en dialog med yrkesrevisorerna. Därigenom menade hen att dialogen ibland utmynnade i att skapa ökad tydlighet i redovisningen. Genom samtalen ges enskilda kommuner också råd om hur redovisningen skall utformas i enlighet med rekommendationerna och därigenom de obligatoriska tilläggsupplysningarna.

Revisorn i samma grupp menade att kompetensen hos den enskilde yrkesrevisorn troligen också var avgörande för inflytandet. Enligt detta resonemang skulle en yrkesrevisor med stor kunskapsbas och engagemang vinna högre tillit av den enskilda kommunen. Denna vunna tillit skulle eventuellt underlätta yrkesrevisorernas möjligheter att etablera meningsfulla dialoger med kommunen om dess tilläggsupplysningar. Redovisningsekonomen i referensgruppen ansåg att yrkesrevisorerna ofta har stort inflytande och därigenom ges möjlighet att påverka redovisningens utformning. Emellertid menade hen att utformningen av det kommunala revisorssystemet inte tvingar lekmannarevisorer att hörsamma de anvisningar som yrkesrevisorerna utfärdar. En effekt som redovisningsekonomen menar uppstår till följd av kommunallagens tändlösa utformning av just revisorssystemet. Som en konsekvens kan därför ansvarsfrihet ibland sägas beviljas för frikostigt.

Den efterföljande frågan till intervjupersonerna i referensgruppen var varför kommuner som i enkäten uppgav att yrkesrevisorn hade högt inflytande också tenderade att ha färre avvikelser. Forskaren i kontrollgruppen påpekade att yrkesrevisorer, trots lagstiftningens utformning, ändå fyller en betydelsefull roll som kontrollinstans, genom att granska kommunernas redovisning. Notavvikelseerna är enligt forskaren, ett konkret område som yrkesrevisorerna har inflytande att påverka. Granskningen utmynnade i att kommunerna ges möjlighet att korrigera de fel som gjorts och lära från tidigare misstag.

Revisorn i referensgruppen anser att många kommuner är genuint intresserade av att utveckla den egna redovisningen och därför tar till sig av de råd yrkesrevisorerna ger. Det är möjligtvis mot denna bakgrund som vi märker att kommuner som angav att yrkesrevisorerna har stort inflytande också har färre notavvikelser.

Redovisningsekonomen i kontrollgruppen ansåg att graden av inflytande revisorer har i kommuner beror hur på kompetent dess ekonomiavdelning är. Om kommunens ekonomiavdelning är väl insatt i kommunal redovisningspraxis kan också kommunen enklare urskilja vilka råd som resulterar i en godare och mer rättvisande redovisning. Hen ansåg även att yrkesrevisorer gavs större inflytande i de kommuner som har mindre kvalificerad personal på sina ekonomiavdelningar. Redovisningsekonomen upplevde att yrkesrevisorer generellt har större inflytande i mellanstora och mindre kommuner. Ekonomiavdelningarna i små och medelstora kommuner har färre anställda och måste hantera flera saker löpande vilket gör att de anställda inte hinner sätta sig in i detaljfrågor, såsom utformning av tilläggsupplysningar. Likväl kan den ständigt närvarande tidsbristen sägas ge upphov till mindre tid att hålla sig à jour med de skrifter och anvisningar RKR utfärdar. Därmed menar redovisningsekonomen att mindre kommuner är tacksamma för råd som kan underlätta arbetet med att korrigera fel i tilläggsupplysningarna. Revisorn i kontrollgruppen framförde att kommuner först måste bli varse om ett problem innan de kan förväntas förändra utformningen. Tankegången om att kommunerna inte alltid är medvetna om att de frånträder en rekommendation eller tilläggsupplysning belyser samtidigt vikten av yrkesrevisorer enligt revisorn. Därigenom kan yrkesrevisorn ibland närmast ges den vägledande rollen, istället för den granskande.

En anmärkningsvärd aspekt som forskaren i kontrollgruppen lyfte fram, var att yrkesrevisorernas arvoden är en betydande förklaringskomponent till hur många fel som presumtivt rapporteras. Hen underströk att ersättningarna som kommunerna avsatte för revision ofta var anmärkningsvärt låga och därför påverkade yrkesrevisorernas incitamentsstruktur. Kommunernas val att inte prioritera och avsätta tillräckligt stora resurser för revision föranleder enligt forskaren att yrkesrevisorernas noggrannhet i revisionen påverkas negativt.

Även i hypotesen HIT3, noterar vi att yrkesrevisorernas inflytande påverkar utformningen av kommunernas tilläggsupplysningar, genom att ge råd och anvisningar. Samtidigt tycks även redovisningselitens övergripande förklaringar om resurser, kompetens och lagstiftningens utformning sammanfalla med yrkesrevisorernas inflytande.

7.4 Komplement till studiens signifikanta hypoteser

Våra hypoteser som inte uppvisade någon statistisk signifikans i hypotestesterna i föregående kapitel framkom till vår förvåning frekvent i samtalen med redovisningseliten. Även om dessa hypoteser inte visade sig signifikanta, framförde flera intervjupersoner tankegångar kopplade till hypoteserna som förklaringskomponenter till notavvikelserna. Vi har därför valt att redogöra för dessa hypotesers inblandning i kommunal redovisning som ett komplement, snarare än som ett alternativ till hypoteserna HIT1 och HIT3.

