

Artificiell styrning av resultat

Om ekonomi, politik och tjänstemän



Pierre Donatella

Artificiell styrning av resultat

Om ekonomi, politik och tjänstemän

Pierre Donatella

© Pierre Donatella och Bokförlaget BAS 2016

Allt mångfaldigande utan skriftligt tillstånd är förbjudet

ISBN: 978-91-7246-345-5

Bokförlaget BAS

Handelshögskolan

Box 610, 405 30 Göteborg

Hemsida: www.basforlag.se

Layout: Ineko AB

Omslagsbild: Henri Gylander

Tryckt i Sverige av Ineko AB, Kålleröd 2016

Abstract

Artificial earnings management

On economic, politics, and civil servants

The subject of this thesis is artificial earnings management in municipalities. Its occurrence is linked to the premise that politicians act in a political market and therefore have incentives to affect the picture of the municipality's finances presented to presumptive voters and other stakeholders. The regulation, including a balanced budget requirement, can also create incentives to engage in artificial earnings management. When surpluses or deficits are managed, resources are shifted between different accounting periods, which can help create scope for political action. Vote-maximizing politicians can exploit this scope to attract voters through promises of future reforms.

The occurrence of artificial earnings management in at least some municipalities and situations must, in light of political self-interest, be regarded as expected. But why artificial earnings management occurs in some municipalities but not in others, and why the extent of artificial earnings management varies is not as clear-cut. Earlier research either stops at pointing out individual cases and describing and problematizing the phenomenon, or at studying a very limited number of factors that may explain why the phenomenon occurs and varies in extent. In relation to the reforms in the field of municipal accounting, where Sweden and many other OECD countries have changed from cash-based accounting to accrual-based accounting in public sector, it is relevant to find out more about the artificial earnings management that occurs and thus add to the limited literature in the field. By finding out more about artificial earnings management that occurs when an accrual-based

accounting model is applied, it can create understanding of the phenomenon and how it can be handled in future accounting reforms and thus, for example, improve conditions for attaining the goals of the reforms, such as better decision input and political accountability.

A case study and a quantitative study were performed within the framework of this thesis to explain why artificial earnings management occurs and varies in extent. The studies show that economic factors are the primary explanation for why artificial earnings management *occurs* but the factors of politics and civil servants also have some explanatory power. With regard to the *extent* of artificial earnings management, the economic factors are the only studied factors that have any explanatory power.

Keywords: accrual accounting, artificial earnings management, big bath, income smoothing, public sector accounting

Förord

Det tog några år, men nu är boken klar! Att jag haft förmånen att få fördjupa mig i kommunal redovisning, och den under stundom väldigt kreativa rapporteringen, har jag flera organisationer och personer att tacka för. Allt började egentligen på Kommunforskning i Västsverige (KFi), där jag fick möjlighet att arbeta som forskningsassistent i några projekt första sommaren efter examen. Ganska omgående insåg jag att det här var något för mig: jag ville vara kvar i den akademiska världen och det blev då naturligt att gå vidare med forskarutbildning. Att det initialt fanns ekonomiska förutsättningar har jag KFi att tacka för. Jag vill även rikta ett tack till det Nationella Kommunforskningsprogrammet som bidragit med viss finansiering och Förvaltningshögskolan som bidragit med nedsättning av tjänst efter att jag blev anställd som adjunkt. Nedsättningen har varit betydelsefull under slutfasen av avhandlingsarbetet.

Jag vill också rikta ett stort tack till mina handledare. Rolf Solli, som varit huvudhandledare, var med långt innan forskarutbildningen inleddes. Först träffade jag honom i egenskap av student och senare som forskningsassistent i projekt på KFi. Under den här tiden har Rolf lanserat en mängd olika principer för navigering i den akademiska världen. Att skriva 800 ord varje dag (en av principerna) har jag inte lyckats med, men att skriva på avhandlingen varje dag har jag i alla fall gjort under perioder. Det bekymmerslösa förhållningssättet har också varit bra att ha med sig under avhandlingstiden (bygger på principen att allting alltid löser sig till slut).

Torbjörn Tagesson anslöt till handledarkommittén efter att han hade opponerat på min licentiatuppsats. Som biträdande handledare har Torbjörn haft stor betydelse. Han är alltid positiv och lösningsorienterad. Det har därför varit kul och stimulerande att lansera nya idéer – både till min avhandling och studier som vi kan

genomföra i framtiden. Det var också Torbjörn som på allvar fick mig att komma igång med statistiken. Tack för det!

Ytterligare ett tag in i avhandlingsarbetet anslöt Jan Marton till handledarkommittén, som då blev komplett. Jan har en fantastisk förmåga att läsa texter och hitta saker som måste åtgärdas. Det har också varit väldigt nyttigt med en person som läst mina texter med andra ögon än kommunala. Sammantaget har Rolf, Torbjörn och Jan utgjort en väldigt bra handledarkommitté. Det har höjt texterna, men framförallt förbättrat mina kunskaper. Tack allihop!

Under större delen av avhandlingsarbetet satt jag på KFi. Där har jag delat korridor och/eller genomfört projekt med Johan Berlin, Björn Brorström, Gustaf Kastberg, Viveka Nilsson, Hans Petersson, Sofia Rasmusson och Sven Siverbo. Vill rikta ett särskilt tack till dessa personer för alltifrån diskussioner om forskning till trevligt lunchsällskap. Vill även tacka övriga i KFi-kollegiet som jag inte haft samma täta kontakt med och kollegiet på Förvaltningshögskolan, där jag satt under slutet av avhandlingsarbetet.

Under kurserna och seminarierna, som genomförts inom ramen för forskarutbildningen, har Olov Olson haft anledning att kommentera mina texter vid återkommande tillfällen. Vill tacka för denna input. Vill även tacka Emmeli Runesson för råd och tips när det gäller statistiken. På det interna slutseminariet var Gert Paulsson opponent. Tack för att du lyfte fram ett antal brister på ett konstruktivt sätt (även om jag måste medge att det var svårt att överge begreppet kommunal bokslutspolitik). Tack även till övriga som deltog på seminariet och lämnade värdefulla synpunkter. Vill också rikta ett tack till Viveka Nilsson för hjälp med korrekturläsning.

Avslutningsvis vill jag tacka min mamma, pappa och bror samt övrig familj och vänner som med jämna mellanrum frågat hur det går med avhandlingen. Det är alltid kul när personerna i ens närhet visar intresse för det som man gör och själv tycker är väldigt spännande. Det allra största tacket går till Sara och Alicia. Alltid glada, alltid positiva! Tack för att ni finns.

Göteborg, april 2016

Pierre Donatella

Innehåll

DEL I

INLEDNING, TEORI OCH METOD	11
1. Inledning.....	13
Incitament till att styra resultat.....	13
Nya förutsättningar, gamla problem	15
Kort om en lång redovisningshistoria.....	16
Det kommunala kontrollsystemet	17
Intern hantering av extern redovisning.....	18
Begränsade sanktionsmöjligheter.....	20
Syfte och avgränsningar	21
Disposition.....	23
2. Teoretisk referensram.....	25
Artificiell styrning av resultat – ett kontraktsperspektiv	25
Redovisningens uppgift.....	26
Informations- och transaktionskostnader.....	26
Politiska marknader – kontrakt och legala krav	27
Tillsyn på politiska marknader.....	29
Artificiell styrning av resultat – en definition	32
Uppskattningar och bedömningar – inom och utanför god redovisningssed.....	33
Försiktiga, neutrala och aggressiva periodiseringar	34
Rapporteringsstrategier	36
Resultatutjämnning.....	38
Reningsbad.....	39

Felklassificeringar i resultaträkningen	40
Ekonomi, politik och tjänstemän.....	42
3. Kort om metoden	45
Val av metod – några reflektioner	45
Avhandlingens upplägg	45
Förstudie	46
Fallstudie och kvantitativ studie.....	47
DEL II	
FALLSTUDIE.....	49
Del II – Fallstudie	51
4. Tillvägagångssätt.....	53
Val av fall	53
Dokumentstudie och intervjuer.....	54
5. Resultatutjämförande	57
Öststad	57
Stora realisationsvinster och stora avsättningar	57
Resultatutjämförande i efterhand	59
Väststad	61
Avsättningar och felklassificeringar	61
Resultatutjämförande – efter hand och i efterhand	64
6. Reningsbad	69
Sydstad.....	69
Kortsiktig problemlösning – kostnader senareläggs	69
En ny politisk ledning tillträder och agerar	70
Reningsbadet.....	72
Ett förändrat förhållningssätt	74
Nordstad	75
Problemen skjuts fram	76
Reningsbadet – en form av åtgärd.....	77
Stora underskott och synnerliga skäl.....	78
Agerandet fortsätter – fler problem skjuts fram.....	79
7. Analys.....	81

Utjämning av stora överskott.....	81
Hur utjämningen går till	81
Kritik mot stora överskott	82
Balanskravet och inlåsnig.....	83
Utjämning av underskott och därefter reningsbad	84
De utlösande faktorerna.....	84
Kostnader koncentreras	85
Ett kravlöst krav.....	86
Jämförelse av rapporteringsstrategierna.....	86
Ekonomi, politik, tjänstemän och struktur	88
DEL III	
KVANTITATIV STUDIE	89
Del III – Kvantitativ studie.....	91
8. Hypoteser	93
Ekonomi	93
Politik	98
Tjänstemän	102
Struktur	103
Sammanställning av hypoteser	107
9. Metod kvantitativ studie	109
Beroende variabel.....	109
Tidigare studier	109
Val av forskningsdesign och år	110
Fallstudien – vägledande för valet av periodiseringar	110
Specifika periodiseringar.....	112
Boksluten 2011-2013.....	118
Oberoende variabler.....	119
Kontrollvariabel.....	123
Sammanställning variabler.....	123
10. Förekomsten av styrning	125
Deskriptiv statistik.....	125
Bivariata korrelationer	128

Regressionsresultat.....	130
Robusthetstest.....	136
Sammanfattning och diskussion av resultaten.....	140
11. Graden av styrning.....	145
Deskriptiv statistik.....	145
Bivariata korrelationer.....	147
Regressionsresultat.....	149
Robusthetstest.....	153
Sammanfattning och diskussion av resultaten.....	156
DEL IV	
SLUTSATSER	159
Del IV – Slutsatser.....	161
12. Slutsatser	163
Ekonomi – den viktigaste förklaringen.....	163
Resultatutjämnning.....	163
Reningsbad och reservering i RUR.....	164
Politik och tjänstemän – andra förklaringar	165
Ökade incitament, oförändrad tillsyn.....	167
Teorins förklaringsvärde	168
Inkonsekvent reglering – påverkar det?	170
Potentiella åtgärder – några reflektioner	172
Fortsatt forskning	173
English Summary	175
Referenser	183
Bilaga 1. Den ekonomiska förvaltningen	195
God ekonomisk hushållning.....	195
Balanskravet.....	196
Resultatutjämningsreserver.....	197
Bilaga 2. Kontroll av samband.....	198

DEL I

INLEDNING, TEORI OCH METOD

1. Inledning

”Idag i Öststadsnytt så presenterade vi resultatet. Det är 95 miljoner (...). Men det underliggande överskottet, den som kan analysera det här, vilket man i nuläget inte skall springa till pressen med, det är 270 miljoner. Men då har vi gjort ett antal avsättningar, riggat lite för framtiden med pensionsskulden (...) skuldfört ett antal åtaganden som ligger på gränsen till om man skall göra det, passat på.”

Intervjuad ekonomichef

Företeelsen som ekonomichefen beskriver brukar i den kommunala praktiken kallas kreativ redovisning eller kommunal bokslutspolitik. I föreliggande avhandling används benämningen *artificiell styrning av resultat* (från engelskans artificial earnings management). Det är ett begrepp som är laddat med en viss betydelse. Så här inledningsvis kan begreppet förstås som att de rapporterade resultaten styrs på olika sätt i samband med att den finansiella rapporteringen upprättas. Framförallt handlar det om att denna process alltid innehåller inslag av uppskattningar och bedömningar vilka kan användas för att antingen låna resurser från kommande redovisningsperioder (senarelägga kostnader och/eller tidigarelägga intäkter) eller spara resurser till kommande redovisningsperioder (tidigarelägga kostnader och/eller senarelägga intäkter). Vad som är speciellt med kommunsektorn, jämfört med andra sektorer, är att en rad olika förhållanden medfört att även avvikelser från lag och normering förekommer för att påverka resultaten. Med anledning av det har begreppet artificiell styrning av resultat vidgats till att även omfatta uppskattningar och bedömningar utanför lag och normering.

Incitament till att styra resultat

I litteraturen om artificiell styrning av resultat tas utgångspunkten ofta i väljarnas potentiella reaktioner, och att det i relation till detta finns incitament för det politiska styret att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi. Då kommunerna inte hämtar sina intäkter från en marknad, utan intäkterna är kopplade till politiskt beslutsfattande om bland annat skattesatsen, kan ett stort överskott leda till att det politiska styret kritiseras för överuttag av skatt eller att den kommunala servicen varit av för låg kvalitet i relation till resursinsatsen (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007;

Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Ett underskott kan å andra sidan leda till kritik för en oansvarig ekonomisk politik (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007). Dessutom kan underskott ses som en indikation på att uttaget av skatter behöver öka i framtiden och/eller att servicekvaliteten behöver sänkas, vilket är signaler som det politiska styret inte kan förväntas sända till presumtiva väljare (Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Av dessa skäl, argumenteras det i litteraturen om artificiell styrning av resultat i kommuner, förväntas det politiska styret sträva efter att undvika underskott och alltför stora överskott (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010).

Regleringen av kommunernas ekonomiska förvaltning kan också skapa incitament till artificiell styrning av resultat. Utgångspunkten för regleringen är den så kallade *generationsprincipen*. I svensk kommunredovisningslitteratur omnämndes principen redan på ett tidigt stadium som ett "rättesnöre" för den ekonomiska förvaltningen (SOU 1952:14) och internationellt omtalades principen som en "gyl-lene regel" (Phelps, 1961). Principen, vilken är att betrakta som ett teoretiskt ideal, innebär att varje generation skall bära kostnaderna för den service som erhålls (Robinson, 2001; Donatella, 2010). I ett sådant system blir redovisningens uppgift alltså att fördela resurser i form av service mellan olika generationer av skattebetalare (Robinson, 1998; Chan, 2003). För att staten skall kunna styra kommunernas ekonomi finns ett samspel mellan tillämpad redovisningsmodell och regleringen av kommunernas ekonomiska förvaltning (Donatella, 2010). Dagens redovisningsmodell innebär att lag och normering klargör hur intäkter och kostnader skall redovisas medan regleringen av den ekonomiska förvaltningen fastställer vilka krav som ställs på ekonomin. Det finns en allmänt hållen bestämmelse om att kommuner skall ha en god ekonomisk hushållning (KL 8:1). Dessutom finns ett krav på ekonomisk balans (KL 8:4) vilket utgör den undre gränsen för vilket resultat som är tillåtet att budgetera och redovisa¹. Regleringen har sammantaget skapat en ekonomisk ram som kommunpolitikerna har att agera inom. När de rapporterade resultaten styrs påverkas inte endast bilden som visas upp av kommunens ekonomi, utan när resurser förflyttas mellan olika redovisningsperioder påverkas förutsättningarna för att i framtiden uppnå balanskravet (Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008). Dessutom kan agerandet påverka det politiska styrets handlingsutrymme (jämför Brorström, 1997; Carpenter och Feroz, 2001). När resurser lånas från kommande redovisningsperioder, genom att senarelägga kostnader och/eller tidigarelägga intäkter, ökar handlingsutrymmet vid den aktuella tidpunkten och när resurser sparas

1 Se bilaga 1 för en beskrivning av det regelverk som finns för kommunernas ekonomiska förvaltning.

till kommande redovisningsperioder, genom att tidigarelägga kostnader och/eller senarelägga intäkter, ökar det framtida handlingsutrymmet.

Nya förutsättningar, gamla problem

Från 1980-talets mitt och framåt har stora redovisningsreformer ägt rum både i Sverige (Brorström, 1997; Olson och Sahlin-Anderson, 1998) och en rad andra OECD-länder (Olson med flera, 1998a; Lüder och Jones, 2003; Pina med flera, 2009; Brusca med flera, 2015). Istället för en sektorsspecifik redovisningsmodell som baseras på kassamässiga grunder, där kommunernas ekonomi ofta delats upp i olika fonder, har en i grunden sektorsneutral redovisningsmodell introducerats. Den baseras på bokföringsmässiga grunder och de finansiella rapporterna resultaträkning, kassaflödesrapport och balansräkning².

Oavsett redovisningsmodell kommer den finansiella rapporteringen alltid innehålla inslag av uppskattningar och bedömningar som medför att resultaten kan styras. Artificiell styrning av resultat förekom långt innan den kommunala redovisningen reformerades och bokföringsmässiga grunder introducerades – det är ett gammalt problem. Kombinationen av en kassamässig redovisning, olika fonder och frånvaron av en sammanställd redovisning medförde att det fanns svårigheter att överblicka resultatet och ställningen för hela redovisningsenheten (Anthony, 1980; Brorström och Olson, 1985; Olson och Sahlin-Anderson, 1998). Det lämnade utrymme för att förflytta medel mellan olika fonder och/eller anpassa in- och utbetalningar för att styra resultaten som rapporterades (Anthony, 1985). Det kanske mest kända exemplet från denna tid kommer från New York stad. Där utnyttjades dessa möjligheter och bilden av en stabil ekonomi kunde visas upp. När det sedan uppdagades vad som skett visade sig att staden var i ekonomisk kris (Herzlinger och Sherman, 1980; Anthony, 1985).

När redovisningen baseras på bokföringsmässiga grunder uppkommer utrymme för uppskattningar och bedömningar till följd av att reglering aldrig kan ange hur alla ekonomiska händelser skall klassificeras och periodiseras. Att detta

2 Redovisning som baseras på kassamässiga grunder respektive bokföringsmässiga grunder utgör i renodlad form varsin ände på en skala för vilka metoder som kan användas för att avgöra när ekonomiska händelser skall tas upp i den finansiella rapporteringen. I en renodlad kassamässig metod utgår resultatredovisningen från när likvida medel erhålls och betalas, och skillnaden däremellan utgör resultatet för en redovisningsperiod. Den bokföringsmässiga metoden utgår istället från när resurser erhålls och förbrukas. För att göra det periodiseras inkomster och utgifter så att de kan redovisas som intäkter (erhållna resurser) respektive kostnader (förbrukade resurser) för redovisningsperioden som de tillhör. Resultatet skall därigenom spegla skillnaden mellan erhållna och förbrukade resurser för en given redovisningsperiod.

utrymme ibland används av kommuner för att styra resultat bekräftas av empiriska studier i Sverige (Stalebrink, 2007), Finland (Vinnari och Näsi, 2008) och Australien (Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Liknande forskningsresultat har också framkommit vid studier av andra icke vinstsyftande organisationer i Storbritannien (Leone och Van Horn, 2005; Ballantine med flera, 2007; Pina med flera, 2012) och USA (Trussel, 2003; Jones och Roberts, 2006; Krishnan med flera, 2006; Eldenburg med flera, 2011). Iakttagelserna är inte överraskande. Från akademiskt håll varnades det redan tidigt för att de omfattande inslagen av uppskattningar och bedömningar, som följer med redovisning på bokföringsmässiga grunder, är problematisk i politiska organisationer (se till exempel Brorström, 1998; Guthrie, 1998; Olson med flera, 1998b). Dessutom är kontrollsystemen i kommuner inte nödvändigtvis anpassade till en sådan redovisning (Pilcher, 2014) vilket kan bidra till att öka utrymmet som finns för artificiell styrning av resultat. I det följande beskrivs och problematiseras förhållandena i den svenska kommunsektorn. Först behandlas redovisningsregelningens utveckling och utformning, och därefter kommenteras kontrollen av kommunernas finansiella rapportering.