7.4.1 Restvarians värd att notera i studiens förklaringsmodell

Revisorn i referensgruppen menar att den interna redovisningstraditionen (HPAT2) kan medföra att kommunerna blir stigberoende och ibland negligerar RKR:s rekommendationer. Framförallt menar hen att avsaknaden av sanktioner och påföljder skapar en föreställning kring de kommunala redovisningsreglerna som efterliknas med ett frivilligbaserat ramverk, där interna intressen ibland får företräde.

Redovisningsekonomen menar att denna bild för med sig en känsla av ambivalens för redovisningsprofessionen. En känsla som illustreras genom att kommunens redovisningsekonomer ömsom påverkas av interna aktörer i organisationen och ömsom förväntas implementera formella regler och anvisningar. Det kan därför uppstå målkonflikter som påverkar flertalet av redovisningens aspekter, däribland tilläggsupplysningarna. Genom att förstärka kopplingen mellan teori och praktik i den kommunala redovisningen, tror redovisningsekonomen att redovisningsprofessionen stärks gentemot övriga aktörer som verkar inom kommunen. Ekonomichefens inflytande (HPAT1) och intresse för kommunal redovisning är betydelsefull för att befästa professionens ställning internt inom organisationen enligt redovisningsekonomen. Hen nämner att ekonomichefen i kommunen ibland intar rollen som ekonomistyrare. En sådan ekonomichef har närmare till hands att låta budgeten styra på så vis att den ibland överträder redovisningen och de regler kopplade till disciplinen. Revisorn i kontrollgruppen anser att ekonomichefer med stort inflytande, som även värnar om den kommunala redovisningen, oftare verkar för att redovisningen överensstämmer med god redovisningssed. Precision i årsredovisningens tilläggsupplysningar i överensstämmelse med RKR:s anvisningar, kan därför ses som en aspekt i ledet att främja den goda redovisningsseden.

Forskarna och revisorerna i respektive grupper, poängterar samtidigt att kommunal redovisning utveckling har blivit mer formaliserad det senaste decenniet. Denna utveckling har medfört att kommunernas utrymme att avvika eller finna kreativa redovisningslösningar har minskat. Det inbegriper även att kommunernas årsredovisningar och dess tilläggsupplysningar har förbättrats. Samtidigt har även detaljeringsgraden i de formella reglerna ökat inom kommunal redovisning. Möjligtvis har det inneburit att kommunerna ibland har svårigheter att anpassa och ta till sig innehållet i nya rekommendationer. Tilläggsupplysningarna kan därför, enligt forskarna i de båda grupperna, ibland få stå åt sidan för att skapa tid för andra redovisningsfrågor.

8. Cirkeln sluts – studiens slutsatser och bidrag

Vad vet vi nu i slutrefrängen av förevarande studie om kommunala noter? För att besvara frågan bör vi först återgå till studiens övergripande fråga, nämligen om kommunerna är med på noterna. Observationerna från studiens beroende variabel – antal notavvikelser – har uppvisat stor variation mellan kommuner. Uppsatsstoffet knöts därför till att studera om yttre institutionella- och inre ekonomiska omständigheter, kunde härleda den variation som studiens variabel uppvisade. Yttre institutionella omständigheter i form av kommunens storlek och yrkesrevisorers inflytande kartlades som de variabler som bidrog till att förklara kommunernas notavvikelser. I likhet bidrar dessa två variabler till att besvara uppsatsens första delsyfte, nämligen att förklara vilka variabler som bidrar till kommuners val att avvika från redovisningsrekommendationer. De teoretiska förklaringarna till att kommunens storlek och yrkesrevisorers inflytande påverkar den kommunala redovisningen redogörs för nedan.

Teoretiska förklaringar till studiens resultat

Inom den institutionella teorin lyfte DiMaggio och Powell (1983) fram tre institutionella isomorfer som framhävde dessa hypotesers relevans. Vi valde att benämna dessa isomorfer för: Bindande-, imiterande- och normativ likformighet.

Övergången till en gemensam lagstiftning för kommunal redovisning, medförde omfattande institutionella förändringar för kommunerna. Framförallt försköts inflytandet från de enskilda kommunerna att utforma ramverken för den egna redovisningen till det formella organet RKR. Genom att utfärda rekommendationer konkretiserade RKR lagstiftarens formella intentioner med KRL. Samtidigt skapade rekommendationerna förutsättningar för gemensam uppföljning och utvärdering av normernas genomslag. Därigenom inleddes arbetet med att formalisera såväl kommunernas övergripande redovisning, som deras utformning av tilläggsupplysningar. Då kommunal redovisningslag ger RKR kompetens att definiera och främja god redovisningssed, skapas bindande likformighet. Därvid är avsteg från rekommendationer likväl avsteg från god redovisningssed, liksom lagstiftningens uttryckliga intentioner. Sådana formella institutioner skapar ett yttre tryck på kommunerna att förhålla sin redovisning inom normgivningens uppställda ramar. Riktmärket och argumenten för kommunernas följsamhet är därför att en bättre redovisning formas som sammanfaller med redovisningens kvalitativa egenskaper (institutionalia). Följsamheten till RKR:s rekommendationer leder även till att redovisningens normativa syfte uppfylls av kommunerna (*se institutionalia*, kapitel 2). Samtalen med redovisningseliten synliggjorde att notavvikelser resulterar i att betydelsefull redovisningsinformation inte förmedlas. Därigenom frångås den kvalitativa egenskapen om att relevant information skall tillgängliggöras i årsredovisningen.

Det formella institutionella trycket, som RKR:s normgivning är tänkt att skapa, har förvisso varierad verkan mellan kommuner. I våra hypotestester har vi bidragit till att synliggöra hur större kommuner i högre utsträckning tenderar att utforma sina årsredovisningars tilläggsupplysningar i enlighet med RKR:s anvisningar.

Redovisningseliten kompletterade denna bild genom att lyfta fram att omgivningen implicit förväntar mer ingående och noggrann redovisningsinformation från större kommuner. Mer ingående och noggrann redovisningsinformation som dessutom avspeglar rekommendationers anvisningar.

Dessa externa förväntningar skapar delvis föreställningar om att redovisningen i större kommuner är mer föredömlig, än de mindre kommunernas. Förväntningarna förstärks likväl av att normgivningsorganet premierar de större kommunernas redovisningslösningar, varvid institutionellt tryck uppstår. Omgivningens föreställningar om att de större kommunernas redovisning ses som *bäst-i-klassen*, klargör två institutionella aspekter. Dels att de större kommunerna prioriterar att fånga redovisningsinformationens relevans, genom att förmedla tilläggsupplysningar i enlighet med RKR:s anvisningar och dels att lovordade redovisningslösningar skapar utgångspunkter för andra kommuner att imitera. Enligt institutionell teori uppstår följaktligen likformighet i kommunernas sätt att redovisa, genom imitation. Det blir därför naturligt och samtidigt mindre resurskrävande att imitera kommuner vars årsredovisningar är att anse som förenliga med god redovisningssed. RKR:s formella informationsskrift som exemplifierar hur tilläggsupplysningar bör utformas, förenklar i likhet imitationen. Å andra sidan är det i realiteten svårt att applicera dessa teoretiska utgångspunkter på vår studies uppmätta variation av notavvikelser, eftersom spridningen visade sig omfattande. Om spridningen av antalet notavvikelser varit jämnare, skulle det möjligen ligga närmare till hands att instämma med den institutionella teorins förklaring om imitation.

Vi har i studien redogjort för att den formella normgivningen skapar institutionella ramar som kommunerna påbjuds att förhålla sig inom. Emellertid kan inte detta ramverk i form av lagstiftning eller rekommendationer styra hur omfattande resurser som avsätts för att framställa redovisningsinformation. Hypotesen (HIT1) har bidragit till att påvisa skillnader mellan hur kommuner förmedlar sina tilläggsupplysningar i årsredovisningarna. Större kommuner tenderar att uppvisa färre notavvikelser, liksom avsätta mer resurser åt redovisningen än mindre kommuner. Resursknappheten i de mindre kommunerna bidrar även till att sänka kompetensnivån i dessa kommuner. Resultatet blir i många fall bristfälliga årsredovisningar, vars tilläggsupplysningar inte lever upp till de krav som normgivningen formulerar. Samtidigt likriktas lagstiftningens och rekommendationernas formkrav till att omfatta alla kommuner, vilket synliggör betydelsen av resurser och kompetens. Den institutionella teorin har emellertid inte i kunnat bistå med förklaringar till varför kommunernas avsatta resurser för redovisning varierar. Vi tolkar emellertid att det kommunala revisionssystemet bidrar till att skapa skillnader mellan kommuners redovisningar. Genom samtalen med redovisningseliten framkom att kommuner avsätter blygsamma medel för den ekonomiska revisionen. I kombination med den tandlösa lekmannarevisionen fick det till följd att många årsredovisningar beviljades ansvarsfrihet för lättvindigt.

Vi har påvisat att yrkesrevisorerna har stort inflytande för hur tilläggsupplysningar utformas i enlighet med RKR:s anvisningar. Om kommunallagen omarbetades till att ge tydligare och starkare befogenheter åt yrkesrevisorerna skulle även följsamheten till lag och rekommendationer få en mer framhävd roll.

Därigenom skulle den kommunala redovisningens utformning och efterlevnad till dessa regler, mer tydligt sammanfalla med den institutionella teorins syn om hur normgivningen skapar bindande likformighet. Samtidigt har vi lyft fram att yrkesrevisorerna spelar en avgörande roll för att vägleda och medvetengöra kommunerna om hur tilläggsupplysningar bör utformas.

Den positiva redovisningsteorin deducerade inga hypoteser som var att anse som statistiskt signifikanta. Emellertid visade samtalen med redovisningseliten att teorin kunde komplettera den institutionella teorins förklaringar till kommunernas notavvikelser. Framförallt bidrog institutionell tröghet till att skapa spårbundenhet inom organisationen som minskade incitamenten att utveckla och främja redovisningen. Följden blev sålunda att kommunerna med flest notavvikelser förbisåg att tillsätta nödvändiga resurser till ekonomiavdelningarna för att förbättra redovisningens utformning. Likväl fick följdriktiga tilläggsupplysningar stå åt sidan.