Kort om en lång redovisningshistoria

En historisk tillbakablick visar att den finansiella redovisningen var sparsamt reglerad från att de första kommunförordningarna upprättades 1862 till långt in på 1990-talet. Istället för tvingande lagstiftning hanterades utformningen av den finansiella rapporteringen huvudsakligen inom kommunsektorn genom så kallade normalreglementen (Bergevärn och Olson, 1987; Fihn, 2005). Detta sätt att reglera redovisningen medförde att den enskilda kommunen hade möjlighet att pröva och experimentera med olika redovisningsmodeller (Olson och Sahlin-Andersson, 1998) vilket fick till följd att förändringarna av den finansiella redovisningen ägde rum i praxis och i efterhand bekräftades genom lagstiftning (Brorström, 1997). Det var först 1998 som denna ordning bröts, då lagen om kommunal redovisning (1997:614) trädde i kraft. Sedan dess har regleringen av den kommunala redovisningen successivt ökat i omfattning och detaljeringsgrad (Brorström med flera, 2014b).

Den kommunala redovisningslagen är en ramlag som hänvisar till god redovisningssed och som i huvudsak bygger på bokföringsmässiga grunder. Rådet för kommunal redovisning (RKR) är det organ som för närvarande har i uppgift att utveckla och tolka vad som utgör en sådan sed. Vad gäller bokföringsmässiga grunder

har metoden gällt i praxis sedan mitten av 1980-talet när normalreglementet KF/LF-86 introducerades och i kommunallagen sedan 1992 (Brorström, 2007) så förhållningssättet var sedan länge etablerat när redovisningslagen trädde i kraft.

Vidare skall nämnas att tillämpningen av metoden skiljer sig åt mellan olika länder. Komparativa studier visar att den bokföringsmässiga hanteringen är mer långtgående i svensk kommunredovisning än i många av de andra länderna i den Europeiska unionen (EU) som tillämpar metoden (Pina med flera, 2009). För att skilja redovisningsmodellerna åt brukar man tala om modifierade respektive fullständiga bokföringsmässiga grunder (se till exempel Jones och Pendlebury, 2000; Brusca med flera, 2015). En annan uppdelning görs av Chan (2003) som skiljer på redovisning enligt bokföringsmässiga grunder som är mild, medel, stark och radikal. För att ansluta till denna begreppsanvändning så baseras kommunsektorns redovisning i huvudsak på fullständiga eller starka bokföringsmässiga grunder.³ Det innebär fler poster i balansräkningen och av det följer ökade inslag av uppskattningar och bedömningar.

Det kommunala kontrollsystemet

För att förstå kontrollsystemet, och de brister som finns, är det viktigt att vara bekant med några grundläggande sakförhållanden. Till att börja med innebär den kommunaldemokratiska modellen att kommunfullmäktige utgör den beslutande församlingen där övergripande mål, riktlinjer och budgetramar fastställs för verksamheten medan kommunstyrelsen utgör arbetsorganet. Relationen mellan de två organen och deras uppgifter avspeglas också i upprättandet och hanteringen av kommunernas externa redovisning: det är kommunstyrelsen som har ansvaret för att upprätta och överlämna delårsrapport (KL 8:20 a) och årsredovisning (KL 8:16; KRL 3:4) till kommunfullmäktige. Det är sedan kommunfullmäktiges uppgift att fatta beslut om årsredovisningen skall godkännas (KL 8:18) och om ansvarsfrihet skall beviljas för kommunstyrelsen (KL 5:25 a). Det är också viktigt att vara bekant med blockpolitiken som förekommer, vilken tar sig uttryck i att partierna grupperar sig i en regerande sida och i en oppositionssida under hela mandatperioden (Bäck, 2006). Då det är ovanligt att ett enskilt parti innehar majoriteten av mandatperioden förekommer i regel en koalition mellan två eller flera partier i syfte att skapa en majoritet som kan utgöra

³ Lagen om kommunal redovisning innehåller två större avsteg från principerna som gäller för redovisning på bokföringsmässiga grunder. Det ena är att pensionsåtagandet redovisas enligt blandmodellen (KRL 5:4) och det andra är redovisningen av bidrag till investeringar i statlig infrastruktur (KRL 5:7).

den regerande sidan (Gilljam och Karlsson, 2012). Det är denna sida som utgör det politiska styret.

När det gäller kontrollen av kommunernas finansiella rapportering så sker den huvudsakligen genom en revisionsliknande granskning (jämför Cassel, 2000). Ansvar för revisionens inriktning vilar på de förtroendevalda revisorerna i respektive kommun (KL 9:1) vilka väljs på politiska grunder. Vid genomförandet av revisionen biträds de förtroendevalda revisorerna därför av yrkesrevisorer som utför granskningen. I större kommuner förekommer det att sakkunniga revisorer finns vid egna revisionskontor medan mindre kommuner i regel anlitar denna kompetens från revisionsbyråer (SKL, 2014b).

Vid granskningen av den finansiella rapporteringen skall de förtroendevalda revisorerna pröva om räkenskaperna i delårsrapporten och årsredovisningen är rättvisande (KL 9:9). Denna granskning är avsedd att fungera som ett rådgivande beslutsunderlag vid kommunfullmäktiges ansvarsutkrävande gentemot kommunstyrelsen (Cassel, 2000; Lundin, 2010). Beslutsunderlaget utgörs formellt sett av revisionsberättelsen där revisorerna både uttalar sig om årsredovisningen bör godkännas och om ansvarsfrihet bör beviljas (SKL, 2014b). Revisorerna kan även rikta en anmärkning. Det är en markering om att de påtalade bristerna måste åtgärdas för att undvika att revisionen i framtiden avstyrker att årsredovisningen godkännas och/eller ansvarsfrihet beviljas (SKL, 2014b).

Ytterligare en form av kontroll förekommer genom kommunmedlemmarnas möjlighet att få lagligheten i beslut prövade i förvaltningsdomstol. Den så kallade laglighetsprövningen omfattar merparten av de beslut som fattas av kommunfullmäktige eller nämnd såsom kommunstyrelsen (KL 10:1-2). Visar det sig att en förvaltningsdomstol finner att lagvidriga beslut har fattats så skall besluten upphävas (KL 10:8).

Intern hantering av extern redovisning

Kommunernas externa redovisning hanteras till stor del inom ramen för det politiska systemet vilket får en rad olika konsekvenser. Till att börja med har ordningen, med en revision som sker inom ramen för det politiska systemet istället för genom yrkesrevision, väckt frågan om granskningens oberoende. Kritikerna i litteraturen (Cassel, 2000; Lundin, 2010) och den allmänna debatten (se till exempel Lindström, 2012; Ahlenius, 2013) menar att det är ett föråldrat system som inte längre är tillräckligt för att kontrollera verksamheten och redovisningen. Risker, argumenteras

det, är att revisionen reduceras till en arena för politiska utspel och markeringar vilket i förlängningen kan förväntas försvaga revisionens trovärdighet och funktion som kontrollinstrument.

Det finns också andra förhållanden, än de institutionella, vilka framstår som problematiska. Både företrädare för Sveriges kommuner och landsting (SKL) (Tengdelius och Hansson, 2012) och revisionsbranschen (Haglund och Brunström, 2012) har lyft fram att alltför lite resurser satsas på revision. Med de revisionsbudgetar som förekommer i vissa kommuner anses det inte vara möjligt att garantera en rimlig granskning av verksamheten och redovisningen. Bara för man benämner något revision så blir det inte revision konstaterar Haglund (2016), och menar att det finns en överhängande risk för ett stort förväntningsgap mellan granskningen som kommunmedlemmar och andra intressenter tror förekommer och den som faktiskt förekommer. Att det ibland finns allvarliga kvalitetsbrister i yrkesrevisionen av den finansiella rapporteringen bekräftas även av resultaten från empiriska studier (Tagesson och Eriksson, 2011). Bristerna kan vara en konsekvens av de begränsade resurser som satsas på yrkesrevision men det kan, som Tagesson och Eriksson (2011) diskuterar, också handla om att kompetensen bland yrkesrevisorerna är för låg. Oavsett förklaring väcker kvalitetsbristerna frågan om vilket stöd yrkesrevisionen i vissa fall ger de förtroendevalda revisorerna, som själva ofta är lekmän på området.

Efter att revisionsberättelsen upprättats fortsätter hanteringen av den externa redovisningen inom ramen för det politiska systemet. Det har betydelse för den revisionskritik som förekommer. Precis som tidigare nämnts innebär uppgifterna som föreskrivs i kommunallagen och lagen om kommunal redovisning att kommunstyrelsens ledamöter blir redovisningsskyldiga och att kommunfullmäktiges ledamöter blir redovisningsmottagare. Då styrelsen i regel utgörs av de ledande företrädarna för partierna i fullmäktige (Gilljam med flera, 2010a) innebär det att redovisningsskyldig och redovisningsmottagare delvis utgörs av samma personer. Enda skillnaden är att rollerna intas på olika politiska mandat: rollen som redovisningsskyldig följer av ett politiskt mandat i styrelsen och rollen som redovisningsmottagare följer av ett politiskt mandat i fullmäktige. Till följd av blockpolitiken har denna överlappning ingen betydelse i praktiken. Mer betydelsefullt är att de partipolitiska majoritetsförhållandena ofta är samma i de två församlingarna. En förutsättning för att kommunfullmäktige skall kunna agera mot kommunstyrelsen vid *majoritetsstyre* är således att någon eller några ledamöter väljer att ställa sig bakom kritiken mot politikerna i det parti eller den koalition som de själva representerar i fullmäktige. Då det finns en stark partiföreträdarroll (Gilljam med flera, 2010b;

Karlsson och Gilljam, 2014b) framstår det inte som självklart att kommunfullmäktige, vid ansvarsutkrävandet gentemot kommunstyrelsen, kommer följa revisionens rekommendation. Det enda som enligt kommunallagen (5:25 a) krävs för ett fullmäktigebeslut som avviker från revisionens uttalande är att beslutet motiveras (se även Lundin, 2010). Förhållandet förändras dock i situationer där det handlar om *minoritetsstyren*.

Enda undantaget från den interna hanteringen är laglighetsprövningen. Om kommunstyrelsen upprättat en årsredovisning som innehåller avvikelser från lag och normering, och den blivit godkänd av kommunfullmäktige, så kan laglighetsprövningen fylla en viktig funktion. Det blir ett sätt att få till stånd en oberoende extern prövning i en enskild fråga. Men för den löpande kontrollen kan laglighetsprövningen, med tanke på den mängd beslut som fattas av de politiska församlingarna, inte förväntas vara lika betydelsefull (Lundin, 2010).

Begränsade sanktionsmöjligheter

Bortsett från de röstberättigade kommunmedlemmarnas möjlighet att vart fjärde år utkräva ansvar i allmänna val är sanktionsmöjligheterna mot kommunpolitikerna som avviker från lag och normering mycket begränsade. Om kommunfullmäktige avstyrkt ansvarsfrihet för kommunstyrelsen så medger kommunallagen (5:25 b) en möjlighet för fullmäktige att väcka skadeståndstalan mot ledamöterna i styrelsen. Förändringarna som ägt rum sedan lagen tillkom har emellertid medfört att paragrafen blivit obsolet (Lundin, 2010). Det finns därför inga direkta sanktioner kopplade till avsteg från den kommunala redovisningslagen som är av sådan allvarlig art att ansvarsfrihet inte beviljas.

När det gäller laglighetsprövning kan förvaltningsdomstolar precis som tidigare nämnts ålägga kommuner att upphäva beslut som de finner olagliga. Det finns emellertid ingen möjlighet att tvinga kommuner till att upphäva beslut eller några direkta sanktionsmöjligheter vid lag- och domstolstrots. Det krävs följaktligen att kommunerna under frivilliga former accepterar förvaltningsdomstolarnas utslag (Lundin, 2010). Vad som ytterligare påverkar laglighetsprövningen är att ett beslut måste överklagas inom tre veckor efter det tillkännagivits, annars vinner beslutet laga kraft (KL 10:6). Precis som Lundin (2010) konstaterar innebär det att "kommunala beslut som är olagliga blir lagliga då besvärstiden runnit ut" (s. 41). Förutsatt att ingen kommunmedlem överklagar upprättandet av delårsrapport eller årsredo-

visningen inom tre veckor accepterar rättsordningen följaktligen avsteg från kommunallagen och lagen om kommunal redovisning.

De beskrivna förhållandena är sammantaget en indikation på att ramen som rikspolitikerna satt för kommunpolitikerna att agera inom är föremål för en mycket begränsad tillsyn. För att återigen citera Lundin (2010) så har de beskrivna förhållandena betydelse för områdena som kommunallagen omfattar eftersom när "(...) en rad rättsregler inte backas upp med sanktioner finns heller ingen egentlig anledning att efterleva regelverket" (s. 42). Gränsen mellan vad som är förenligt med och avviker från god redovisningssed blir därför inte lika skarp i kommunsektorn. Det är en väsentligt annorlunda situation jämfört med privat sektor där det finns en koppling mellan redovisningslagstiftning och brottsbalken (Falkman och Tagesson, 2008).

Syfte och avgränsningar

Lagstiftarna och standardsättarna i många OECD-länder har tagit det för givet att redovisning på bokföringsmässiga grunder är överlägset andra alternativ. När man gjort det har man samtidigt bortsett från problemen som finns med metoden och redovisningsreformerna som genomförts under de senaste decennierna (Carlin, 2005; Lapsley med flera, 2009). Om reformerna skall bidra med mer än att skapa legitimitet (Carpenter och Feroz, 2001) är det givetvis betydelsefullt att adressera problemen, och ett av dessa är att artificiell styrning av resultat förekommer.

Argumenten som brukar lyftas fram för en bokföringsmässig redovisning är att den bidrar till ökad transparens och därigenom förbättrad information om kommunernas tillgångar, skulder och resursanvändning (se till exempel Blöndal, 2003; Christiaens och Neyt, 2014; IPSASB, 2014). När redovisningsreformerna genomförts har införandet av metoden därför antagits bidra till att ambitiöst sätta mål, om förbättrat politiskt ansvarsutkrävande och förbättrade beslutsunderlag på kommunal och statlig nivå, skall kunna uppnås (se till exempel Brorström, 1997; Guthrie, 1998; Carlin, 2005; Jagalla med flera, 2011). När artificiell styrning av resultat förekommer bidrar redovisning på bokföringsmässiga grunder emellertid inte till att förbättra informationen om kommunernas tillgångar, skulder och resursanvändning, och man kan då ifrågasätta om redovisningsinformationen som metoden producerar verkligen leder till bättre beslutsunderlag och politiskt ansvarsutkrävandet (jämför Vinnari och Näsi, 2008). Konsekvensen av att resultatet styrs blir dessutom att tillgängliga resurser, och därmed servicekapacitet, förflyttas mellan olika skattekollektiv och kanske även mellan olika generationer. Det finns därmed en risk för

att avvikelser från den grundläggande generationsprincipen kan komma att döljas (jämför Vinnari och Näsi, 2008).

Nu står vi av allt att döma återigen inför stora förändringar av den offentliga sektorns redovisning. Ett arbete pågår med att införa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) för att harmonisera EU-ländernas redovisning (Christiaens och Neyt, 2014; Caperchione, 2015; Jones och Caruana, 2015; Pontoppidan och Brusca, 2016). Då EPSAS baseras på bokföringsmässiga grunder är det angeläget att ta med sig lärdomarna från de senaste decenniernas reformarbete, och i detta sammanhang utgör den svenska kommunsektorn ett betydelsefullt exempel. När en redovisningsmodell baserad på bokföringsmässiga grunder introducerades under mitten av 1980-talet var Sverige ett av de första länderna i världen att tillämpa en sådan redovisning på kommunal nivå. Sedan dess har regleringen som omgärdar modellen successivt ökat i omfattning och detaljeringsgrad. Av detta utvecklingsförlopp och den situation som idag råder finns en del att lära inför framtida reformer. Det gäller inte minst vad en redovisningsmodell som baseras på fullständigt bokföringsmässiga grunder får för konsekvenser när tillsynen är begränsad och det inte finns några legala sanktioner kopplade till avvikelser från redovisningsregleringen.

Det finns precis som de tidigare förda resonemangen visar incitament till artificiell styrning av resultaten på en politisk marknad. Att företeelsen förekommer får mot bakgrund av det betraktas som väntat. Men varför resultaten styrs i vissa kommuner men inte andra, och varför graden av styrning varierar är inte lika självklart. Den tidigare forskningen stannar antingen vid att peka på enskilda fall och utifrån dessa beskriva och problematisera företeelsen (Anthony, 1985; Vinnari och Näsi, 2008) eller att undersöka ett mycket begränsat antal faktorer som kan förklara varför företeelsen förekommer och varierar i grad (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Mot bakgrund av det har följande syfte formulerats:

Syftet med föreliggande avhandling är att förklara varför artificiell styrning av resultat förekommer och varierar i grad.

Det skall avslutningsvis nämnas att artificiell styrning av resultat inte är enda sättet som bilden av ekonomin kan påverkas. Så kallad *reell styrning av resultat* kan också förekomma. Det innebär att agerandet förändras, till exempel genom att fastighetsunderhåll senareläggs för att begränsa kostnader som belastar resultatet den aktuella redovisningsperioden, och att bilden av ekonomin därigenom påverkas. Den reella styrningen av resultat behandlas inte i föreliggande avhandling. Denna

avgränsning följer framförallt av att forskningsintresset är riktat mot den tidigare nämnda övergången till redovisning på bokföringsmässiga grunder.

Disposition

Avhandlingen är uppdelad i fyra olika delar. *Del I* består, utöver detta inledande kapitel, även av ett teorikapitel och ett kapitel med övergripande metodresonemang. I metoden presenteras och diskuteras upplägget av de empiriska studierna. Först genomfördes en fallstudie och därefter en kvantitativ studie av samtliga svenska kommuners bokslut för perioden 2011-2013. Fallstudien presenteras i *del II* och den kvantitativa studien i *del III*. I den avslutande delen, *del IV*, presenteras slutsatserna från de genomförda studierna.