Våra resultat från analysen av studiens datainsamling har fört oss till slutsatsen att avsaknaden av sanktionsmöjligheter delvis förklarar varför kommuner väljer att avvika från rekommendationer. De bristfälliga kommunala kontrollinstrumenten av redovisningen motiverar inte kommunerna att tillsätta mer resurser och kompetens åt redovisningens utformning. Följaktligen kan årsredovisningen frångå att lämna obligatoriska tilläggsupplysningar utan vidare följdverkningar. Följdfrågan blir därför om man kan anse att den kommunala årsredovisningen är tillförlitlig?

Svaret blir aningen tvetydligt. Det är nämligen viktigt att betona att den kommunala redovisningen inte varit lagreglerad lika länge som den privata sektorns. Det har medfört att kommuner under lång tid har kunnat utforma redovisningen efter egna interna riktlinjer. Denna frivilligbaserade karaktär på redovisning lever enligt vårt synsätt till viss del kvar, varför årsredovisningens tillförlitlighet kan variera. Samtidigt har redovisningseliten synliggjort att den kommunala redovisningen, liksom tilläggsupplysningarnas utformning har blivit mer formaliserad. Emellertid kan inte RKR:s rekommendationer påverka hur det kommunala revisionssystemet fungerar, ej heller vilka påföljder som väntar kommuner som väljer att avvika från att lämna följdriktiga notupplysningar.

Studien har i likhet visat hur olika kommuner har olika informationsbehov för att samordna sin verksamhet. Kombinationen av detta informationsbehov och yttre formella institutioners betydelse, föranleder att redovisningsval uppstår. Sådana redovisningsval avgör hur stora resurser som avsätts till utformning av redovisning. Resurserna påverkar i sin tur kommunernas kompetensnivå. Detta förhållande har vi illustrerat genom att lyfta fram hur större kommuner tenderar att avsätta mer resurser, ha högre kompetensnivå och även färre notavvikelser än mindre kommuner. Man kan därför säga att redovisningsvalen påverkar kommunernas följsamhet till rekommendationers anvisningar. Ökade sanktionsmöjligheter i KRL hade troligen påverkat kommunernas följsamhet till rekommendationer, liksom ökat incitamenten att förmedla följdriktiga tilläggsupplysningar. Redovisningen hade vidare blivit mer öppen och enhetlig om RKR:s ställning stärkts genom utökade befogenheter i KRL. Det är emellertid inte detsamma som att sätta likhetstecken med att RKR inte varit tongivande för att skapa enhetligare redovisning.

Hitintills har denna studie fokuserats till tilläggsupplysningar och framförallt notavvikelser. Ett fenomen vars betydelse och relevans inte är helt självklar. Kommunala organisationers redovisning bör i högre grad än den privata sektorns, genomsyras av öppenhet och relevans. Vi har i denna studie lyft fram att tilläggsupplysningarna bör användas för att främja öppenhet och transparens. Tydliga och följdriktiga noter kan därför synliggöra om kommunerna förvaltat ekonomiska medel ändamålsenligt och följdriktigen visa om kommunerna är med på noterna.

8.1 Förslag till fortsatt forskning

Samtalen med redovisningseliten genererade ett flertal förslag till fortsatt forskning inom kommunal redovisning, som vi fann dels intressanta men även viktiga. Det som framförallt var anmärkningsvärt från samtalen var att kommunerna inte valde att avsätta mer omfattande monetära resurser till revision. Frågan som följdriktigen uppstår kan därför konkretiseras av om nyttan att framställa rättvisande redovisning överstiger eventuella kostnader. Framtida studier hade kunnat utreda om omfattningsgraden av medel som budgeteras för revision också påverkar följsamheten till normgivningen.

Referenser

- Artsberg, Kristina, 2011: Redovisningsteori – *Policy och praxis*, upplaga 2:2. Liber AB, Malmö 2011
- Brorström, Björn och Donatella, Pierre 2009: Referensram för kommunal redovisning - *Principer, rekommendationer och särskilda redovisningskvaliteter*. KFi-rapport nummer 104, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2009.
- Brorström, Björn och Donatella, Pierre 2009b: Tre tankar om redovisning – Bekräftelse och förändringsbehov. KFi-rapport nummer 110, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2009
- Brorström, Björn, 1997: För den goda redovisningsseden. Studentlitteratur AB, Lund 1997.
- Brorström, Björn, Haglund, Anders & Solli, Rolf, 2005: Förvaltningsekonomi, upplaga 2. Studentlitteratur AB, Lund, 2005.
- Brorström, Björn, Donatella, Pierre & Petersson, Hans, 2007: Allt om kommuners årsredovisningar, upplaga 1. Studentlitteratur AB, Malmö 2007.
- Brorström, Björn, Haglund, Anders & Eriksson, Ola 2011: Kommunal redovisningslag – *beskrivning och tolkning*, upplaga 6. Studentlitteratur AB, Lund, 2011.
- Brorström, Björn och Siverbo, Sven, 2002: De fattiga och de rika: ett institutionellt perspektiv på kommuners ekonomiska utveckling. Studentlitteratur AB, Lund, 2002.)
- Carruthers, Bruce, G, 1995: Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, Accounting, Organizations and Society, volym 20, nummer 4, sida 313 – 328, 1995.
- Cregård, Anna och Solli, Rolf, 2008: Tango på toppen – *Om chefsomsättning*. KFi-rapport nummer 93, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2008.
- Collin, Sven-Olof Yrjö, Andersson, Annette, Tagesson, Torbjörn, Hansson, Karin & Cato, Joosefin, 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*, volym 20, nummer 2, sida 141-174. Mars 2009.
- DiMaggio, Paul, J och Powell, Walter, W, 1983: The iron cage revisited – institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American sociological Review*, volym 48, nummer 2, sida 147–160. April 1983.
- Donatella, Pierre, 2011: Den ofrivillige användaren – *Om kommunpolitiker och redovisningsinformation*. KFi-rapport nummer 111, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2011.
- Donatella, Pierre, 2009: Redovisning av det kommunala pensionsåtagandet – *En ekonomisk fråga?* KFi-rapport nummer 102, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2009.
-