2. Teoretisk referensram

I detta kapitel introduceras ett kontraktsperspektiv på redovisningen. Inom perspektivet anges att den finansiella rapporteringen fyller en viktig funktion vid resursöverföring mellan olika kontraktsparter eftersom kontrakt innehåller redovisningsuppgifter. Med denna utgångspunkt utvecklas ett resonemang kring vilka parter som har incitament att påverka och övervaka utfallet av kontrakten i en kommun. Resonemangen leder fram till antaganden om sättet som artificiell styrning av resultat förekommer på och vilka faktorer som påverkar förekomsten och graden av styrning.

Artificiell styrning av resultat – ett kontraktsperspektiv

Litteraturen om artificiell styrning av resultat är som tidigare nämnts begränsad på kommunal nivå. Som fenomen är styrning av resultat däremot vida uppmärksammat. Det har framförallt skrivits mycket om företeelsen i bolag som är noterade i Nordamerika (Healy och Wahlen, 1999; Ronen och Yaari, 2008; Dechow med flera, 2010). I denna litteratur används begreppet "earnings management" vilket är ett paraplybegrepp som både omfattar olika sätt att styra resultat på och olika teoretiska perspektiv.

I det följande används ett kontraktsperspektiv, vilket är förekommande inom earnings management-litteraturen, för att utveckla ett resonemang kring den kommunala redovisningens uppgift⁴. Perspektivet har förtjänsten att det erbjuder en möjlighet att identifiera olika kontraktsrelationer och antaganden om vilken vilja och vilket intresse parterna i dessa relationer har när det gäller hur en kommuns begränsade resurser skall användas. I det här fallet har det ett värde eftersom det då blir möjligt att klarlägga vilka parter som har incitament att påverka och övervaka utfallet av de ingångna kontrakten.

4 Att det finns en omfattande litteratur om styrning av resultat i noterade bolag är något som det finns möjlighet att dra fördel av vid studier av företeelsen i andra sektorer. Det framgår av studierna som behandlar styrning av resultat i kommuner (Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) och andra icke vinstdrivande organisationer (Trussel, 2003; Leone och Van Horn, 2005; Jones och Krishnan med flera, 2006; Roberts, 2006; Ballantine med flera, 2007; Eldenburg med flera, 2011; Pina med flera, 2012) vilka allihop är en applikation av de teorier och metoder som tillämpas i earnings management-litteraturen.

Redovisningens uppgift

Utgångspunkten inom kontraktsperspektivet är att organisationer utgörs av en sammanhängande uppsättning av kontrakt (från engelskans *nexus of contracts*). Denna idé är hämtad från resonemangen som Coase (1937) utvecklade för att besvara frågan om varför företag existerar. Enligt perspektivet fyller kontrakten funktionen att fördela resurserna som genereras av företagets verksamhet. Det teoretiska ramverket *kostsamma kontrakt* (från engelskans *costly contracting*) bygger vidare på resonemanget men tillför också att kontrakten är kopplade till redovisningsinformation och att den finansiella rapporteringen därför kommer att fylla en central funktion vid resursöverföringen mellan kontraktsparterna (Holthausen och Leftwich, 1983; Watts och Zimmerman, 1986). Genom att styra resultat eller annan redovisningsinformation som kontrakten är kopplade till kan utfallet av de upprättade kontrakten påverkas.

Samma resonemang om resursöverföring är applicerbart på kommuner. Skillnaden är att kommuner inte hämtar sina intäkter från en marknad, utan intäkterna påverkas av vilket skatteuttag kommunfullmäktige fastställer och vilka statsbidrag som kommunen erhåller. Det kan beskrivas som en omvänd matchning där merparten av intäkterna, i form av skatt och bidrag, erhålls innan de förväntade prestationerna i form av kommunal service har utförts (RKR, 2011). Förhållandet innebär att kontrakten i en kommun upprättas för att fördela resurser som skall generera verksamhet i form av kommunal service, istället för att fördela resurserna som verksamheten har genererat. Då kontrakten är kopplade till redovisningsinformation kommer redovisningen även i det kommunala sammanhanget fylla en central funktion vid resursfördelningen mellan kontraktsparterna. Som behandlades i föregående kapitel tar lagstiftningen framförallt sikte på att begränsa resursöverföringen mellan olika generationer av kommunmedlemmar. Tanken är att varje generation skall betala för den kommunala service som de använder, och inte skjuta över kostnader till kommande generationer av skattebetalare och servicemottagare.

Informations- och transaktionskostnader

För att kunna förklara varför åtminstone vissa intressenter saknar förmåga eller vilja att korrigera effekterna av att rapporterade resultat har styrts måste det teoretiska ramverket, utöver kopplingen mellan kontrakt och redovisningsinformation, innehålla någon form av friktion (Fields med flera, 2001; Ronen och Yaari, 2008). Inom kostsamma kontrakt utgörs friktionen av informations- och transaktionskostnader

när *legala kontrakt* upprättas och övervakas (Holthausen och Leftwich, 1983), det vill säga skriftliga kontrakt där *explicita villkor* fastställs. Innebörden av vad som utgör ett kontrakt behöver emellertid inte vara så snäv. Precis som Ronen och Yaari (2008) konstaterar är det teoretiska ramverket kostsamma kontrakt nära förknippat med *positiv redovisningsteori* – som utvecklats av Watts och Zimmerman (1978; 1979; 1986; 1990) och andra – och där accepteras kontrakt som inte är skriftliga utan som utgår från *implicita förväntningar*, det vill säga *sociala kontrakt* (se till exempel Watts och Zimmerman, 1986; Deegan och Unerman, 2006). Ett kontraktsperspektiv kan således innehålla informations- och transaktionskostnader för att upprätta och övervaka såväl sociala som legala kontrakt.

Utifrån ett kontraktsperspektiv kan kontraktsparterna förväntas göra en avvägning mellan marginalnyttan och marginalkostnaderna med att utforma respektive övervaka kontrakten. Enligt denna ekonomiska rationalitet kommer parterna avstå från att upprätta utförliga kontrakt och/eller noggrant övervaka de upprättade kontrakten när marginalkostnaderna överstiger marginalnyttan (Holthausen och Leftwich, 1983; Watts och Zimmerman, 1990; Deegan och Unerman, 2006). Med dessa utgångspunkter förs i det följande ett resonemang kring de mest centrala kontraktsparterna i det kommunala sammanhanget samt hur de kan förväntas agera.

Politiska marknader – kontrakt och legala krav

Att redovisningsinformation har betydelse på politiska marknader är något som ofta förknippas med den politiska kostnadshypotesen inom positiv redovisningsteori (Watts och Zimmerman, 1986; 1990). Idéerna som låg till grund för hypotesen introducerades dock ursprungligen av Zimmerman (1977) som på ett banbrytande sätt kopplade samman politiska incitament och den finansiella rapporteringen i kommuner. Resonemanget utgår från att politiker, som agerar på en politisk marknad, förväntas röstmaximera i syfte att bli (om)valda (Downs, 1957). Av den anledningen blir kommunikationen med de *röstberättigade kommunmedlemmarna* central.

Kommunens del i det sociala kontraktet med kommunmedlemmarna utgår från medlemmarnas *implicita förväntningar* på att politikerna bedriver en politik som säkerhetsställer att tillgängliga resurser används för att möta efterfrågan på kommunal service. Vad som påverkar och gör denna relation komplex är att kommunmedlemmarna är en tämligen heterogen grupp (IPSASB, 2008; RKR, 2011) där både intresse och nytta kan antas variera (Zimmerman, 1977). Det kan därför vara svårt att tillgodose alla väljargrupperns önskemål om kommunal service. När

det gäller kommunmedlemmarnas del i kontraktet, det vill säga att betala skatt, så är den tvingande. Den obligatoriska associationsformen innebär att den finansiella rapporteringen saknar betydelse för att förhandla fram villkoren i kontraktet. Redovisningen blir utifrån detta perspektiv inte betydelsefull för beslutsfattande *ex ante* utan fyller primärt funktionen att *ex post* övervaka utfallet och utkräva ansvar (Chan, 2003; Tagesson, 2014a).

Det *politiska styret* är den kontraktspart som i praktiken är ansvarig för att besluta om hur de begränsade resurserna används och är därmed den part som kommer utkrävas på ansvar. Av den anledningen har det politiska styret incitament att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi. Betydelsen av detta torde accentueras av att ekonomi blivit ett allt viktigare inslag i politiken (Lundquist, 1999; 2001). Rapporteras ett stort överskott kan det som tidigare behandlats väcka frågan om överbeskattning eller att den kommunala servicen har varit av för låg kvalitet i relation till resursinsatsen (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) vilket i förlängningen kan medföra att kommunmedlemmarna uppfattar att kontraktet har brutits. Rapporteras ett underskott har man inte hållit sig inom de ekonomiska ramarna vilket kan ses som att en oansvarig ekonomisk politik har bedrivits (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007). Även i denna situation kan kommunmedlemmarna göra bedömningen att kontraktet har brutits. Givet att kommunmedlemmarna agerar utifrån egenintresse kan det emellertid inte uteslutas att det är förenligt med deras vilja att använda mer resurser än vad som finns tillgängligt. Det är kommande generationer av kommunmedlemmar som är residualrisktagare, så det är primärt deras servicekapacitet och politiska frihet som står på spel (Tagesson, 2014a).

Relationen mellan *staten* och kommunerna har också betydelse. Staten bidrar med resurser i form av statsbidrag medan kommunerna tillhandahåller service till kommunmedlemmar och andra brukare. Merparten av statsbidragen kan kommunerna disponera fritt. Samtidigt finns det lagkrav på att obligatorisk verksamhet skall tillhandahållas och att denna kommunala service skall hålla en viss kvalitet. Vidare har staten lagstiftat om att intäkterna skall överstiga kostnaderna (KL 8:4). För kommunpolitikernas del innebär det att en avvägning måste göras mellan vilka medel som finns tillgängliga samt vilken efterfrågan och vilka behov som föreligger när det gäller kommunal service. Det handlar om att möta väljarnas vilja inom de ekonomiska ramarna för att både uppfylla kontraktet med kommunmedlemmarna och lagkraven på den ekonomiska förvaltningen. I det sammanhanget kan artificiell styrning av resultat bli en viktig faktor. Styrs resultatet får det inte endast conse-

kvenser för bilden som visas upp av kommunens ekonomi, utan det påverkar även storleken på resurserna som kan disponeras under en redovisningsperiod. Genom att förflytta resurser mellan olika redovisningsperioder kan politikerna skapa handlingsutrymme (jämför Brorström, 1997; Carpenter och Feroz, 2001).

För det politiska styret framstår det som betydelsefullt att kommunen uppfyller kontraktet med kommunmedlemmarna eftersom de kommer ställas till svars för utfallet av ekonomin och verksamheten. Om de inte mött väljarnas vilja kan de komma att förlora röster, och i förlängningen även makten. Den *politiska oppositionen* kan däremot förväntas ha ett intresse av att ibland uppmärksamma väljarna på omständigheter som medför att kontraktet kan anses vara brutet. Att rikta kritik mot det politiska styrets politik, exempelvis när underskott och stora överskott rapporteras eller om det finns kvalitetsbrister i den kommunala servicen, kan leda till att man vinner röster och förbättrar förutsättningarna för att ta över makten. Att uppfylla lagkrav är enligt detta resonemang inte lika betydelsefullt eftersom det i sig saknar en direkt påverkan på valutgången. Eftersom staten har delegerat uppgifter och resurser till kommunsektorn har de ett intresse av att övervaka kommunernas agerande. I egenskap av finansiär och lagstiftare kan de också sätta viss press på kommunerna. Enskilda kommuners agerande kan emellertid inte förväntas få några större konsekvenser för statens agerande. Det är först vid ett utbrett problem i kommunsektorn som staten kan utöka regleringen eller fördela resurser genom riktade statsbidrag istället för generella statsbidrag, och på så sätt minska kommunpolitikernas framtida handlingsutrymme.

Tillsyn på politiska marknader

Kopplingen mellan kontrakten och redovisningsinformationen medför att parterna måste granska den finansiella rapporteringen för att kunna övervaka kontraktet. Det innebär att parterna måste bestämma vilka investeringar som skall göras i kompetens och granskning av redovisningsinformation (Collin med flera, 2009).

De röstberättigade kommunmedlemmarna är precis som tidigare nämnts centrala på politiska marknader eftersom det är deras röster som avgör valutgången. Dessutom kan de förväntas ha ett visst intresse av att övervaka hur tillförda skattemedel används eftersom deras nytta påverkas av vilken kommunal service som erhålls (Zimmerman, 1977). Till att börja med skall det dock nämnas att kommunmedlemmarna saknar möjlighet att kräva skräddarsydd information eftersom deras ställning som finansiär är tvingande (Cassel, 2000; Chan, 2003). Det kan heller inte

förväntas ligga i politikernas intresse att frivilligt ge ut information eftersom det innebär att man begränsar sin auktoritet (Chan, 2003; Pina med flera, 2012). Samtidigt kan de allra flesta kommunmedlemmar antas sakna utförliga kunskaper om kommunal ekonomi och redovisning. Investeringar i kompetens är således nödvändiga innan det finns förutsättningar för att granska redovisningsinformationen. Det medför att kostnaderna för att granska redovisningsinformationen kan förväntas vara betydande för de allra flesta kommunmedlemmar.

Samtidigt som informationskostnaderna är höga är nyttan med att vara informerad på en politisk marknad begränsad. Det visar den tidigare nämnda artikeln från Zimmerman (1977). Till att börja med förekommer restriktioner beträffande försäljningen av den offentliga äganderätten då den enskilde kommunmedlemmens rättigheter till kommunal service inte kan köpas och säljas på en marknad, utan alla medlemmar äger en lika stor del var. Den offentliga äganderätten kan följaktligen inte koncentreras eller användas för att kapitalisera på, vilket medför att nyttan med att bli informerad ekonomiskt sett är begränsad. Vidare har röstandet i politiska val betydelse. Analysen utgår här från Downs (1957) instrumentella syn på rationalitet som anger att ett agerande (till exempel informationsinsamling inför röstande) endast har ett värde om det påverkar utfallet (till exempel valutgången). Då sannolikheten för att en enskild röst skall påverka utgången av ett stort val är mycket låg är även nyttan med att bli informerad innan rösten avläggs låg. För den missnöjde kommunmedlemmen finns såklart alltid en möjlighet att rösta med fötterna – det vill säga att flytta till en annan kommun – men även det är förenat med vissa kostnader. Nyttan med att bli informerad är sammantaget därför mycket begränsad för kommunmedlemmarna och i ett normalfall kan det därför inte förväntas finnas någon större efterfrågan på sådan information (Zimmerman, 1977). Det ligger i linje med empirisk forskning som visar att det är få externa intressenter som tar del av den finansiella rapporteringen från den här typen av organisationer (Coy med flera, 1997; Mack och Ryan, 2007).

Det sociala kontraktet mellan kommun och kommunmedlemmarna kan dock övervakas på andra sätt än direkt av medlemmarna själva. Den politiska oppositionen kan som tidigare nämnts ha ett intresse av att övervaka kontraktet och informera kommunmedlemmarna om när den politiska majoriteten agerar på ett sätt som anses bryta mot kontraktet. Intermediärer kan också vara betydelsefulla på den politiska marknaden. Eftersom de allra flesta informerar sig om politik och samhällsfrågor genom massmedia (Strömbäck, 2015) torde det vara den normalt sett mest betydelsefulla intermediären. Den massmediala övervakningen innebär att

kostnaderna för att bli informerade kan delas mellan flera parter. Samtidigt har de traditionella medierna haft problem med sin affärsmodell under en ganska lång tid. Det har krävt förändringar och nedskärningar vilka rimligtvis påverkat mediernas granskande funktion. Sedan kan journalister precis som andra aktörer på den politiska marknaden förväntas agera och rapportera utifrån egenintresse (Watts och Zimmerman, 1986). Det innebär att en del nyheter blir mer betydelsefulla än andra. Enligt denna medielogik kan journalister, utan expertkunskaper inom redovisningsområdet, normalt sett inte förväntas ta några större kostnader för att granska kommunernas finansiella rapportering och korrigera effekterna av eventuell styrning som förekommit av resultatet.

En annan intermediär är intressegrupper. Om kommunmedlemmarna organiserar sig i sådana grupper ökar sannolikheten att påverka valutgången (marginalnyttan ökar) samtidigt som enskilda kommunmedlemmar kan dela på kostnaderna för att bli informerade (marginalkostnaderna minskar). Eftersom kommunmedlemmarna är en tämligen heterogen grupp kan intressegrupperna på kommunal nivå inte blir alltför stora och samtidigt företräda ett gemensamt intresse. Det begränsar skalfördelarna och medför att intressegrupper i regel kan förväntas ha en begränsad betydelse på politiska marknader av detta slag (jämför Watts och Zimmerman, 1986; Deegan och Unerman, 2006).

Eftersom intressenterna har incitament att övervaka kontraktet, men normalt inte kan förväntas ta några större kostnader för att bli informerade, kommer tillsynen från marknaden att vara begränsad. Till detta kommer en begränsad kontroll och ett begränsat ansvarsutkrävande inom ramen för det politiska systemet. Revisionen är en del. Nuvarande ordning innebär att det finns problem med oberoende (Cassel, 2000; Lundin, 2010). Det finns även indikationer på kvalitetsbrister i den yrkesrevision som utförs (Tagesson och Eriksson, 2011). Om revisionen väl rekommenderar kommunfullmäktige att inte godkänna årsredovisningen eller bevilja kommunstyrelsen ansvarsfrihet är det upp till fullmäktige att fatta beslut i frågan. Då majoritetsförhållandena i regel är desamma i kommunfullmäktige och kommunstyrelse är en förutsättning för att fullmäktige skall kunna agera mot styrelsen att någon eller några ledamöter väljer att rikta kritik mot det parti eller den koalition som man själv representerar. Då det finns en stark partiföreträdaroll (Gilljam med flera, 2010b; Karlsson och Gilljam, 2014b) framstår det inte som självklart att kommunfullmäktige, vid ansvarsutkrävandet gentemot kommunstyrelsen, kommer följa revisionens rekommendation. I en sådan situation, där både principalen och dess företrädare är distanserade, kommer den redovisningsskyldige (agenten) att ha

kontroll över redovisningen och kunna rapportera sådan redovisningsinformation som ligger i dennes intresse att visa upp (Zimmerman, 1977).

Artificiell styrning av resultat – en definition

Hittills har artificiell styrning av resultat beskrivits som olika sätt att påverka resultaten som rapporteras. Det är en relativt löst hållen definition som kan preciseras ytterligare. För att göra det har utgångspunkt tagits i Healy och Wahlers (1999) allmänt accepterade beskrivning av earnings management (se Ronen och Yaari, 2008).

“Earnings management occurs when managers use judgment in financial reporting and in structuring transactions to alter financial reports to (...) influence contractual outcomes that depend on reported accounting numbers.”

Healy och Wahlen (1999 s. 368)

Definitionen klargör att earnings management kopplas till det tidigare beskrivna kontraktsperspektivet (det vill säga ”influence contractual outcomes that depend on reported accounting numbers”) och till företagets ledning (det vill säga ”managers”). Det konstateras också att resultaten kan styras genom den *artificiella* formen av earnings management (det vill säga ”use judgment in financial reporting”). Det är denna form av styrning som fokuseras i föreliggande avhandling och som behandlats tidigare. I definitionen konstateras vidare att resultaten även kan styras genom den *reella* formen av earnings management (det vill säga ”structuring transactions”). Vad som brukar avses med denna form av styrning är *“(...) management actions that deviate from normal business practices, undertaken with the primary objective of meeting certain earnings threshold”* (Roychowdhury, 2006 s. 336). Exempel på transaktioner som har strukturerats, för att påverka resultaten i noterade bolag, är forskning och utveckling, reklam samt underhåll (Dechow och Skinner, 2000; Roychowdhury, 2006; Cohen och Zarowin, 2010).

Utifrån definitionen finns det förutsättningar att utveckla ett resonemang kring företeelsen i kommuner. Till att börja med utgörs ledningen i en kommun både av politiker och tjänstemän. Politikerna styr formellt sett den kommunala verksamheten men då tjänstemännen har ett kunskapsövertag och mer tid att ägna åt detaljfrågor kan de förväntas ha ett stort informellt inflytande över verksam-

heten (Brunsson och Jönsson, 1979). Inte minst i de redovisningstekniska frågorna vid upprättandet av budgeten och den finansiella rapporteringen (Solli, 1999). Vad gäller det politiska styret så kan kommunallagen sägas föreskriva permanenta samlingsregeringar då partierna som är tillräckligt stora i kommunfullmäktige ingår i kommunstyrelsen och andra verkställande organ. I praktiken har blockpolitiken dock kommit att få allt större betydelse på kommunal nivå. Det tar sig uttryck i att partierna grupperar sig i en regerande sida och i en oppositionssida under hela mandatperioden (Bäck, 2006). Då det är ovanligt att ett enskilt parti innehar majoriteten av mandaten förekommer i regel en koalition mellan två eller flera partier i syfte att skapa en majoritet som kan utgöra den regerande sidan (Gilljam och Karlsson, 2012). Det är denna sida som utgör det politiska styret och det är denna sida som kommer utkrävas på ansvar för den politik som har bedrivits. Av den anledningen är det, som tidigare nämnts, framförallt det politiska styret som har incitament att styra de resultat som rapporteras.

Att göra en uppdelning mellan det artificiella respektive reella sättet att styra resultat på är vedertagen i earnings management-litteraturen (Dechow och Skinner, 2000; Ronen och Yaari, 2008). Att hålla fast vid denna uppdelning framstår som betydelsefull även i det kommunala sammanhanget eftersom det är två i grunden olika sätt att styra resultat på. Inte minst gäller det tidpunkten för när styrningen kan äga rum. Medan artificiell styrning av resultat kan förekomma efter räkenskapsårets slut, i samband med att bokslutet upprättas, måste reell styrning av resultat ske under räkenskapsåret för att få avsedd effekt. I det kommunala sammanhanget är forskning och utveckling samt reklam i regel inga större kostnadsposter. Däremot utgör underhåll av kommunernas materiella anläggningstillgångar (fastigheter, gator, teknisk infrastruktur etcetera) betydande kostnadsposter och skulle därför kunna struktureras för att styra resultat som rapporteras. Då det reella sättet att styra resultat på inte faller inom ramen för syftet med föreliggande avhandling behandlas detta inte mer utförligt.

Uppskattningar och bedömningar – inom och utanför god redovisningssed

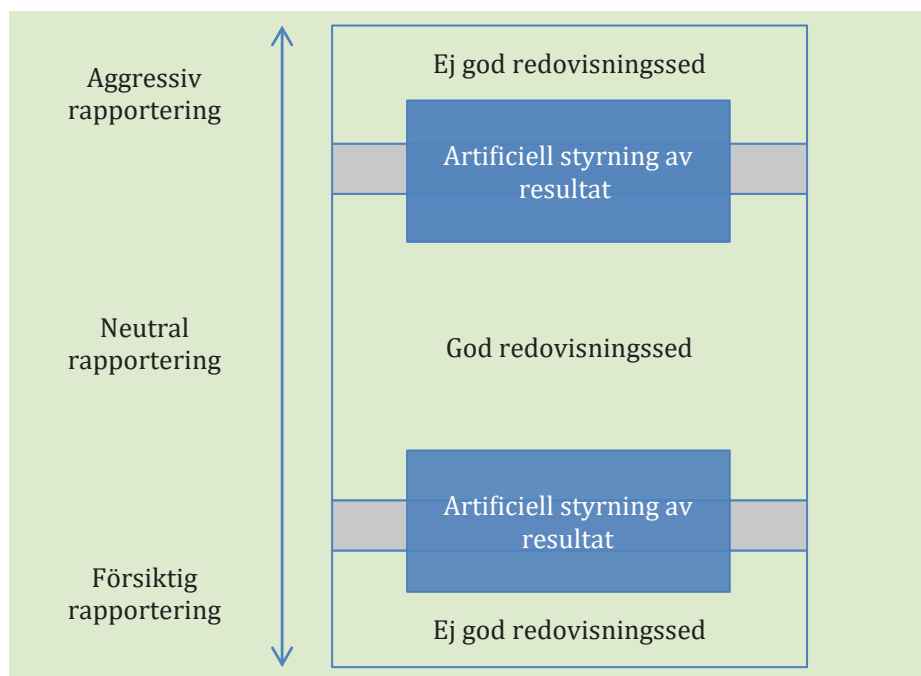
Med en redovisningsmodell som baseras på bokföringsmässiga grunder sker periodiseringar och klassificeringar av inkomster och utgifter för att därefter redovisas som olika slags intäkter och kostnader. Samtidigt som redovisningsregleringen är vägledande vid periodiseringar och klassificeringar av intäkter respektive kostna-

der så kan regleringen omöjligtvis ange den exakta hanteringen i alla tänkbara situationer. Den finansiella rapporteringen kommer därför alltid innehålla inslag av uppskattningar och bedömningar vilka kan användas för att styra resultaten som rapporteras. Som diskuteras i det följande kommer resultaten, till följd av förutsättningarna i kommunsektorn, även kunna styras genom avvikelser från lag och normering.

Försiktiga, neutrala och aggressiva periodiseringar

Att den finansiella rapporteringen innehåller ett utrymme för uppskattningar och bedömningar innebär att det uppstår en gråzon mellan vad som är förenligt med respektive avviker från god redovisningssed. Till följd av dessa gråzoner behöver rapporteringen av en ekonomisk händelse inte vara neutral för att hålla sig inom lagens ramar. Precis som Dechow och Skinner (2000) diskuterar kan både en försiktig (kostnader tidigareläggs och intäkter senareläggs) och aggressiv (kostnader senareläggs och intäkter tidigareläggs) rapportering vara förenlig med god redovisningssed. Detta förhållande illustreras i figur 1.

Figur 2.1 Artificiell styrning av resultat



Vad som utgör en neutral rapportering i det kommunala sammanhanget går alltid att diskutera. I det här fallet syftar neutral på rapporteringen i förhållande till redovisningsregleringen: det som lag och normering anger är neutralt, och i relation till detta kan rapporteringen av en ekonomisk händelse vara försiktig eller aggressiv. Är rapporteringen så pass försiktig eller aggressiv att den avviker från god redovisningssed menar jag att det finns anledning att betrakta detta på ett annorlunda sätt i kommunsektorn än vad som görs i earnings management-litteraturen. Normalt ryms inte avvikelser från god redovisningssed i earnings management-begreppet, utan då handlar det om "fraudulent accounting" (Dechow och Skinner, 2000; Stolowy och Breton, 2004). Upptäcks agerandet kommer det få rättsliga påföljder. I kommunsektorn är gränsen mellan vad som är förenligt med respektive avviker från god redovisningssed inte lika skarp.

Innan lagen om kommunal redovisning trädde i kraft handlade det om en mjuk reglering där utvecklingen drevs på i praxis och i efterhand bekräftades genom lagstiftning (Brorström, 1997). Sedan lagen tillkom 1998 har förutsättningarna förändrats. I förarbetena till lagen lämnas ett förtydligande om att det aldrig kan vara förenligt med god redovisningssed att avvika från uttrycklig lagstiftning (Prop. 1996/97:52). Lagen om kommunal redovisning (1:3) lämnar däremot en möjlighet till avsteg från rekommendationerna som RKR lämnar. Tillämpningen av den så kallade avstegsregeln gäller dock (...) inte generellt utan bara undantagsvis och under exceptionella förhållanden, då en kommun eller ett landsting kan visa att en viss regel i just deras fall leder till en icke rättvisande bild" (RKR, 2012 s. 1). En mer omfattande och detaljerad reglering innebär att det inte längre finns lika stort utrymme för praxis att påverka innebörden av vad som utgör en god redovisningssed, utan det handlar framförallt om att följa regleringen.

Trots att frivilligheten inom det kommunala redovisningsområdet, och situationen där utvecklingen av god redovisningssed framförallt skedde i praxis, sedan länge spelat ut sin roll visar studier att det finns betydande variationer i tillämpning av lag och normering (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014). Det kan konstateras att yrkesrevisionen inte alltid upptäcker och rapporterar avvikelserna i årsredovisningen som kommunstyrelsen upprättat (Tagesson och Eriksson, 2011), vilket indikerar att revisionskvaliteten ibland är bristfällig. I de fall revisionen väljer att anmärka på avvikelser är det ändå inte säkert att det kommer få några konsekvenser eftersom frågan i slutändan kommer avgöras av kommunfullmäktige. Att kommunfullmäktige skall utkräva ansvar av kommunstyrelsen är som tidigare diskuterats inte oproblemiskt eftersom det skapar ett otydligt förhållande

mellan redovisningsskyldig och redovisningsmottagare (jämför Brorström, 1982). Majoritetsförhållandena är i regel samma i fullmäktige och styrelse. Därav följer att någon eller några ledamöter måste välja att rikta kritik mot det parti eller den koalition som man själv representerar för att kommunfullmäktige skall kunna avstå från att godkänna årsredovisningen eller bevilja ansvarsfrihet. Det som återstår är att någon kommunmedlem, som till exempel en oppositionspolitiker, kan begära laglighetsprövning. Även om det går så långt finns inte några direkta sanktionsmöjligheter vid lagbrott varken i kommunallagen (Lundin, 2010) eller lagen om kommunal redovisning (Falkman och Tagesson, 2008). Sammantaget medför dessa omständigheter att det artificiella sättet att styra resultatet på inte behöver begränsas till att ske i en gråzon mellan vad som är förenligt med respektive avviker från god redovisningssed. Det är därför begreppet artificiell styrning av resultat har vidgats till att även omfatta avvikelser från god redovisningssed.

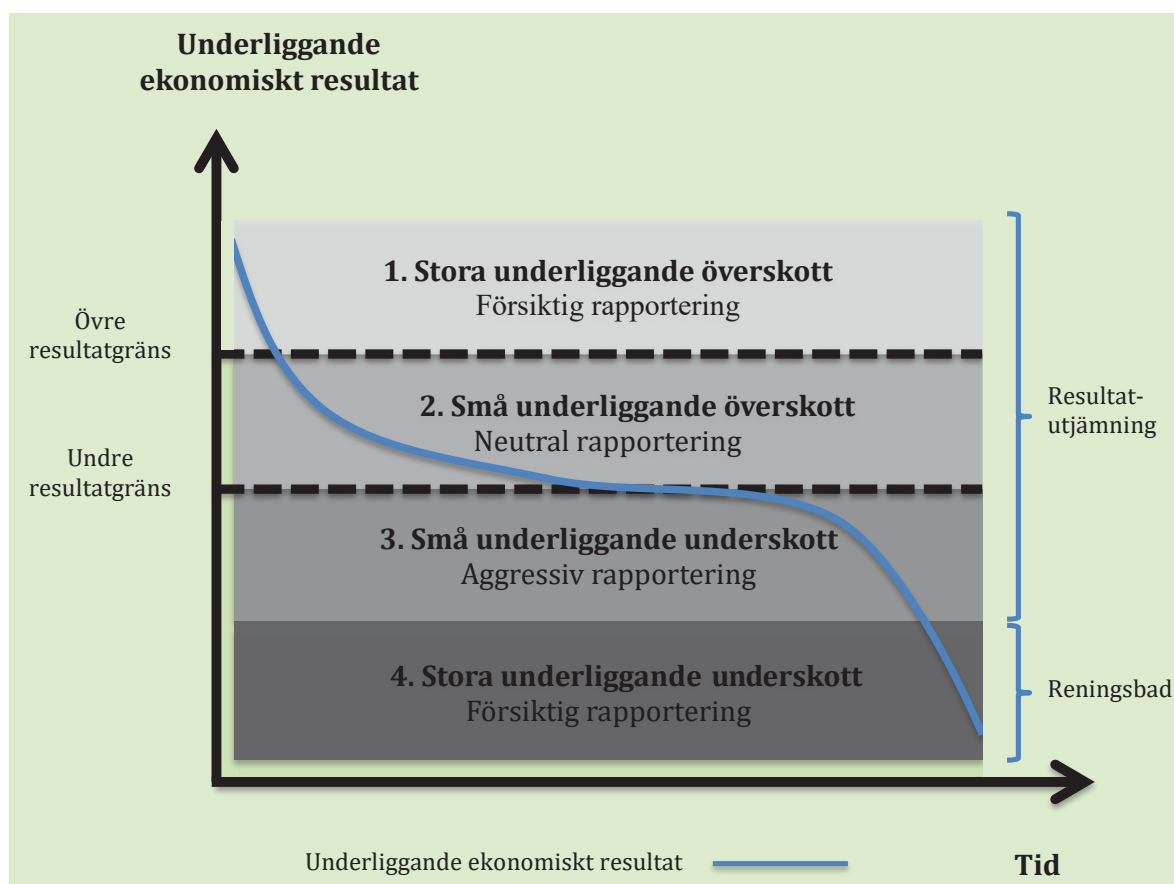
Rapporteringsstrategier

Att artificiell styrning av resultat förekommer finns det åtminstone två incitament till. Det ena incitamentet är kopplat till bilden som visas upp av kommunens ekonomi för presumtiva väljare och andra intressenter. I litteraturen antas att det politiska styret vill undvika att rapportera underskott och stora överskott eftersom det kan leda till kritik (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Som tidigare nämnts beror det på att stora överskott kan väcka frågan om överbeskattning och/eller att den levererade servicen varit av för låg kvalitet i relation till resursinsatsen, medan underskott kan leda till kritik för att en oansvarig ekonomisk politik har bedrivits. Bilden som visas upp av kommunens ekonomi är inte endast en redovisning av hur skatt och andra resurser har använts, utan säger också något om de ekonomiska förutsättningarna inför framtiden. Underskott kan därför aktualisera en debatt om att skatteuttaget kan behöva öka i framtiden och/eller att servicekvaliteten kan behöva sänkas, vilket är signaler som röstmaximerande politiker inte kan förväntas vilja sända till kommunens skattebetalare och servicemottagare (Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Det andra incitamentet är kopplat till politiskt handlingsutrymme. Genom att styra resultaten som rapporteras flyttas resurser mellan olika redovisningsperioder och det är denna omständighet som kan skapa politiskt handlingsutrymme (jämför Brorström, 1997; Carpenter och Ferroz, 2001). När rapporteringen är försiktig (intäkter senareläggs och/eller kostnader tidigareläggs) sparas resurser till kommande redovisningsperioder vilket kan

bidra till att skapa politiskt handlingsutrymme i framtiden, och när rapporteringen är aggressiv (intäkter tidigareläggs och/eller kostnader senareläggs) lånas resurser från kommande redovisningsperioder vilket kan bidra till att skapa politiskt handlingsutrymme vid den aktuella tidpunkten. För politiker som strävar efter att bli omvalda (Downs, 1957) hänger de två incitamenten rimligtvis samman. Det handlar om att visa upp en bild av kommunens ekonomi som accepteras av presumtiva väljare och andra intressenter samtidigt som tillräckligt med resurser satsas för att leverera verksamhet som möter den efterfrågan och de förväntningar som finns hos olika grupper av servicemottagare. Då kan kommunmedlemmarna förväntas göra bedömningen att kontraktet mellan dem och kommunen har uppfyllts.

Givet antagandet att det politiska styret vill undvika att rapportera underskott och alltför stora överskott finns en implicit övre och undre gräns för vilket resultat som är politiskt gångbart att rapportera. För att över tid rapportera ett resultat i intervallet mellan den över och undre gränsen kan artificiell styrning av resultat förekomma. I figur 2.2 illustreras fyra olika situationer som kan uppkomma där resultaten förväntas styras på olika sätt.

Figur 2.2 Förväntat agerande



Resonemanget om det förväntade agerandet bygger på att *resultatutjämning* (från engelskans income smoothing) och *reningsbad* (från engelskans big bath) är två kompletterande rapporteringsstrategier. Resultatutjämning innebär precis som benämningen antyder att variationerna i de rapporterade resultaten dämpas över tid (Fudenberg and Tirole 1995; DeFond och Park, 1997; Buckmaster, 2001). Det är en väl dokumenterad rapporteringsstrategi som bygger på rationaliteten att en jämn resultatutveckling är att föredra framför en ryckig (Buckmaster, 2001; Ronen och Yaari, 2008).

Reningsbad brukar kopplas till att stora underskott rapporteras eftersom kostnader från andra redovisningsperioder koncentrerats till ett enskilt bokslut (Walsh med flera, 1991; Stalebrink, 2007). Agerandet bygger på rationaliteten att när ett underskott inte längre kan undvikas så kommer marginaleffekten av tillkommande resultatförsämringar att vara avtagande (Walsh med flera, 1991). Genom att periodisera kostnader (och möjligtvis även intäkter) på ett sådant sätt att ett befintligt underskott blir ännu större så förbättras förutsättningarna för att i framtiden kunna rapportera ett jämnt och stabilt resultat. Av denna anledning kan reningsbad och resultatutjämning ses som två komplementära snarare än konkurrerande rapporteringsstrategier (Buckmaster, 2001).

Resultatutjämning

I *situation 1 till 3* förväntas resultatutjämning förekomma för att det rapporterade resultatet skall kunna ligga i intervallet mellan den övre och undre resultatgränsen. Beroende på det underliggande ekonomiska resultatet innebär strategin att rapporteringen av en eller flera ekonomiska händelser kan vara försiktig (intäkter senareläggs och/eller kostnader tidigareläggs) eller aggressiv (intäkter tidigareläggs och/eller kostnader senareläggs).