- Djurfeldt, Göran, Larson, Rolf & Stjärnhagen, Ola, 2011. Statistisk verktygslåda 1 – *Samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*, upplaga 2. Studentlitteratur AB, Lund, 2011.
- Djurfeldt, Göran & Barmark, Mimmi 2009. Statistisk verktygslåda 2 – *Multivariat analys*. Studentlitteratur AB, Stockholm, 2009.
- Esaïsson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik och Wängnerud, Lena, 2012: *Metodpraktikan – konsten att studera samhälle, individ och marknad*, upplaga 4. Nordstedts Juridik, Stockholm, 2012.
- Fihn, Glenn, 1995: Förändring av kommunal redovisning under 1980-talet. KFi-rapport nummer 29, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 1995.
- Gift, Audrey, G: Visual Analogue Scales – Measurement of subjective phenomena. *Nursing research*, volym 38, nummer 5, sida. 286 – 287. September 1989
- Grönlund, Anders, Tagesson, Torbjörn och Öhman, Peter, 2005: Principbaserad redovisning, första upplagan. Studentlitteratur AB, Lund, 2005.
- Jönson, Sten, 1985: Eliten och normerna – *Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Doxa, Lund, 1985.
- Malmer, Stellan, 2003: Ett pris blir till: *om förklaringar till kommunala avgifter*. Santérus Förlag AB, Köpenhamn, 2003.
- Marton, Jan, 2013: Är principbaserad redovisning möjlig? Balans. *Tidskrift för Föreningen auktoriserade revisorer*. Nummer 9, sida 14, 2013.
- Meyer, John, W och Rowan, Brian, 1977: Institutionalized organizations: Formal structure as myths and ceremony. *American Journal of Sociology*, volym 83, Nummer 2, sida. 340 – 363. September 1977.
- Nilsson, Stellan, 2005: Redovisningens normer och normbildare – *En nationell och internationell översikt*, upplaga 3. Studentlitteratur AB, Lund, 2005.
- O'brien, Robert, 2007: A caution regarding rules of thumb for variance inflation factors. *Quality & Quantity*, volym 41, nummer 5, sida 673 – 690, oktober 2007.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed, 2004: *Accounting theory*, upplaga 5. Thomson, London 2004.
- Solli, Rolf, 2009: Viskande tjänstemän III – *En longitudinell studie av kommunala ekonomichefer*. KFi-rapport nummer 107, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2009.
- Solli, Rolf, 2004: Vem skall vi imitera nu då? Gothenburg Research Institute i Kommunal Ekonomi, nummer 4, sida 4, 2004.
- Silverbo, Sven, 2012: Benchmarking inom kommunsektorn – *Ekonomiska orsaker och effekter*. KFi-rapport, nummer 119, Kommunforskning i Västsverige Göteborg 2012.
-

Stalebrink, Odd, J, 2007: An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: *Evidence from Swedish municipalities*. Financial accountability & Management, volym 21, nummer 4, sida: 441-457. November 2007.

Tagesson, Torbjörn & Falkman, Pär, 2006: Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: compliance *with standards in Swedish municipal accounting*. Working paper series, Department of Business Studies, Högskolan Kristianstad volym 2006:2.

Tagesson, Torbjörn, 2007: Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? *A study of accounting in the Swedish water and sewage sector*. Utilities Policy, volym 15, nummer 4, sida. 248 – 260. December, 2007.

Författningar och förarbeten

SFS 1991:900: *Kommunallag*. Finansdepartementet, Stockholm.

SFS 1997:614: *Lag om kommunal redovisning*. Finansdepartementet, Stockholm.

Proposition 1990/91:117: *Om ny kommunallag*. Finansdepartementet, Stockholm

Elektroniska referenser

Internetreferens a)

Falkman, Pär, 2004: Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering. Ernst & Young, Rapport skriven på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning.

Elektronisk tillgänglig (2014-02-25): www.rkr.se/download.asp?52

Internetreferens b)

Rådet för kommunal redovisning, 2009: Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar. Rådet för Kommunal Redovisning.

Elektronisk tillgänglig (2014-02-25): www.rkr.se/download.asp?116

Internetreferens c)

Rådet för kommunal redovisning, 2013: Utformning av tilläggsupplysningar 2013 – *vägledning och exempel*. Uppdaterad utgåva; ersätter utgåva 2010. Rådet för kommunal redovisning.