- **Situation 1:** Kommunen har ett stort underliggande överskott och den övre resultatgränsen överskrids. Rapporteringen av en eller flera ekonomiska händelser förväntas då vara försiktig. Genom att kostnader tidigareläggs och/eller intäkter senareläggs kan kommunen rapportera ett överskott som ligger under den övre resultatgränsen samtidigt som resurser sparas till framtida redovisningsperioder. På så sätt förbättras förutsättningarna för att nå det önskvärda resultatintervallet även under kommande redovisningsperioder.

- **Situation 2:** Det underliggande ekonomiska resultatet innebär att kommunen kan rapportera ett resultat mellan den övre och undre resultatgränsen. Det finns därmed ingen anledning att styra resultatet som rapporteras under den aktuella perioden. Rapporteringen av de inträffade ekonomiska händelserna förväntas därför vara neutral.
- **Situation 3:** Kommunen har ett litet underliggande underskott och faller därmed under den undre resultatgränsen. Rapporteringen av en eller flera ekonomiska händelser förväntas då vara aggressiv. Genom att kostnader senareläggs och/eller intäkter tidigareläggs förbättras resultatet som rapporteras, och kommunen kan undvika att visa upp ett underskott. Agerandet innebär dock att resurser lånas från kommande redovisningsperioder och därigenom försvårar förutsättningarna för att i framtiden kunna nå det önskvärda resultatintervallet.

Reningsbad

I *situation 4* förväntas ett reningsbad genomföras för att de framtida resultaten skall kunna ligga i intervallet mellan den övre och undre resultatgränsen.

- **Situation 4:** Även i denna situation underskrids den undre resultatgränsen. Nu är det underliggande underskottet dock så pass stort att det inte längre är möjligt att rapportera ett resultat över den undre gränsen. I denna situation förväntas rapporteringen av en eller flera ekonomiska händelser vara försiktig. Genom att tidigarelägga kostnader och/eller senarelägga intäkter förbättras förutsättningarna för att i framtiden rapportera ett resultat mellan den övre och undre resultatgränsen.

Kravet på ekonomisk balans har betydelse i denna situation eftersom huvudregeln anger att ett underskott skall återställas inom tre år (KL 8:5a). För att rapporteringsstrategin skall få avsedd effekt måste reningsbadet därför sammanfalla med att undantagsregeln synnerliga skäl tillämpas för att inte återställa hela eller delar av underskottet (KL 8:5b). Vad som utgör ett synnerligt skäl är föremål för så kallad begränsad laglighetsprövning (prop. 1996/97: 52). Frågan avgörs alltså inom ramen för det politiska systemet och därmed har det politiska styret ett stort handlingsutrymme, så länge de regerar i majoritet.

Det skall också nämnas att en annan situation som är typisk för reningsbad, som uppmärksammats i earnings management-litteraturen, är när förändringar sker i ledningen på företag och framförallt när den verkställande direktören byts ut (se till exempel Murphy och Zimmerman, 1993; Wilson och Wang, 2010). Att omgående ta ett reningsbad innebär att det svaga resultatet kan skyllas på den tidigare ledningen samtidigt som förutsättningarna inför framtiden förbättras, den framtid som den nytillträdda ledningen har ansvar för och beroende på resultat kommer belönas utifrån. Översatt och anpassat till kommuner skulle det kunna utgöras av när majoritetsskiften äger rum.

Felklassificeringar i resultaträkningen

Det artificiella sättet att styra resultatet på har framförallt kopplats till bedömningar i samband med periodiseringar, både i litteraturen om noterade bolag (McVay, 2006) och kommuner (se Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). I earnings management-litteraturen har det dock även uppmärksammats att klassificeringar av intäkter och kostnader kan användas för att styra resultat (McVay, 2006; Fan med flera, 2010). Detta agerande beskriver McVay (2006 s. 501) som "*(...) deliberate misclassification of items within the income statement*". Genom felklassificeringar kan kostnader och intäkter flyttas upp och ner i resultaträkningen för att styra andra resultatmått än det som redovisas på slutraden. Logiken i privat sektor är att ett svagt resultat på slutraden framstår som mindre bekymmersamt när det förklaras av händelser som inte är relaterade till den ordinarie verksamheten medan ett starkt resultat framstår som starkare om det är relaterat till den ordinarie verksamheten. I litteraturen har det framförallt kopplats till att kärnverksamhetens kostnader omklassificeras och redovisas som jämförelsestörande kostnader (McVay, 2006; Fan med flera, 2010).

Omklassificeringar kan även förväntas vara förekommande i kommuner, dock på ett annorlunda sätt då både resultatbegreppet och resultaträkningens utformning skiljer sig åt. Uppställningsformen för resultaträkningen som anges i kommunal redovisningslag (5:1) presenteras i tabell 2.1.

Tabell 2.1 Uppställningsform för resultaträkningen

Verksamhetens intäkter
Verksamhetens kostnader
Avskrivningar
Verksamhetens nettokostnader
Skatteintäkter
Generella statsbidrag och utjämning
Finansiella intäkter
Finansiella kostnader
Resultat före extraordinära poster
Extraordinära intäkter
Extraordinära kostnader
Årets resultat

I det kommunala sammanhanget kan felklassificeringar i resultaträkningen, mot bakgrund av det tidigare förda resonemanget om resultatbegreppet, vara aktuellt både för att förklara underskott och stora överskott. I en situation med stora överskott skulle verksamhetens intäkter kunna flyttas ner till extraordinära intäkter och extraordinära kostnader upp till verksamhetens kostnader. Därigenom skulle resultatet före extraordinära poster försvagas. Handlar det om en situation med underskott skulle verksamhetens kostnader kunna flyttas ner till extraordinära kostnader och extraordinära intäkter upp till verksamhetens intäkter. På så sätt skulle resultatet före extraordinära poster förbättras.

Felklassificeringar skulle även kunna förekomma vid redovisning av jämförelsestörande poster. Grunduppställningen för resultaträkningen innehåller inga jämförelsestörande poster: huvudprincipen är att jämförelsestörande poster redovisas i noterna, men vid betydande belopp kan det vara motiverat att posterna specificeras direkt i resultaträkningen (Brorström med flera, 2014b). I en situation med stora överskott skulle ordinarie intäkter kunna omklassificeras och redovisas som jämförelsestörande intäkter i resultaträkningen för att förklara varför det stora överskottet uppkommit. Samtidigt skulle det också kunna förekomma att jämförelsestörande kostnader i en sådan situation klassificeras som ordinarie kostnader för att dölja att det stora överskottet genererats av den ordinarie verksamheten. I en situation med underskott skulle det omvända kunna förekomma (det vill säga att verksamhetens kostnader redovisas som jämförelsestörande kostnader och att jämförelsestörande intäkter redovisas som ordinarie intäkter) för att undvika att visa

att utfallet är kopplat till den ordinarie verksamheten. Vad som i det här fallet är viktigt att påpeka är att det skiljer sig från felklassificeringar av extraordinära poster. Eftersom redovisningen av jämförelsestörande poster skall ske i anslutning till den delen av resultaträkningen som kostnaderna eller intäkterna tillhör har dessa felklassificeringar ingen påverkan på resultatmått i resultaträkningen. Det är en skillnad jämfört med när felklassificeringar sker med extraordinära poster eftersom dessa påverkar resultatet före extraordinära poster.

För att summera upp resonemangen om artificiell styrning av resultat så finns det några skillnader mellan när resultaten styrs genom klassificeringar och periodiseringar. Felklassificeringarna av jämförelsestörande poster påverkar som tidigare nämnts inga resultatmått. Det gör däremot felklassificeringar av extraordinära poster. Det påverkar verksamhetens nettokostnader och resultat före extraordinära poster. Att resultaträkningens slutrad, årets resultat, inte påverkas av felklassificeringar innebär att det inte heller har någon påverkan på resultaten som rapporteras under kommande redovisningsperioder. Det har däremot periodiseringarna eftersom de innebär att kostnader och/eller intäkter förflyttas mellan olika redovisningsperioder. När redovisningen är försiktig (kostnader tidigareläggs och/eller intäkter senareläggs) innebär det att resurser sparas till framtida redovisningsperioder och när redovisningen är aggressiv (intäkter tidigareläggs och/eller kostnader senareläggs) innebär det att resurser lånas från kommande redovisningsperioder.

Ekonomi, politik och tjänstemän

Utifrån det förda resonemanget finns det ett antal olika faktorer som kan förväntas påverka förekomsten och graden av artificiell styrning av resultat. Likt tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat i kommuner (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) är resonemangen i huvudsak kopplade till ekonomi, det vill säga användningen av begränsade resurser. Som tidigare diskuterats fyller den finansiella rapporteringen en central funktion vid fördelningen av de begränsade resurserna. Beroende på det underliggande ekonomiska resultatet kan resultaten förväntas styras genom en försiktig eller aggressiv rapportering. Därigenom möjliggörs att resultaten som rapporteras ligger inom ett resultatintervall som är politiskt gångbart samtidigt som styrningen, och förflyttningen av resurser som sker mellan olika redovisningsperioder, skapar politiskt handlingsutrymme.

Resonemangen utgår både i det här fallet och i tidigare litteratur från att artificiell styrning av resultat förekommer eftersom det finns incitament för det politiska styret att påverka bilden av hur de begränsade resurserna har använts. För politiker som strävar efter att bli omvalda är det betydelsefullt eftersom den bild som visas upp av kommunens ekonomi för presumtiva väljare och andra intressenter ligger till grund för ansvarsutkrävande. Men det är som tidigare nämnts också betydelsefullt eftersom det politiska handlingsutrymmet påverkas när resurser förflyttas mellan olika redovisningsperioder. Trots kopplingen mellan den finansiella rapporteringen och politik har tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat ofta valt att fokusera på andra faktorer än den politiska situationen (se Anthony, 1985; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Enda undantaget är Stalebrink (2007) som kontrollerar för förändring av politisk majoritet. I andra delar av den kommunala redovisningslitteraturen har samband mellan den finansiella rapporteringen och den parlamentariska situationen däremot undersökts på ett mer grundligt sätt (se till exempel Lüder, 1992; Tagesson och Falkman, 2008; Tagesson med flera, 2013; Haraldsson och Tagesson, 2014).

Även tjänstemännen kan förväntas vara en faktor som har betydelse. Eftersom det handlar om ekonomiska frågor är det naturligt att i första hand koppla det till ekonomichefen som är den högste tjänstemannen när det gäller frågor om redovisning och budget. Bortsett från Anthony (1985), som kort berör frågan, har ekonomernas påverkan inte beaktats i tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat (se Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Anthony (1985) menar att ekonomerna ibland försöker vara politikerna till lags genom att styra resultaten. I linje med detta visar Falkman och Tagesson (2008) att ekonomichefen i samband med att den finansiella rapporteringen upprättas ibland utsätts för politisk press. Samtidigt finns det också en del som tyder på att ekonomicheferna har ett stort inflytande över hur de begränsade resurserna skall disponeras. De har olika sätt att påverka politikerna men det sker bakom kulisserna (Solli, 1999). Från budgetlitteraturen finns det också indikationer på att ekonomicheferna är med och påverkar hur resurserna skall användas. De intar ofta rollen som väktare och försöker på olika sätt upprätthålla en god ekonomi snarare än att utveckla verksamheten (Brorström med flera, 2014a).

Sammanfattningsvis kan det konstateras att ekonomiska faktorer framstår som centrala eftersom om det underliggande ekonomiska resultatet inte medför underskott eller alltför stora överskott så finns det heller inga direkta incitament att styra resultaten som rapporteras. Samtidigt visar det förda resonemanget att det

finns anledning att vidga perspektivet och försöka fånga fler faktorer, såsom politik och tjänstemän, eftersom de också kan förväntas bidra till att förklara varför vissa kommuner styr resultaten och varför graden av styrning varierar mellan olika kommuner.

3. Kort om metoden

I det här kapitlet förs ett kortfattat resonemang kring metoden. Först följer några reflektioner kring valet av metod och därefter beskrivs och diskuteras upplägget för studierna som genomförts inom ramen för avhandlingen.

Val av metod – några reflektioner

När det gäller val av metod delar jag Silvermans (2006) pragmatiska uppfattning om att vissa metoder passar bättre än andra beroende på vad man vill veta. Samtidigt påverkas metodvalen, åtminstone till viss del, av den rådande konventionen. Tittar man på huvudfåran av redovisningslitteraturen, det som Chua (1986) benämner "mainstream accounting", så är den kvantitativ och ofta bestående av så kallade arkivstudier. Det avspeglas även i den litteratur som jag använder mig av.

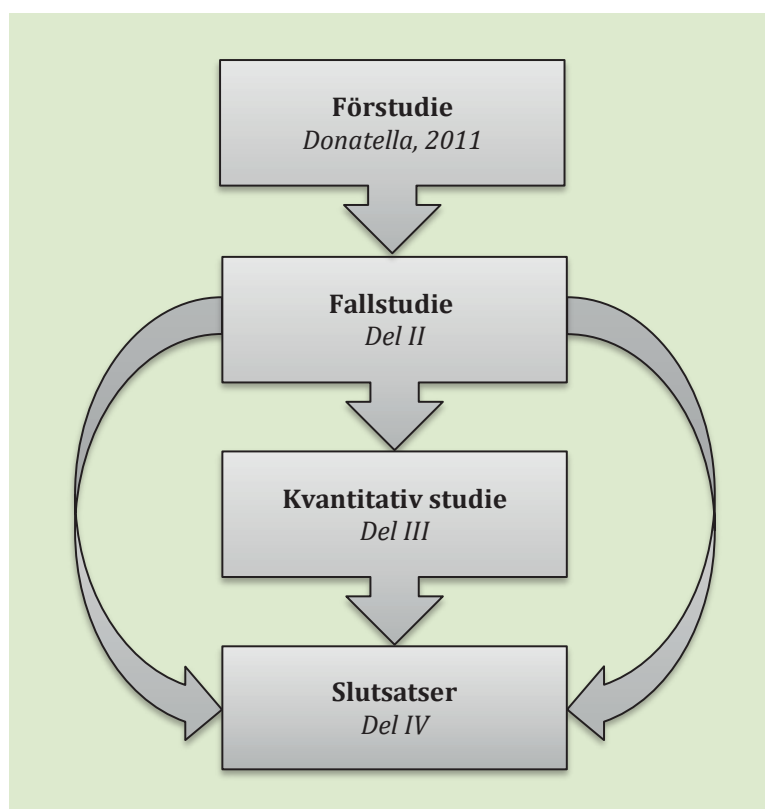
Studierna om artificiell styrning av resultat, som genomförts sedan bokföringsmässiga grunder började tillämpas, är kvantitativa. De bygger i varierande grad på earnings managements-litteraturen, vilken är präglad av den nordamerikanska forskningskonventionen. Huvudfåran i den empiriskt inriktade redovisningsforskningen i Nordamerika är inbäddad i ekonomisk teori och utgångspunkten är att det finns en extern och observerbar verklighet där aktörerna är rationella nyttomaximerare som drivs av egenintresse (Chua, 1986; Marton, 1998; Deegan och Unerman, 2006). I strävan efter att påvisa kausala samband och uppnå (statistisk) generaliserbarhet föredrar man att använda statistiska metoder för att kunna pröva formulerade hypoteser på stora empiriska urval (Watts och Zimmerman, 1986). Detta ideal är så starkt att det ofta funnits ett uttalat motstånd mot kvalitativ metod såsom fallstudier (Cooper och Morgan, 2008). Det är en väsentligt annorlunda hållning jämfört med den europeiska redovisningslitteraturen där det, för att återigen använda Chuas (1986) indelning av redovisningsforskningen, finns gott om "tolkande" och "kritiska" redovisningsstudier. Det öppnar upp för att både använda en kvalitativ och kvantitativ metod.

Avhandlingens upplägg

Avhandlingsarbetet inleddes med en förstudie. Därefter har två empiriska studier genomförts. Först gjordes en fallstudie av fyra kommuner där artificiell styrning av resultaten förekommit på olika sätt och därefter gjordes en kvantitativ studie som

omfattar alla kommuners bokslut under perioden 2011-2013. I det följande förs ett resonemang kring vilka överväganden som ledde fram till detta upplägg. De mer ingående metodresonemangen om tillvägagångssätt återfinns i anslutning till respektive studie i del II och del III.

Figur 3.1 Avhandlingens upplägg



Förstudie

Som en förberedelse inför fallstudien genomfördes en förstudie (jämför Yin, 2003) där jag kartlade vilka bedömningsposter som haft en betydande påverkan på resultaten i kommunsektorn under perioden 2005-2009.⁵ Studien indikerade att artificiell styrning av resultat förekom i praktiken genom ett flertal olika bedömningsposter (Donatella, 2011).

De grundläggande teoretiska idéerna som leder fram till att kommuner förväntas sträva efter att rapportera små överskott fanns med redan från början, och

⁵ Det ansågs vara viktigt att fånga bedömningsposter över tid för att kunna få en indikation på om dessa används till att styra resultaten. Med en begränsad tidsbudget fanns det ingen möjlighet att förstudien skulle kunna omfatta alla kommuners årsredovisningar under den valda tidperioden. Istället gjordes ett slumpmässigt urval på 74 kommuner vilket, givet viss felmarginal, kan förväntas ge en representativ bild av hur det såg ut i kommunsektorn under den aktuella tidsperioden. Sammantaget innebär det att kartläggningen omfattade 370 bokslut (74 kommuner över 5 år).

påverkade kartläggningen eftersom det fanns ett fokus på att försöka fånga om rapporteringsstrategierna resultatutjämnning och reningsbad tillämpades. Men ibland påverkade även resultaten från förstudien genomförandet av litteraturgenomgången. Jag noterade till exempel att det förekom felklassificeringar i resultaträkningen. Iakttagelserna kring felklassificeringar i resultaträkningen, som ett sätt att styra andra resultat än det som rapporteras på slutraden, medförde att litteratur kring detta söktes upp och kom att inkluderas i referensramen. På så sätt pendlade forskningsprocessen mellan ett induktivt och deduktivt arbetssätt. Vad gäller det mer induktiva så har det också påverkats av mina tidigare erfarenheter. Det handlar om en rad olika studier inom det kommunala området – alltifrån kartläggningar av praxis till intervjuer med ekonomer och enkäter riktade till ekonomichefer – men också om att jag byggt upp kontakter med företrädare för enskilda kommuner, yrkesföreningen Kommunalekonomiska föreningen, revisionsbyråer, Sveriges kommuner och landsting och Finansdepartementet. På så sätt hade jag en hel del förkunskaper om praktiken med mig när litteraturgenomgången och förstudien påbörjades.

Utifrån litteraturgenomgången och förstudien utvecklades en teoretisk referensram som ger indikationer på vilka faktorer som kan förväntas påverka förekomsten och graden av artificiell styrning av resultat. Som diskuteras i det följande gjordes bedömningen att det, givet den begränsade litteraturen om artificiell styrning av resultat på kommunal nivå, fanns mycket att tjäna på om en kvantitativ studie genomfördes först efter att företeelsen utforskats i en fallstudie.

Fallstudie och kvantitativ studie

De empiriska studierna i föreliggande avhandling följer ett upplägg som ofta beskrivs i metodböcker (se till exempel Ryan med flera, 2002; Yin, 2003; Silverman, 2006) och kan på så sätt sägas vara konventionellt: först genomfördes en fallstudie och därefter genomfördes en kvantitativ undersökning för att se om resultaten var generaliserbara.

Det hade varit möjligt att utifrån referensramen generera hypoteser och gå direkt på en kvantitativ studie. Men då litteraturen om artificiell styrning av resultaten är begränsad i kommuner gjordes bedömningen att en fallstudie skulle kunna bidra med viktiga och kanske oväntade insikter (Yin, 2011) innan den kvantitativa studien genomfördes. Nu användes referensramen inledningsvis till att välja kommuner till fallstudien, generera relevanta intervjufrågor och för att analysera respektive fall. Resultaten från fallstudien har sedan bidragit till bättre precision i for-

muleringen av hypoteser men också till att andra hypoteser, som annars inte hade varit aktuella, kom att testas. Dessutom har både förstudien och fallstudien varit viktig input till hur artificiell styrning av resultat kan operationaliseras och mätas då ett antal centrala bedömningsposter kunde ringas in. Vidare skall också framhållas att resultaten från fallstudierna inte begränsas till att vara input i den kvantitativa studien, även om generaliserbarheten alltid kan diskuteras. I linje med resonemang-
et som Yin (2003) utvecklat kring analytisk generaliserbarhet skulle jag ändå vilja hävda att resultaten från fallstudien i sig har betydelse som sträcker sig bortom de studerade fallen. Vi kan kanske inte förvänta oss att finna exakt likadana fall men förklaringarna som genereras från studien kan vara gångbara för att förstå även andra fall. En styrka med fallstudier är dessutom att de har potential att bidra till att fånga faktorer som är svåra att mäta och operationalisera. Av dessa anledningar har den kvantitativa och kvalitativa metoden betraktats som komplementära.

DEL II

FALLSTUDIE

Del II – Fallstudie

Fallstudien omfattar fyra kommuner som på olika sätt styrt sina resultat. I kapitel 4 återfinns ett resonemang om valet av kommuner och tillvägagångssättet vid genomförandet av studien. Därefter följer en parvis presentation av kommunerna. I kapitel 5 presenteras berättelsen om kommunerna som jämnat ut stora underliggande överskott och i kapitel 6 följer berättelsen om kommunerna som under lång tid jämnat ut underliggande underskott och därefter genomfört ett reningsbad. I kapitel 7 analyseras fallen och några slutsatser lyfts fram. Dessa bygger jag sedan vidare på i den kvantitativa studien, vilken presenteras i del III.

4. Tillvägagångssätt

Fallstudien består av kommunerna som benämns Nordstad, Sydstad, Väststad och Öststad.⁶ Valet av fall diskuteras i det följande och därefter presenteras upplägget av studien. I första steget genomfördes en dokumentstudie och därefter gjordes intervjuer med politiker, ekonomer och yrkesrevisorer.

Val av fall

De studerade kommunerna har valts för att representera olika situationer där artificiell styrning av resultat förekommer. I referensramen utvecklades ett resonemang kring rapporteringsstrategier som utgår från att fyra olika situationer kan uppkomma beroende på den underliggande ekonomiska utvecklingen (se figur 2.2). Resonemanget utgår från att det finns en implicit övre och undre resultatgräns för vilket resultat som är politiskt gångbart att rapportera och att resultaten över tid kommer att styras för att ligga i detta intervall. *Situation 1* innebär att det finns ett stort underliggande överskott. För att förhindra att den övre resultatgränsen överskrids förväntas rapporteringen av en eller flera ekonomiska händelser vara försiktig (kostnader tidigareläggs och/eller intäkter senareläggs). *Situation 2* innebär att det underliggande överskottet ligger i intervallet mellan den övre och undre resultatgränsen. Rapporteringen förväntas då vara neutral. *Situation 3* innebär att ett litet underliggande överskott förekommer. För att nå den undre resultatgränsen, det vill säga undvika att rapportera underskott, förväntas rapporteringen av en eller flera ekonomiska händelser vara aggressiv (kostnader senareläggs och/eller intäkter tidigareläggs). *Situation 4* innebär att det finns ett stort underliggande underskott vilket medför att det inte längre är möjligt att undvika ett underskott även om rapporteringen är aggressiv. I denna situation förväntas ett så kallat reningsbad genomföras. En försiktig rapportering av en eller flera ekonomiska händelser, det vill säga att kostnader tidigareläggs och/eller intäkter senareläggs, förstärker underskottet i det enskilda bokslutet men förbättrar samtidigt förutsättningarna för att ligga i det önskvärda resultatintervallet under kommande redovisningsperioder.

Väststad och Öststad har valts för att representera situation 1 medan Nordstad och Sydstad har valts som exempel på situation 4. Poängen med att välja dessa situa-

⁶ Artificiell styrning av resultat kan vara en känslig fråga. Av den anledningen utlovades på förhand att materialet i möjligaste mån skulle presenteras så att det inte var möjligt att identifiera kommunerna. Det är därför fiktiva kommunnamn används och vissa kommunspecifika detaljer utelämnats i fallbeskrivningarna.

tioner är att två olika aspekter av resultatutjämnning fångas. Det handlar både om att underliggande överskott jämnats ut (situation 1), men också om att reningsbadet (situation 4) antingen föregåtts av utjämnning av underliggande överskott (situation 3) eller skapat förutsättningar för att små överskott kan rapporteras i framtiden (situation 2). Urvalet har därigenom skapat möjligheter till jämförelser mellan olika situationer där artificiell styrning av resultat förekommer.

De valda kommunerna identifierades genom förstudien (Donatella, 2011). Som tidigare nämnts gjordes en kartläggning av årsredovisningar från 74 slumpmässig valda kommuner för perioden 2005-2009. Utifrån kartläggningen fanns det indikationer på att två kommuner i urvalet hade genomfört ett reningsbad. Det var Nordstad och Sydstad. Det fanns även indikationer på att utjämnning av stora underliggande överskott förekom i ett flertal kommuner. Valet föll till slut på Väststad och Öststad eftersom det var uppenbart att en systematisk resultatutjämnning hade förekommit i dessa fall.

Dokumentstudie och intervjuer

Fallstudien inleddes med en genomgång av kommunernas budgetar, delårsrapporter och årsredovisningar för perioden 2005-2010. Genomgången av dessa dokument bygger vidare på förstudien men här inkluderades även 2010 års årsredovisning eftersom den blev tillgänglig innan intervjuerna genomfördes. Dokumentstudien har skapat förutsättningar att kartlägga på vilket sätt de rapporterade resultaten styrdes i respektive kommun och har därigenom fungerat som en viktig utgångspunkt vid genomförandet av intervjuerna.

Sammantaget har 11 intervjuer genomförts med totalt 15 personer. Av tidsmässiga skäl hade några av intervjupersonerna önskemål om att genomföra gruppintervjuer (ekonomerna i Väststad, yrkesrevisorerna i Väststad respektive ekonomerna i Sydstad). Det ändrade dynamiken. Samtalen blev annorlunda och fick karaktären av en fokusgruppsintervju (se Silverman, 2006) i den meningen att det förekom en hel del diskussioner mellan gruppmedlemmarna men där jag styrde samtalet genom att ställa frågor. En förteckning över genomförda intervjuer presenteras i tabell 4.1.

Tabell 4.1 Genomförda intervjuer

Kommun	Intervjuperson	Typ av intervju
<i>Nordstad</i>	Ekonomichef	Telefonintervju
	Kommunstyrelsens ordförande	Telefonintervju
<i>Sydstad</i>	Ekonomichef	Gruppintervju III
	Redovisningsekonom	Gruppintervju III
	Förvaltningsekonom	Gruppintervju III
	Kommunstyrelsens ordförande	Personlig intervju
	Kommunstyrelsens vice ordförande	Telefonintervju
<i>Väststad</i>	Ekonomichef	Gruppintervju I
	Budgetchef	Gruppintervju I
	Kommunstyrelsens ordförande	Personlig intervju
	Kommunstyrelsens vice ordförande	Personlig intervju
	Ansvarig yrkesrevisor	Gruppintervju II
	Yrkesrevisor	Gruppintervju II
<i>Öststad</i>	Ekonomichef	Personlig intervju
	Ansvarig yrkesrevisor	Personlig intervju

Vid valet av intervjupersoner var det, med tanke på de tidigare behandlade politiska incitamenten till artificiell styrning av resultat, prioriterat att försöka intervju kommunstyrelsens ordförande (företrädare för det politiska styret) och kommunstyrelsens vice ordförande (företrädare för oppositionen). Enligt det utvecklade resonemanget kan tjänstemän också förväntas ha ett stort inflytande. Det var därför även prioriterat att försöka genomföra intervjuer med ekonomichefen och, i de större kommunerna, med ytterligare någon av ekonomerna som har en central roll i arbetet med att upprätta budget och externredovisning. I några fall var det inte möjligt att genomföra intervjuer enligt det planerade upplägget. I Öststad avböjde de ledande politikerna att delta i studien. Ekonomichefen ansåg dessutom att det räckte med att en tjänsteman deltog i studien, varför det inte var möjligt att intervju budgetchefen eller redovisningschefen. I Nordstad föll den tilltänkta intervjun med företrädaren för oppositionen på grund av praktiska omständigheter. Då det är en relativt liten kommun, utan varken budget- och redovisningschef, är ekonomichefen

mer operativ i sitt arbete. Därför gjordes bedömningen att det räckte att intervjua ekonomichefen.

Från början fanns det ingen uttalad ambition om att genomföra intervjuer med några andra än politiker och ekonomer. Det förändrades när det visade sig att artificiell styrning av resultat i Väststad och Öststad även förekom genom uppskattningar och bedömningar utanför lag och normering. Då valde jag att göra kompletterande intervjuer med yrkesrevisorerna i dessa kommuner.

Intervjuerna genomfördes under första halvåret 2011. Samtliga intervjuer har spelats in och därefter transkriberats. Längden på intervjuerna varierade från 40 minuter till 2 timmar. Trots att artificiell styrning av resultat kan vara en känslig fråga upplevde jag intervjupersonerna som förhållandevis öppna och utförliga i sina funderingar och resonemang. Det kan tolkas som att det i vissa fall fanns ett behov av att pröva tankar och idéer eftersom det inte skulle få några direkt praktiska konsekvenser (jämför Czarniawska, 2004).

De genomförda intervjuerna inleddes med att jag berättade om dokumentstudien – att jag hade gått igenom budget, delårsrapport och årsredovisning för den senaste sexårsperioden – och därigenom bildat mig en uppfattning om kommunens ekonomi. Sedan ombads intervjupersonen eller intervjupersonerna att beskriva hur de uppfattade kommunens ekonomi. Att ställa en stor och öppen fråga var ett sätt att få intervjupersonerna att börja prata. Därefter hade intervjuerna en samtalskaraktär snarare än att jag ställde frågor och fick specifika svar (jämför Silverman, 2006). En del intervjupersoner behandlade redan i samband med den inledande beskrivningen att det fanns omständigheter som medför att den ekonomiska situationen delvis var annorlunda än vad som framgår av den finansiella rapporteringen, medan andra intervjupersoner först tog upp dessa omständigheter efter att samtalet förts in på detta genom en eller flera följdfrågor. De ställda följdfrågorna anpassades beroende på fall. I Väststad och Öststad kom intervjuerna och följdfrågorna att koncentreras till resultatutjämnningen som förekom. I Sydstad och Nordstad ställdes mestadels följdfrågor kring själva reningsbadet och vad som hade föregått att det genomfördes. En sammanställning av de genomförda intervjuerna följer i de två kommande kapitlen tillsammans med resultatet från dokumentstudierna.

5. Resultatutjämnning

Både Väststad och Öststad har jämnat ut stora underliggande överskott under den studerade perioden. Först beskrivs vad som skett i Öststad, och därefter följer beskrivningen av vad som skett i Väststad.

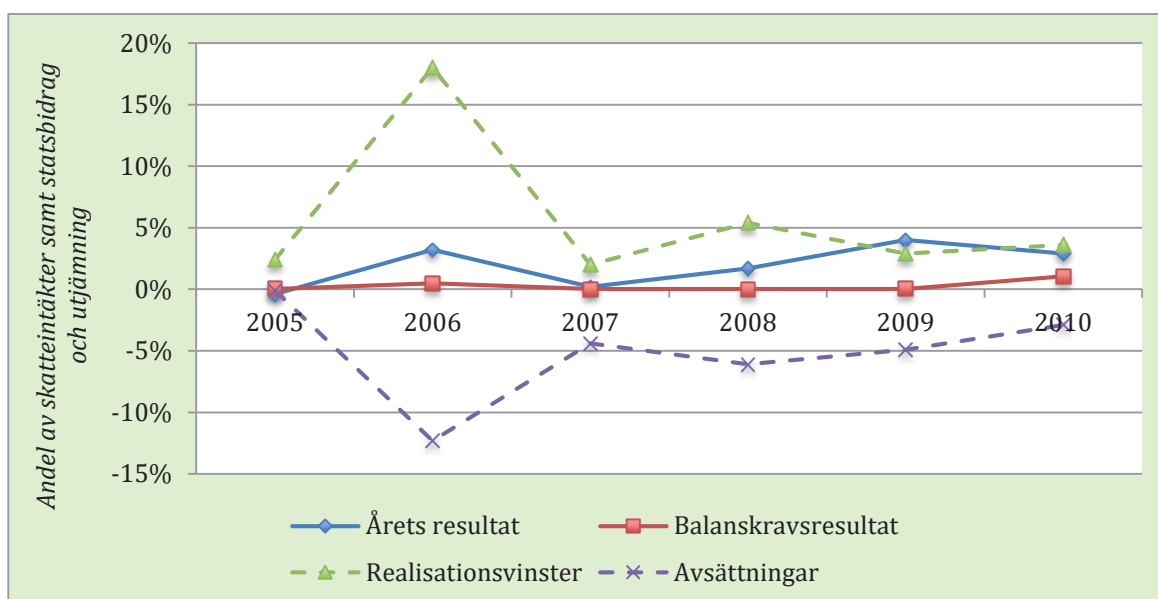
Öststad

Öststad är en stor kommun belägen i en storstadsregion. Både kommunen och regionen har haft en stark befolkningstillväxt under de senaste decennierna. Likt många andra tillväxtkommuner är Öststad involverad i en rad byggprojekt. Dels handlar det om medfinansiering av investeringar i statlig infrastruktur, dels pågår stadsutvecklingsrelaterade projekt där bland annat bostäder och lokaler för näringsverksamhet byggs. Det politiska styret i kommunen har varierat under de senaste mandatperioderna. Det har både förekommit en höger- och vänsterstyrda majoritet.

Stora realisationsvinster och stora avsättningar

Under samtliga år av den studerade perioden har Öststad redovisat realisationsvinster och avsättningar. Dessa poster presenteras tillsammans med årets resultat och balanskravsresultat i diagram 5.1.

Diagram 5.1 Resultatutjämnningen i Öststad



Realisationsvinsterna har uppkommit till följd av att ersättningen vid försäljningen av fastigheter, aktier och exploaterad mark överstigit det bokförda värdet. Som mest har realisationsvinsterna uppgått till nästan 20 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning men under övriga år av perioden har de legat i intervallet 2-5 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Ungefär hälften av dessa intäkter har kommunen redovisat i delårsbokslutet och resterande i samband med årsbokslutet. Vidare kan noteras att Öststad, liksom många andra tillväxtkommuner, valt att inte budgetera realisationsvinsterna.

Öststad har redovisat avsättningar under samtliga år av den studerade perioden men inte vid något tillfälle tagit upp dessa i delårsbokslutet.⁷ Som mest har avsättningarna i bokslutet för ett enskilt år uppgått till 13 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning medan det för övriga år av perioden legat i intervallet 3-6 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Som framgår av diagram 5.1 sammanfaller storleken på realisationsvinsterna och avsättningarna. Det är denna omständighet som bidrar till att de rapporterade resultaten har varit relativt jämna och stabila under den studerade perioden. Framförallt är det balanskravsresultatet som legat på en jämn och låg nivå under perioden. Vid beräkningen av balanskravsresultatet har Öststad gjort ett antal justeringar. Vissa av realisationsvinsterna har exkluderats från balanskravsresultatet medan andra inkluderats eftersom det bedömts vara förenligt med god ekonomisk hushållning. Vidare har kostnaderna för vissa avsättningar exkluderats och dessutom har synnerliga skäl anförts för att exkludera en rad olika driftskostnader. Det är därför årets resultat och balanskravsresultat skiljer sig åt.

Avsättningarna under perioden har framförallt gjorts till förpliktelser som kommunen tagit på sig när de beslutat om att lämna bidrag till investeringar i statlig infrastruktur. Den ansvariga yrkesrevisorn kommenterar det hela på följande sätt.

”Det är inga felaktiga avsättningar man har gjort. (...) Avsättningar till stora infrastrukturella satsningar där man har gått in i ett avtalsförfarande, alltså lateral intent, det kommer ju inte vara tillåtet framgent

⁷ En avsättning skall redovisas när kommunen har en förpliktelse, till följd av en eller flera inträffade händelser, där det är troligt att ett utflöde av resurser kommer krävas för att reglera förpliktelsen samtidigt som det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet. En avsättning är alltså en skuld men osäker vad gäller tidpunkt och/eller belopp. När en avsättning redovisas innebär det att kostnaderna som bedöms krävas för att i framtiden reglera förpliktelsen kommer belasta det aktuella bokslutet.

men än så länge är det helt okej, så det finns inget fel i avsättningarna som har gjorts.”

Att det tidigare fanns möjligheter till att göra avsättningar för informella förpliktelser medförde att Öststad kunde tidigarelägga kostnader.⁸ Avsättningar har under perioden även gjorts när det inte funnits någon extern motpart. Det handlar om avsättningar för en rad framtida driftskostnader, och i dessa fall har revisionen påpekat att det är ett avsteg från lag och normering.

Resultatutjämnning i efterhand

Det som bidragit till att Öststad kunnat visa upp en jämn och stabil resultatutveckling under perioden är att avsättningar redovisats i motsvarande utsträckning som realisationsvinster uppkommit. Ekonomichefens beskrivning av arbetet med att upprätta budget, delårsrapport och årsredovisning ger en inblick i processerna där den kommunala ekonomin planeras och följs upp. Hur det senare kan gå till berättades det om på ett tämligen frispråkigt sätt. När intervjun genomfördes med ekonomichefen hade årsredovisningen precis upprättats och årets resultat förmedlats till massmedia.