Elektronisk tillgänglig (2014-02-12): www.rkr.se/download.asp?122

Internetreferens d)

Lista över Sveriges kommuner och kommunkoder. Sveriges kommuner och landsting (SKL)

Elektronisk tillgänglig (2014-02-15):

http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/fakta_om_kommuner/kommunkoder

Internetreferens e)

Befolkning och population. Statistiska centralbyråns årsbok 2013

Elektronisk tillgänglig (2014-02-15):

http://www.scb.se/statistik/_publikationer/OV0904_2013A01_BR_05_A01BR1301.pdf

Intervjupersoner – redovisningseliten

Anders Haglund: Partner och redovisningsspecialist, PWC. Ordförande för Rådet för kommunal redovisnings expertgrupp. Intervju utförd 2014-04-01

Elisabeth Eklund: Redovisningschef Malmö stad. Intervju utförd 2014-04-03

Hans Petersson: Koncernredovisningschef i Göteborgs stad. Intervju utförd 2014-03-31

Ola Eriksson: Kanslichef för på föreningen Sveriges kommunalekonomer (KEF). Intervju utförd 2014-04-04

Pierre Donatella: Bitr. föreståndare och forskare, Kommunforskning i Västsverige (KFi). Intervju utförd 2014-04-02

Torbjörn Tagesson: Professor i företagsekonomi, Linköpings Universitet. Ledamot i Rådet för kommunal redovisnings expertgrupp. Intervju utförd 2014-04-04

Appendix 1

Kommun	Antal avvikelser	RKR 10.1	RKR 15.1	RKR 19	RKR 20
<i>Lycksele</i>	13	5	0	1	7
<i>Uppsala</i>	4	2	1	0	1
<i>Jokkmokk</i>	13	6	3	1	3
<i>Nordmaling</i>	16	7	3	1	5
<i>Töreboda</i>	9	3	0	3	3
<i>Hallstahammar</i>	15	5	3	3	4
<i>Gällivare</i>	13	4	0	2	7
<i>Osby</i>	7	3	0	2	2
<i>Härnösand</i>	7	0	0	2	5
<i>Mellerud</i>	16	3	3	4	6
<i>Arvika</i>	11	0	3	2	6
<i>Nora</i>	14	4	3	2	5
<i>Burlöv</i>	12	3	0	4	5
<i>Haninge</i>	9	3	3	2	1
<i>Helsingborg</i>	5	3	0	2	0
<i>Kil</i>	17	7	3	0	7
<i>Munkedal</i>	13	4	3	3	3
<i>Ovanåker</i>	12	5	0	2	5
<i>Värmdö</i>	11	4	3	3	1
<i>Ockelbo</i>	15	6	0	2	7
<i>Kalmar</i>	8	4	0	2	2
<i>Överkalix</i>	18	6	3	4	5
<i>Lysekil</i>	13	6	3	3	1
<i>Säter</i>	17	5	3	3	6
<i>Sundbyberg</i>	14	3	3	2	6
<i>Ydre</i>	17	6	3	2	6
<i>Perstorp</i>	16	3	3	4	6
<i>Bromölla</i>	14	7	0	2	4
<i>Älvdalen</i>	15	4	3	2	6
<i>Sölvesborg</i>	15	4	3	3	5
<i>Söderköping</i>	13	4	3	2	4
<i>Kumla</i>	10	3	3	0	4
<i>Tierp</i>	16	6	0	4	6
<i>Klippan</i>	17	5	3	3	6
<i>Sävsjö</i>	16	5	3	3	5
<i>Ödeshög</i>	18	6	3	3	6
<i>Halmstad</i>	9	1	3	3	2
<i>Kävlinge</i>	13	5	0	2	6
<i>Nässjö</i>	10	4	0	3	3
<i>Degerfors</i>	11	6	3	2	0
<i>Härjedalen</i>	19	6	3	4	6
<i>Laxå</i>	14	5	3	3	3
<i>Storuman</i>	16	6	3	3	4
<i>Svalöv</i>	10	5	0	3	2
<i>Höör</i>	16	5	3	3	5

Referensförteckning

<i>Båstad</i>	14	6	3	3	2
<i>Tanum</i>	16	6	3	2	5
<i>Östersund</i>	10	2	3	3	2
<i>Borlänge</i>	8	3	0	2	3
<i>Örkelljunga</i>	15	3	3	3	6
<i>Nyköping</i>	9	3	3	0	3
<i>Strängnäs</i>	11	4	3	3	1
<i>Hässleholm</i>	9	3	3	2	1
<i>Luleå</i>	10	3	3	2	2
<i>Bollnäs</i>	10	2	3	3	2
<i>Tomelilla</i>	15	6	0	2	7
<i>Sigtuna</i>	9	2	3	2	2
<i>Hjo</i>	16	6	3	3	4
<i>Nordanstig</i>	19	5	3	5	6
<i>Krokom</i>	10	5	1	0	4
<i>Kungälv</i>	9	2	3	2	2
<i>Eksjö</i>	15	3	3	3	6
<i>Orust</i>	19	7	3	2	7
<i>Nacka</i>	4	2	0	2	0
<i>Ljungby</i>	10	2	3	2	3
<i>Malmö</i>	6	1	3	2	0
<i>Solna</i>	4	1	0	2	1
<i>Vänersborg</i>	5	2	0	1	2
<i>Göteborg</i>	2	0	0	0	2
<i>Botkyrka</i>	2	2	0	0	0
<i>Arjeplog</i>	15	5	3	2	5
<i>Kristianstad</i>	5	1	0	2	2
<i>Strömsund</i>	12	5	0	2	5

Appendix 2

Följebrev

Till: XXX

Göteborg XX april 2014

Datum för intervju: XXX

Masteruppsats: En studie om kommunala redovisningsval

Vi som skriver till dig heter Peter Rundblom och Oliver Bjerhem och skriver för närvarande vår avslutande masteruppsats på Förvaltningshögskolan (inriktning förvaltningsekonomi) vid Göteborgs Universitet. Det är mot denna bakgrund som vi vänder oss till dig i förhoppning om att få en djupare förståelse om det tema som uppsatsen behandlar. Utgångspunkten för vår uppsats grundar sig i att tentativt förklara varför kommuner avviker från RKR:s rekommendationer. Föreliggande dokument är tänkt att ge en presentation av det tema som vi vill få djupare förståelse för. Följaktligen är vår förhoppning att du efter presentationen kan medverka i vår uppsats som intervjuperson.