”Idag i Öststadsnytt så presenterade vi resultatet. Det är 95 miljoner kronor (...). Men det underliggande överskottet, den som kan analysera det här, vilket man i nuläget inte skall springa till pressen med, det är 270 miljoner kronor. Men då har vi gjort ett antal avsättningar, riggat lite för framtiden med pensionsskulden (...) skuldfört ett antal åtaganden som ligger på gränsen till om man skall göra det, passat på.”

Det handlar alltså om en försiktig rapportering där kostnader av olika slag tidigarelagts. Vad som framkom i samband med intervjuerna, och som också bekräftar iakttagelserna från dokumentstudien, är att detta agerande förekommit under hela den studerade perioden. Kostnader har på olika sätt tidigarelagts för att kunna jämna ut det rapporterade resultatet. Det har framförallt skett genom att det efter verk-

⁸ Avsättningar regleras i kommunal redovisningslag (6:11) och i en rekommendation från Rådet för kommunal redovisning. Mellan 2002-2007 (RKR 10) och 2008-2010 (RKR 10.1) fanns möjlighet att göra avsättningar för såväl legala som informella förpliktelser till en extern motpart. Från och med räkenskapsåret 2011 har rekommendationen reviderats och möjligheten att göra avsättningar till informella förpliktelser tagits bort (RKR 10.2).

samhetsårets slut, när alla omständigheter varit kända, fattats beslut om storleken på avsättningarna. Att detta kunnat utnyttjas beror på att det under perioden fanns möjlighet att göra avsättningar för informella förpliktelser till en extern motpart. Om avsättningar endast hade varit tillåtna att göra till legala förpliktelser skulle det inte ha funnits samma utrymme för bedömningar om när förpliktelsen uppkommit och vilket år avsättningen skulle redovisas. Det samma gäller storleken på beloppen. Vad som däremot inte var förenligt med den vid tiden gällande regleringen, och som tidigare nämnts föranledde en anmärkning från revisionen, var avsättningarna som gjordes till framtida driftskostnader.

Att avsättningarna görs i efterhand för att styra resultaten som rapporteras har till viss del att göra med balanskravets utformning. Ekonomichefen kommenterade balanskravsresultatet på följande sätt.

"Alltså det är ju konstruerat för vi gör ju avsättningar utifrån undantagsregler och sådant så att vi hamnar på plus. Och det har ju att göra med balanskravsproblematiken att vi håller på så, för balanskravet är i våra ögon väldigt ettårigt och inlåsandet."

Huvudprincipen för balanskravet är att balanskravsunderskott inte är tillåtna. Det var därmed inte möjligt att använda tidigare års upparbetade överskott på annat sätt än genom att hänvisa till synnerliga skäl för att antingen anta en underbalanserad budget eller inte återställa ett uppkommet underskott. Denna möjlighet har Öststad använt sig av vid ett tillfälle men det är enligt ekonomichefen inte längre något alternativ. Bakgrunden är att kommunen en gång rapporterade betydande överskott till följd av realisationsvinster, och då valde att öronmärka en del av det egna kapitalet för framtida satsningar. När en del av det egna kapitalet sedan togs i anspråk och kommunen rapporterade underskott kritiserade oppositionen den sittande majoriteten för att de agerat på ett oansvarigt sätt. Enligt ekonomichefen kunde majoriteten inte försvara agerandet inför kommuninvånarna och andra intressenter eftersom det inte var pedagogiskt möjligt att hänvisa till hur redovisningsmodellen är uppbyggd och hur balanskravet är utformat. Sedan dess har majoriteten varit ovillig att rapportera underskott.

Nästan lika besvärligt som det är att redovisa underskott anses det vara att redovisa stora överskott. Det är inte politiskt möjligt att rapportera stora överskott eftersom det kan aktualisera en diskussion om överbeskattning och huruvida tillräckliga satsningar gjorts för att möta efterfrågan på den kommunala servicen.

”Politiskt klarar man inte av för stora överskott. Skattebetalarna säger: varför har ni tagit ut den här skatten? Nästan 300 miljoner! Det är en omöjlig situation, så vi hamnar på 95 miljoner efter lite vridande och fixande.”

Anledningen till varför 95 miljoner anses vara en lämplig resultatnivå bottnar i en övertygelse om att det är viktigt att inte överskrida den symboliska gränsen på 100 miljoner. Ekonomichefen oroar sig över att det skall bli för många nollor som en följd av kommunens storlek, och därför har det ingen större betydelse att årets resultat i relation till skatteintäkterna samt statsbidrag och utjämning är svagare än i många mindre kommuner.

Väststad

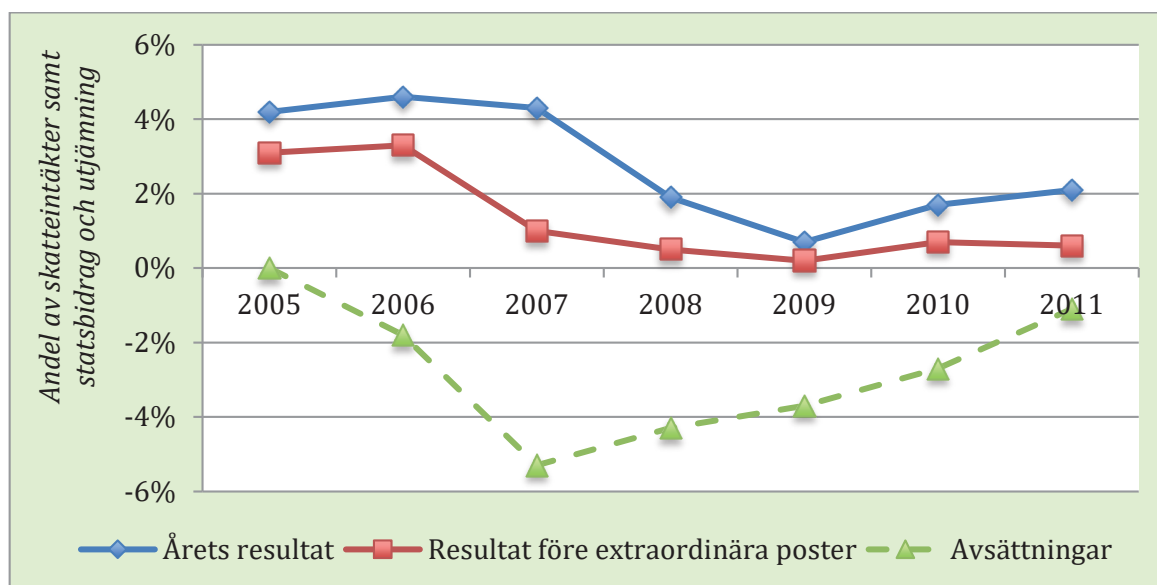
Väststad är en relativt stor kommun belägen i utkanten av en storstadsregion. Sett till antalet invånare låg Väststad på en i stort sett oförändrad nivå från 1970-talet till en bit in på 00-talet, då antalet invånare började öka. Som framgår av intervjuerna finns politiska ambitioner vad gäller tillväxt och expansion. Det handlar bland annat om de infrastrukturella investeringar som genomförts och planeras genomföras i framtiden för att kunna förbättra förbindelserna till andra delar av regionen. Vad som också kan nämnas är att kommunen exploaterat områden för byggande av både bostäder och lokaler till näringsverksamhet. Under de senaste mandatperioderna har majoritetsskiftet ägt rum vilket innebär att det både förekommit höger- och vänsterstyrda politiska majoriteter.

Avsättningar och felklassificeringar

Kommunen har under hela perioden redovisat realisationsvinster till följd av att mark och fastigheter sålts till belopp som överstiger det bokförda värdet. Realisationsvinster har redovisats som extraordinära intäkter. Denna felklassificering innebär att resultat före extraordinära poster visar på ett mindre överskott än vad årets

resultat gör.⁹ Revisionen har inte anmärkt på eller kommenterat felklassificeringen. Noterbart är också att Väststad inte valt att redovisa sitt balanskravsresultat någon gång under perioden. Istället har en kommentar lämnats i förvaltningsberättelsen där det anges att balanskravet har uppfyllts.

Diagram 5.2 Resultatutjämnning i Väststad



Som framgår av diagram 5.2 har de rapporterade resultaten varierat. Under början av perioden redovisades relativt stora överskott. Från 2007 och framåt för resultat före extraordinära poster och från 2008 och framåt för årets resultat etableras en ny lägre resultatnivå. Detta sammanfaller med att kommunen börjar redovisa avsättningar i större utsträckning än tidigare. Väststad började redovisa avsättningar 2006 men det är framförallt från 2007 och framåt som avsättningarna ökar och har stor inverkan på resultaten som rapporteras.

Ungefär hälften av avsättningarna under perioden avser pensionsåtagandet för tiden före 1998. Enligt den lagstiftade blandmodellen skall den gamla delen av

⁹ Vad som utgör en extraordinär post regleras i den kommunala redovisningslagen (5:5). Det anges att "intäkter och kostnader i annan verksamhet än kommunens eller landstingets normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader". Vidare vägledning angående extraordinära poster finns i RKR 3.1 där det framgår att en post skall klassificeras som extraordinär om (1) händelsen eller transaktionen som ger upphov till posten saknar ett tydligt samband med den ordinarie verksamheten, (2) är av sådan typ att den inte kan förväntas inträffa ofta eller regelbundet och (3) om posten uppgår till ett väsentligt värde. Uppfylls inte samtliga kriterier samtidigt, utan endast något av de två förstnämnda kriterierna, skall posten enligt RKR 3.1 ses som jämförelsestörande. Mot bakgrund av detta är det uppenbart att realisationsvinsterna felklassificerats när de redovisats som en extraordinär intäkt: dels är exploatering en del av den ordinarie verksamheten i kommuner, dels är det bevisligen en händelse som regelbundet har inträffat i Väststad.

pensionsåtagandet, det vill säga den del som avser tiden före 1998, redovisas som en ansvarsförbindelse och belasta resultatet först när utbetalningen sker.¹⁰ Lagen lämnar således inget utrymme för den här typen av avsättningar. I revisionsrapporterna fastslås att avsättningen som gjorts till den gamla delen av pensionsåtagandet är ett avsteg från kommunal redovisningslag. Det konstateras samtidigt att det blivit allt vanligare inom det kommunala området att göra avsättningar av detta slag och det förs även ett resonemang kring rättsläget, vilket man konstaterar är oklart eftersom en dom i förvaltningsrätten öppnar upp för avsteg från blandmodellen.¹¹ Dessa förhållanden medför att revisionen väljer att inte rikta någon anmärkning mot avvikelsen.

Vidare har en rad andra avsättningar gjorts under perioden. Den största av dessa avsättningar avser informella förpliktelser vid investeringar i statlig infrastruktur. Avsättningar har gjorts vid tre tillfällen under perioden. Revisionen har påpekat att dessa avsättningar föranlett felaktiga periodiseringar av kostnader. Kritiken rör att avsättningar skett i tre olika bokslut trots att förpliktelsen var känd redan vid första tillfället. Revisionen menar därför att en avsättning, motsvarande hela beloppet, skulle ha gjorts direkt när den blev känd. Väststad har under perioden också gjort avsättningar för framtida driftskostnader av olika slag. Även detta har föranlett kritik från revisionen. Kommunen har också gjort avsättningar till en konjunkturfond under den studerade perioden. Revisionen konstaterade att en statlig utredning var tillsatt för att se över möjligheterna att lagfästa sådana möjligheter att föra medel mellan olika år. Någon anmärkning riktades därför inte heller mot denna avsättning, utan det konstaterades att frågan skulle följas upp framöver.

Den kompletterande bilden som yrkesrevisorerna ger vid intervjun är att samtliga avsättningarna under perioden antingen var "tveksamma eller helt regelvidriga". Trots detta anger revisionen vid samtliga tillfällen under perioden i sin årsrapport att årsredovisningen i huvudsak är upprättad enligt god redovisningssed och lagen om kommunal redovisning samt återger resultat och ekonomisk ställning på ett i huvudsak rättvisande sätt. På den direkta frågan om varför inte skarpare kri-

10 Kommunerna skall enligt kommunal redovisningslag (5:4) redovisa pensionsåtagandet enligt blandmodellen. I modellen görs en uppdelning mellan pensionsåtagandet som upparbetats fram till och med 1997 och från 1998 och framåt. Den gamla delen av pensionsåtagandet skall redovisa som en ansvarsförbindelse inom linjen och kostnadsföras vid utbetalningstillfället medan den nya delen av åtagandet skall redovisas som en kostnad året då pensionen intjänats och tas upp som en avsättning i balansräkningen. Blandmodellen innebär således att en bokföringsmässig och kassamässig logik blandas, därav modellens benämning.

11 Länsrätten i Vänersborg, dom i mål nummer 3348-04.

tik har riktats, när det funnits stora tveksamheter över en längre tidsperiod, svarar den ansvariga yrkesrevisorn på följande sätt.

"Det finns ju ett revisionspråk. Och läser man här, som man bör göra, så vad vi säger är ju att 'det här får ni fan inte göra – det är emot regler och lagar'. (...) Sen är ju det stora problemet: de kan göra som de vill, det finns inga sanktionsmöjligheter (...). Vi kan bara lyfta dom här förhållandena, att detta står i strid med lagar och god [redovisnings]sed, och sen är det bra med det på något sätt."

Det finns en uppgivenhet inför situationen, och den bristande respekten som ansvariga politiker och tjänstemän i Sydstad visar för revisionskritiken som förekommer.

Resultatutjämnning – efter hand och i efterhand

Under senare delen av den studerade perioden har resultaten i Väststad legat på en betydligt lägre nivå än under de första åren av perioden. Kommunstyrelsens ordförande kommenterar utvecklingen av kommunens ekonomi på följande sätt.

"Om du bara tittar på sista raden så ser det inte särskilt imponerande ut. Det är till och med så att en del skulle säga att det där är lite problematiskt. Men det är ju inte sanningen, utan sanningen är att vi ökat avsättningarna de senaste åren."

Resonemanget grundar sig i att kommunen har haft en stark underliggande ekonomisk utveckling under perioden och att avsättningarna som redovisats är ett politiskt beslut om att tidigarelägga kostnader. Liknande resonemang förs även av de övriga intervjupersonerna. Att de politiska besluten som ligger bakom avsättningarna fattas i efterhand, när bokslutet skall upprättas, är också tydligt. Förhållningssättet framgår inte minst av hur avsättningarna till den gamla delen av kommunens pensionsåtagande har hanterats.

"Vi har en plan (...) men jag kan inte säga att vi måste sätta av just så mycket. Det är snarare styrt av det [resultatmässiga] utrymme som stått till förfogande."

Det är den budgetansvariga ekonomen i Väststad som beskriver vad som avgör storleken på avsättningarna. Valen styrs alltså varken av upprättade principer, som medför ett konsekvent agerande över tid, eller beslut i budgeten som på förhand fastställer nivåerna. Det är denna omständighet som medför att avsättningarna varierar under perioden.

Att avsättningar görs för att tidigarelägga kostnader har sina förklaringar. Enligt ekonomerna hänger det framförallt samman med balanskravets asymmetriska konstruktion: redovisade underskott skall ackumuleras och återställas medan redovisade överskott inte får ackumuleras och användas i framtiden. En slags inlåsnings-effekt uppstår enligt ekonomerna därför vid överskott och det vill man undvika. Ekonomichefen kommenterade det hela på följande sätt.

"När vi redovisade hyfsade resultat så var frågan om de skulle hamna i frysboxen eget kapital."

Enda sättet att ta i anspråk tidigare års överskott är som tidigare nämnts genom att hänvisa till synnerliga skäl för att antingen anta en underbalanserad budget eller inte återställa uppkomna underskott. Men det är inget som politikerna vill göra eftersom det inte anses kunna förklaras för kommuninvånarna och andra intressenter. Den budgetansvariga ekonomen uttryckte sig på följande sätt om den pedagogiska utmaningen.

"Det finns ju väldigt många redovisningsprofeter som säger att men då kan vi redovisa underskott. Men då bortser man ju från den politiska dimensionen. Det är politiker som visar och pratar om vad som gjorts. Då kan de inte ta någon redovisningsmodell och visa allmänheten. Det går inte."

Det skall vara raka och enkla budskap. På samma sätt arbetar ekonomichefen och budgetchefen mot politiken. Det anses alltid finnas en risk att politikerna vill satsa mer resurser än vad som finns tillgängligt. Ekonomichefen, som innehaft posten under många år och som sedan länge har en mycket stark ställning i kommunen, menar att man utvecklar en relation med politikerna så att de inser vilka beslut som måste fattas. Ett tillvägagångssätt är att övertyga politikerna om att dolda reserver behöver byggas upp så att kommunen är förberedd inför utmaningarna under kommande decennier. Yrkesrevisorerna har reagerat på agerandet. Den ansvariga yrkesrevisorn

kan efter många års arbete med att granska kommunen konstatera att ekonomichefen "(...) rör sig i något slags konstigt land där han både styr och tar order. (...) En del tjänstemän som varit med länge agerar väldigt politiskt, och är med i den politiska styrningen."

Ett annat sätt att påverka politikerna är genom att förklara att överskotten som rapporteras till stor del genererats av realisationsvinster. Som tidigare nämnts har realisationsvinsterna klassificerats som extraordinära intäkter för att markera vilken resultatpåverkan dessa intäkter har. Därigenom har resultatet före extraordinära poster kunnat användas när kommunens ekonomi diskuteras med politiker, verksamhetsföreträdare, massmedia och andra intressenter. Ekonomerna har därigenom tonat ner betydelsen av årets resultat. Det är enligt ekonomichefen i Väststad ändå inte möjligt att rapportera alltför stora överskott eftersom det då omedelbart uppstår "(...) en politisk diskussion om varför vi skall ha ett så bra resultat". Och i en sådan situation anses det bli svårt att förankra budskap om återhållsamhet och behov av att genomföra förändringar i verksamheterna.

De ledande politikerna å sin sida oroar sig för att tillfälliga intäkter skall användas till nivåhöjande kostnader, och på så sätt skapa ekonomiska obalanser. Det hänger samman med realisationsvinsterna för mark som har exploaterats – en intäkt som politikerna betraktar som osäker i ett längre perspektiv. Realisationsvinsterna budgeteras inte eftersom de är osäkra och när de förekommer är ambitionen att dessa skall användas för att sänka kostnaderna under kommande redovisningsperioder och på så sätt bidra till att kunna skjuta fram de skattehöjningar som förr eller senare är nödvändiga. Därigenom ökar handlingsutrymmet inför framtiden, samtidigt som politikerna kan undvika kritik för de resultat som har rapporterats. Problematiken som är förenad med att rapportera underskott och stora överskott kommenterade kommunstyrelsens vice ordförande på följande sätt.

"När man får årsredovisningen i korthet publicerad i media så tittar man ju: röda siffror! Det ser inte bra ut, samtidigt som man inte heller vill att det ska vara för höga resultat. Ni har ju stora överskott, ni har ju så mycket pengar på banken. Varför kan ni inte ge skolan mer pengar och så vidare? Det är sådana frågor vi ställs inför som politiker."