Uppsatsens andemening

Riktmärket för studien är vår uppfattning att formella regler och informella organisatoriska företeelser ömsesidigt bidrar till att skapa olika redovisningsval i kommuner. Mer konkret hur årsredovisningens sammanställning överensstämmer med de delar som RKR:s skrift om utformning av tilläggsupplysningar ger anvisningar om.

Studiens arbetsgång

Vi har valt ut två teorier (institutionell- och positiv redovisningsteori) från vilka vi format ett antal hypoteser. I anslutning har vi samlat in data från årsredovisningar och enkätutskick som avser att ligga till grund för ett antal statistiska analysmetoder. Intervjun är därför tänkt att baseras på de resultat som vi kan säkerställa från hypotestesterna. I studien har 73 slumpmässigt utvald kommunala årsredovisningar studerats för att uttyda den beroende variabeln: antal avvikelser från RKR:s skrift om utformning av tilläggsupplysningar. I likhet har ett enkätutskick adresserats till de utvalda kommunerna där vi mottagit en svarsfrekvens på strax över 90 %.

Er medverkan och teman av frågor

Genom er medverkan i denna uppsats är vår förhoppning att uppsatsens empiriska avsnitt förstärks liksom att våra slutsatser ges en annan bredd. I egenskap av din befattning och kunskap om kommunala redovisningar har vi valt att vända oss till dig för att diskutera följande:

Formella institutioners betydelse

Kommunens storlek och yrkesrevisorernas/sakkunniga revisorer har hitintills i de statistiska analyserna visat sig ha betydelse för antalet avvikelser från RKR:s rekommendationer. Vi vänder oss primärt till dig angående frågan om varför dessa variabler påverkar kommunal redovisning. Sakkunniga yrkesrevisorer och tillika kommunens befolkningens mängd tycks påverka antalet avvikelser. Kommuner med större befolkningens mängd som dessutom anger att yrkesrevisorerna har stort inflytande på årsredovisningen, tenderar likväl att ha färre observerade avvikelser.

Varför de andra hypoteserna inte kan anses som signifikanta?

I anslutning är vi även intresserade av att diskutera varför de övriga hypoteserna inte har större betydelse för antalet avvikelser. Dessa variabler är ekonomichefens och kommunstyrelsens inflytande, men även avvikande redovisningstraditioner i kommunen.

Appendix 3

Bedömningsmall

Rekommendation 20

Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Upplysningskrav

Kommunen ska lämna upplysningar om finansiella tillgångar och finansiella skulder i den utsträckning som är nödvändigt för att användaren av årsredovisningen ska kunna bedöma: a) betydelsen av finansiella tillgångar och finansiella skulder för kommunens resultat och finansiella ställning,

b) karaktären och omfattningen av risker härrörande från finansiella tillgångar och finansiella skulder som kommunen är exponerad för, samt

c) hur kommunen hanterar de risker som beskrivits i enlighet med punkten b) ovan.

Följande upplysningar ska dock minst lämnas:

a) En sammanfattande beskrivning av policy för hantering av för kommunen väsentliga risker förknippade med finansiella tillgångar och finansiella skulder, såsom exempelvis ränterisk, valutarisk, kreditrisk, etc.

b) Genomsnittlig upplåningsränta.

c) Genomsnittlig räntebindningstid.

d) En analys över upplåningens förfallostruktur.

e) Marknadsvärde för samtliga finansiella tillgångar som handlas på en aktiv marknad.

Upplysningarna ska även omfatta finansiella placeringar som innehas inom ramen för pensionsmedelsförvaltning. För sådana placeringar ska dock ytterligare upplysningar lämnas i enlighet med RKR 7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser.

f) Om en uppskrivning gjorts av en finansiell anläggningstillgång ska det enligt 6 kap. 6 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning i not lämnas upplysning om det uppskrivna beloppet.

g) I de fall kommunen innehar sammansatta instrument ska det bland redovisningsprinciperna lämnas upplysning om hur kommunen valt att redovisa dessa.

h) Om det gjorts en periodisering av emissionskostnader och andra transaktionskostnader i samband med upptagande av lån ska det bland redovisningsprinciperna lämnas upplysning om vilken princip som valts för periodisering.

Rekommendation 19

Nedskrivningar

Upplysningskrav

Om en nedskrivning eller återföring har gjorts efter prövning, ska följande upplysningar lämnas för varje tillgång:

a. Beloppet som påverkat resultatet under perioden.

b. Upplysning om slag av den tillgång som varit föremål för nedskrivning eller återföring.

c. De händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen.

d. Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.

e. Hur återvinningsvärdet fastställts.

Exempel

Nedskrivning av fastigheten Rådhuset har skett med 1 miljon kronor. Fastigheten är idag oanvänd och fullmäktige har beslutat att fastigheten ska försäljas. Nettoförsäljningsvärdet har efter en värdering av Mäklarbyrån AB bedömts understiga bokfört värde med en miljon kronor.

Rekommendation 15.1

Redovisning av lånekostnader

Upplyningskrav

Upplysning skall lämnas om

- a) huvudmetoden eller den alternativa metoden tillämpats,
- b) summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden, c) vilken ränta som använts för att beräkna värdet av de finansiella kostnader som inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde.

Exempel

Upplysningar om redovisningsprinciper

Alt 1 - huvudmetoden

I anskaffningsvärdet ingår inga lånekostnader.

Alt 2 - alternativmetoden

I anskaffningsvärdet för större investeringar som överstiger 1 mnkr och pågår under minst 6 månader ingår lånekostnader. Under 2013 har kommunens genomsnittliga ränta på lån använts 4,2 % (3,87 %). Under året har totalt räntor på 1 245 000 kr (750 000 kr) aktiverats.

Kommentar

Aktiverade ränteutgifter kan också med fördel läggas in som en särskild rad i noten för materiella tillgångar.

Rekommendation 10.1

Avsättningar och ansvarsförbindelser

Upplyningskrav

För varje avsättning ska upplysningar lämnas om följande:

- a) det redovisade värdet vid periodens början och slut,
- b) de avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar, c) belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen,
- d) utnyttjade belopp som har återförts under perioden,
- e) ökningen under perioden av nuvärdesberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas för varje avsättning:

- a) en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till,
- b) en indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.

Upplysningar skall lämnas om betydelsefulla antaganden som gjorts rörande framtida händelser som påverkat värderingen, c) beloppet av varje förväntad gottgörelse som har redovisats som tillgång.

För varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen skall, såvida inte sannolikheten för en reglering av en ansvarsförbindelse är ytterst liten, kommunen eller landstinget lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,

- a) en uppskattning av dess finansiella effekt,
 - b) en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för utbetalningar samt
 - c) möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.
-

Appendix 4

Intervjumall

Inledande frågor

- Vilken befattning har du?
- Hur många år har du haft din nuvarande befattning?
- Vad är din spontana föreställning till varför vissa kommuner väljer att avvika från RKR:s rekommendationers upplysningskrav?

Variabler med betydelse för antalet avvikelser

- Varför tror du att kommunens storlek har betydelse för antalet avvikelser?
- Vilken/vilka faktor(er) anser du har störst påverkan för att påverka redovisningen?
- Har du i ditt yrkesutövande märkt av sambandet mellan kommunstorlek och kvalitet på årsredovisning?

- Anser du att externa revisorer generellt sett har ett stort inflytande i kommuner och kan påverka redovisningen?
- Varför tror du att externa revisorer har större inflytande i vissa kommuner och mindre i andra?
- Varför tror Du att kommuner med stort inflytande från yrkesrevisorer/externa revisorer har färre avvikelser?

Hypoteser som inte var signifikanta

- Det var flera hypoteser vi inte kunde säkerställa. Bland annat var det inre faktorer i kommunens ekonomienheter som inte påverkade antalet avvikelser. Varför tror du att dessa inte hade någon påverkan på antalet avvikelser?
- Eller anser du att någon av hypoteserna har påverkar antalet avvikelser? Positiv påverkan på avvikelser?

1. Ekonomichefens inflytande
2. Kommunens redovisningstraditioner
3. Kommunstyrelsens inblandning

Appendix 5

Följebrev enkätutskick:

Till dig som arbetar som ekonomichef i kommunen

Kunskaperna är idag bristfärdiga om hur svensk kommunal redovisningspraxis bildas och vilken roll de enskilda kommunerna har för att forma denna praxis. Vi som skriver till dig, heter Peter Andersson och Oliver Bjerhem och skriver vår masteruppsats inom offentlig förvaltning på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs Universitet. Din medverkan i denna enkät kan bidra till att förbättra förståelsen för hur kommunal redovisningspraxis uppstår.

Tiden att besvara enkäten uppskattas ta mindre än fem minuter av din tid. Enkäten omfattar sju kortare frågor, som besvaras digitalt via din dator, surfplatta eller smarttelefon genom att klicka på den länk som står i slutet av detta meddelande.

Du och ett antal andra ekonomichefer har slumpmässigt valts ut för att besvara denna enkät. Ditt svar är betydelsefullt för vår studies kvalitet och vi hoppas att du kan besvara enkäten snarast, men senast innan 14/03/21.

Vi kommer i vår sammanställning av enkäten, behandla din medverkan konfidentiellt

Om du har några problem att besvara enkäten eller har synpunkter rörande frågorna som vår enkät omfattar, så är välkommen att vända dig till guspeteru@student.gu.se.

Trots att vi möjligen orsakar dig ett visst besvär med detta utskick, så hoppas vi ändå att du vill hjälpa oss i vårt avslutande examensarbete. Din medverkan skulle vara betydelsefull för såväl vår studie som för förståelsen om kommunal redovisningspraxis.

Tack på förhand för er medverkan!

Med vänliga hälsningar Peter Andersson och Oliver Bjerhem.

Göteborg, mars 2014