Att Väststad skall göra avsättningar och på så sätt tidigarelägga kostnader är både den politiska ledningen och ekonomerna överens om. Det finns ett ideal om samarbete över de politiska blocken med breda överenskommelser som ekonomichefen

driver starkt. Inte minst i frågorna som gäller kommunens ekonomi har det fått genomslag.

6. Reningsbad

Nordstad och Sydstad har båda genomgått besvärliga perioder som gjort avtryck i den kommunala verksamheten och ekonomin. I båda fallen ledde det till att ett reningsbad genomfördes vid mitten av 2000-talet. I det följande beskrivs reningsbadet samt vad som hände innan och efter att det genomfördes.

Sydstad

Sydstad är en gammal bruksort som genomgått en besvärlig omställning under de senaste decennierna. Så beskriver intervjupersonerna kommunen. Omställningen de pratar om påbörjades för flera decennier sedan när det tillverkningsföretag som var dominerande på orten började få problem på grund av föråldrad teknik. Företaget förlorade på kort tid sin marknadsledande position och därefter följde en turbulent tid med konkurs, rekonstruktion och ägarbyten vid ett antal tillfällen.

För Sydstad utgjorde företaget mer än den i särklass största arbetsgivaren i kommunen. Företaget var även en betydelsefull aktör i utvecklingen av centralorten och i förlängningen även av kommunen. Inte minst genom att företaget hade resurser att finansiera vissa satsningar och stötta idrottsverksamheten. Kommunen och bolaget var på så sätt sammanflätade. När det gick bra för bolaget så gick det också bra för kommunen, som det nuvarande kommunalrådet uttryckte saken. När utvecklingen för bolaget vände kom det därför starkt att prägla kommunens utveckling. Antalet kommuninvånare har successivt minskat sedan början av 1970-talet. Samtidigt var det under lång tid svårt för politikerna att överge tanken på att ett stort företag återigen skulle etablera verksamhet i kommunen och att allting skulle bli som det tidigare hade varit.

Kortsiktig problemlösning – kostnader senareläggs

Det minskade antalet invånare medförde att kommunen över tid fick en överdimensionerad servicekapacitet. Under 2000-talet var en betydande andel av kommunens hyreslägenheter exempelvis tomma. Intervjupersonerna beskriver det hela som en negativ spiral, där de outhyrda lägenheterna medförde att det inte ansågs vara möjligt att utföra underhåll och investeringar i annat än begränsad utsträckning. Samma agerande förekom även inom annan kapitalintensiv verksamhet. Det fick en rad olika konsekvenser. Eftersom investeringarna var begränsade aktiverades inga

betydande tillgångar som kommunen behövde göra avskrivningar på. Och genom att låta underhållet ligga på en låg nivå kunde även kostnaderna till detta ändamål begränsas. Samtidigt anpassades inte avskrivningarna utan de ursprungliga avskrivningstiderna, som var bestämda utifrån en helt annan nivå på underhållet, låg kvar. Det innebar att tillgångarnas nyttjandeperiod inte alls motsvarade avskrivningstiden. Vid början av 2000-talet, decennier efter att det för orten så viktiga företaget började få problem, innebar det att vissa materiella anläggningstillgångar var kraftigt övervärderade. Denna bild ger alla intervjupersoner på ett eller annat sätt. Bakgrunden till agerandet var enligt ekonomerna kompetensbrist. Ekonomichefen beskrev det på följande sätt.

"Alltså det var den kultur vi levde i och det var den kunskapsnivå som fanns i den politiska ledningen och även på tjänstemannanivå. Man hade inte förstått på något vis, man hade inte den information som låg till grund för förståelse att det fungerar inte i längden."

I samband med nyrekryteringar började kunskaperna om den kommunala ekonomin förbättras och då insåg involverade aktörer, såväl tjänstemän som politiker, att den ekonomiska situationen var tämligen allvarlig. Kommunen hade under lång tid senarelagt kostnader och sättet som det hade gjorts på innebar att det fanns betydande övervärden i balansräkningen. Men även när de ledande aktörerna var införstådda med att läget var allvarligt tog det ett antal år innan åtgärder vidtogs. Det saknades politisk handlingskraft för att hantera situationen, det är samtliga intervjupersoner rörande överens om.

"Det var mycket som gått slentrian. Det var inte bara ekonomisk röra, det var även politisk röra."

Orden är från personen som var kommunstyrelsens vice ordförande när intervjuerna genomfördes.

En ny politisk ledning tillträder och agerar

I samband med valet 2006 tillträdde en ny politisk majoritet i Sydstad. Det var ett blocköverskridande samarbete mellan de två största partierna i kommunen. Båda partierna hade i valrörelsen tydligt kommunicerat att den ekonomiska situationen

som kommunen befann sig i var allvarlig. Mot bakgrund av det hade vallöften givits om att kommunens ekonomi skulle "saneras". Kommunstyrelsens ordförande beskriver arbetet som vidtog efter att de tillträtt på följande sätt.

"Vi satte igång direkt. (...) Vi pratade om en sanering av en ekonomi som var helt urusel: stora lån, en dålig soliditet, allmänt var vi bland de tio sämsta kommunerna, om man räknar per invånare. Och där ville vi inte vara."

Kommunstyrelsens vice ordförande beskrev agerandet på ett likartat sätt.

"Ja, alltså jag har jobbat efter principen att börjar man ett nytt uppdrag så gäller det att hålla högsta fart och göra så mycket som möjligt så fort som möjligt. Innan folk vaknar upp och undrar vad som händer, för att uttrycka mig lite tillspetsat."

Det var i samband med 2007 års bokslut reningsbadet genomfördes, det vill säga i första bokslutet som den nytillträdde majoriteten var ansvarig för. Ett underskott på -21 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning redovisades detta år. Kommunalrådet beskriver situationen och agerandet på följande sätt.

"Vi hade luft i balansräkningen. Alltså det var övervärderat: våra bolag var övervärderade, våra allmänna tillgångar [var övervärderade], det vill säga gator och asfalt som det stod. Så vi gjorde kraftiga nedskrivningar på det här. (...) Det gjorde att vi fick ett oerhört negativt resultat."

Ekonomichefen ger en likartad bild av den nedskrivningsprövning som gjordes av kommunens materiella anläggningstillgångar.

"Det började ju med de absolut enklaste delarna: det fanns ju saker i vårt anläggningsregister som inte fanns i verkligheten (...). Så de var ju enkla. Sen fick vi också göra bedömningar utifrån återstående avskrivningstid. Man hade ju gjort en bedömning utifrån en avskrivningstid som kanske byggde på att man hade underhållit det för 50 kronor per kvadratmeter, sen hade man underhållit det för 17 kronor per kvadratmetern."

Det var framförallt två kommunala bolag som var övervärderade: bostadsbolaget Sydstadsbo och Sydstdads industribyggen som hade i uppgift att äga och förvalta industribyggnader för att kunna tillgodose näringsliv, kommunen och övriga organisationer med ändamålsenliga lokaler. En nedskrivning gjordes av värdet som de två bolagen var upptagna till i kommunens balansräkning. Utöver nedskrivningen av dessa finansiella anläggningstillgångar genomfördes också en rad nedskrivningar av kommunens materiella anläggningstillgångar. Merparten av nedskrivningarna samlades på ett enskilt år och det var detta som medförde att ett stort underskott redovisades. Ekonomichefen beskriver det som att "vi gjorde oss ett paket" och kommunstyrelsens vice ordförande beskriver det hela som en "engångsrensning".

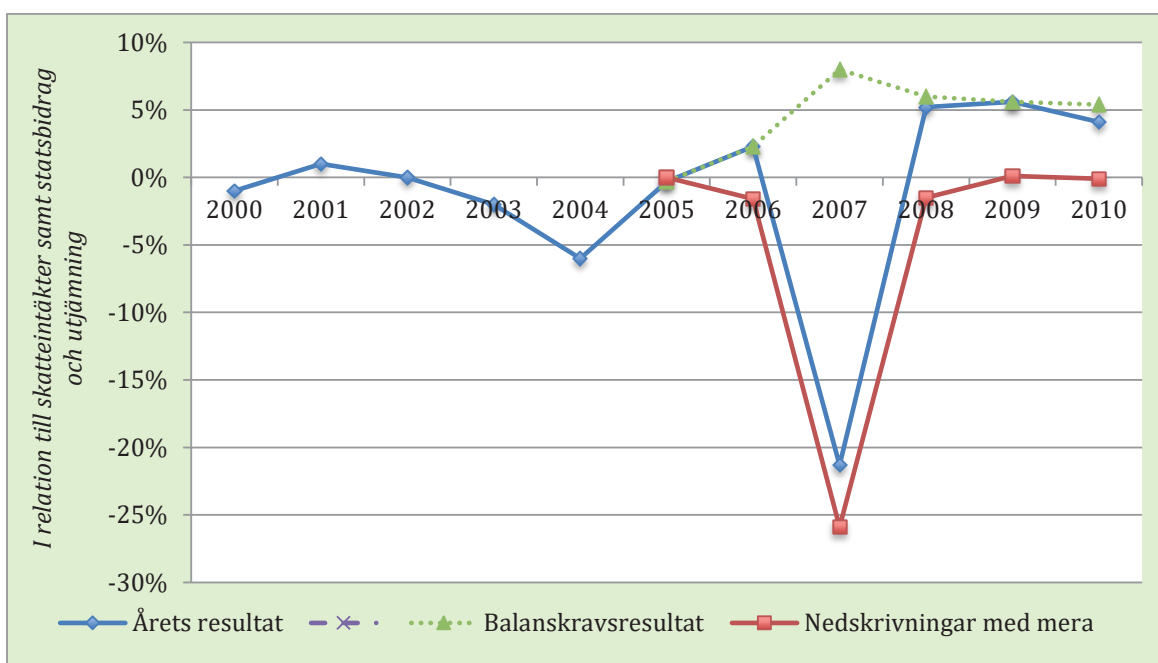
Utöver det beskrivna, som kan kopplas till själva reningsbadet, fattade den nytilträdde politiska majoriteten också beslut om att genomföra en rad andra förändringar vilka ingick i paketet som ekonomichefen talade om. En omstrukturering genomfördes av verksamheten. Det som påverkade räkenskaperna mest var att en realisationsvinst uppkom vid försäljningen av det kommunala energibolaget. Vidare höjdes kommunalskatten med 50 öre och besparingar genomfördes i kärnverksamheterna. När besparingsförslagen inom skola, vård och omsorg presenterades ledde det till stora protester från framförallt berörda brukare. Intervjupersonerna med politiska uppdrag beskriver det som en mycket besvärlig tid med en rad tuffa beslut, även om besluten ansågs vara nödvändiga för att bryta den negativa spiral kommunen befunnit sig i under lång tid. Några märkbara reaktioner från potentiella intressenter, såsom kommuninvånare och massmedia, blev det däremot inte när bokslutet med det stora underskottet presenterades. Intervjupersonerna beskriver att man tydligt kommunicerade att underskottet var en konsekvens av nedskrivningarna – en redovisningsteknisk fråga – och inte var kopplat till obalanser i den löpande verksamheten. Det har man kunnat göra genom att hänvisa till balanskravsresultatet. Där har posterna som inte är återkommande i den löpnade verksamheten exkluderats och därför är detta resultat positivt.

Reningsbadet

Det var i 2007 års bokslut som Sydstdad genomförde reningsbadet och redovisade ett stort underskott. Som framgår av tabell 6.1 uppgick årets resultat till -21 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Reningsbadet var som tidigare beskrivits konsekvensen av rad olika beslut. Av dessa var det framförallt tre som väsentligt kom att försvaga det redovisade resultatet: det var nedskrivningen av

kommunens materiella anläggningstillgångar som uppgick till -15 procent av skatteintäkterna samt statsbidragen och utjämningsen och det var nedskrivningen av de finansiella anläggningstillgångarna som Sydstadsbo och Sydstad industribyggen utgjorde, vilka uppgick till -3 procent respektive -13 procent. Utöver detta så ledde försäljning av kommunens energibolag till en realisationsvinst på 4 procent. Dessutom förekom en rad mindre poster som påverkade det redovisade resultatet. Vägs allt samman var nettokostnaden för de fattade besluten -26 procent av skatteintäkterna samt statsbidragen och utjämningsen under det aktuella året. Reningsbadet i det här fallet utgjordes av att dessa kostnader samlades på ett enskilt år.

Diagram 6.1 Reningsbadet i Sydstad



Kommentar: Uppgifterna för perioden 2005-2010 bygger på information från kommunens årsredovisningar. Uppgifterna för perioden 2000-2004 är från KOLADA.

Vid avstämningen mot balanskravet hänvisades till synnerliga skäl. Det angavs att nedskrivningarna och de andra kostnader som var förenade med omstruktureringen av verksamheten genomfördes för att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning, och därför justerades för dessa kostnader. Dessutom inkluderades realisationsvinsterna vid avstämningen mot balanskravet eftersom även detta ansågs vara en del i omstruktureringen och arbetet med att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning. Efter justeringarna uppgick balanskravsresultatet till 8 procent

av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Detta innebar inte endast att balanskravet uppfylldes under det aktuella året utan även att de ackumulerade balanskravsunderskott som fanns för perioden 2000-2006 kunde återställas. Trots att årets resultat sett över perioden 2000-2010 innebar ett ackumulerat underskott på mer än -10 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning så fanns inga balanskravsunderskott att återställa eftersom undantagsregeln om synnerliga skäl hade tillämpats.

Innan reningsbadet genomfördes hade kommunen problem att upprätthålla balansen mellan intäkter och kostnader. Från 2000 fram till att reningsbadet genomfördes 2007 var årets resultat negativt vid inte mindre än fyra tillfällen (2000, 2003, 2004 och 2005). Efter reningsbadet genomfördes, och verksamheten omstrukturerades, har årets resultat förbättrats drastiskt. Det beror både på skattehöjningen och de minskade kostnaderna i kärnverksamheten, men också på att tillgångarna antingen realiserats eller skrivits ned i värde och på så sätt minskat avskrivningarna. Dessutom hade ersättningen för de realiserade tillgångarna använts för att amortera på kommunens lån och därigenom bidragit till att minska de finansiella kostnaderna. Noterbart är dock att det även under 2008 förekom vissa nedskrivningar, försäljningsomkostnader och realisationsförluster som försvagade resultatet. Även under 2006 förekom nedskrivningar. Det visar att alla kostnader för omstruktureringen av verksamheten inte samlades i 2007 års bokslut.

Ett förändrat förhållningssätt

Förhållningssättet till den kommunala ekonomin innebar att kostnader förflyttades till framtida generationer. Problemen, som uppkom när det för kommunen så viktiga företaget förlorade marknadsandelar, sköts på framtiden och det var först när en ny politisk majoritet tillträdde 2007 som åtgärder vidtogs. Reningsbadet var en del i arbetet med att "sanera" kommunens ekonomi tillsammans med förändringar inom verksamheten och skattehöjningen. Den nytillträdde majoriteten hade, som de själva beskrev det, visat politisk handlingskraft.

Kunskaperna om den kommunala ekonomin förbättrades och frågan om god ekonomisk hushållning började diskuteras. Av det följde att en förståelse och respekt etablerades för nödvändigheten att redovisa överskott i kombination med en relevant hantering av kommunens fastigheter i form av underhåll och avskrivningar. Arbetet resulterade i att innebörden av vad som utgör en god ekonomisk hushållning för Sydstad definierades. En ambitionsnivå angavs där det fastslogs att en god

ekonomisk hushållning utgörs av ett agerande som skapar förutsättningar för en långsiktigt hållbar kommunal service. Utifrån definitionen formulerades tre finansiella mål, vilka skall möjliggöra att den angivna ambitionsnivån uppnås. Målen är relaterade till resultat, investeringar och soliditet. Ekonomichefen beskriver idéerna som låg till grund för definitionen av god ekonomisk hushållning och de formulerade målen på följande sätt:

”Så länge inkomst- och kostnadsutjämningsystemen består (...) tycker jag att man rakryggat kan lova kommuninvånarna (...) att betalar ni en genomsnittlig kommunal skattesats får ni också en genomsnittlig kommunal service. Med ett enda undantag: vi blir aldrig kompenserade för finansnettot, det vill säga hur vi har hanterat historien.”

Agerandet innebär att kommunen, i relation till andra jämförbara kommuner, har en hög skuldsättning och därmed också högre finansiella kostnader. För att kompensera detta har man en relativt sett hög ambitionsnivå för resultatmålet (som framgår av diagram 6.1 har betydande överskott också redovisats efter att reningsbadet genomfördes).

Samtliga intervjupersoner är tydliga med att agerandet som föranledde de ekonomiska besvärligheterna inte skall upprepas igen. ”Resultatkravet har blivit en grundbult” menar economichefen. Att förflytta kostnader för dagens kommunala service till morgondagens generationer är inte längre tänkbart. Sammantaget beskrivs de vidtagna åtgärderna och det förändrade förhållningssättet som den stora vändningen för kommunen.

Nordstad

Nordstad är en liten avfolkningskommun. Sedan 1970-talet har antalet kommuninvånare mer än halverats. Utmärkande för Nordstad är också den låga befolkningstätheten – det är få invånare som är spridda över ett stort geografiskt område. Dessa förutsättningar har lett till att kommunen har ett högt kostnadsläge. När Nordstad dessutom har en svag skattekraft blir kommunen en stor nettomottagare i den omfördelning av resurser som sker genom det kommunalekonomiska utjämningsystemet. Att kommunen bedöms vara starkt beroende av den kommunala utjämnningen är tydligt – både kommunalråd och economichef pratar ofta och länge om utjämningsystemet även om intervjuerna inte var avsedda att handla om det. Intervju-

personernas berättelser kan betraktas som en problematisering av möjligheterna för en mindre kommun att hantera sina åtaganden.

Den politiska majoriteten som styr kommunen har varierat under de senaste mandatperioderna. Det har förekommit både en vänsterledd och en borgerligt ledd majoritet. Utöver att kommunen är beroende av den kommunalekonomiska utjämnningen skall det också nämnas att kommunen haft svårigheter att upprätthålla en ekonomi i balans under 2000-talet. En svag soliditet indikerar att de ekonomiska obalanserna sträcker sig längre tillbaka i tiden än så. Samtidigt har kommunen en jämförelsevis hög skattesats. På det hela taget beskrivs förutsättningarna som besvärliga.

Problemen skjuts fram

Innan reningsbadet genomfördes hade kommunen svårigheter att upprätthålla en ekonomisk balans. Sedan balanskravet trädde i kraft 2000 fram till att reningsbadet genomfördes 2005 och 2006 varierar årets resultat. Vid tre tillfällen redovisades underskott (2001, 2003 och 2004) och vid två tillfällen redovisade överskott (2000 och 2002). Under denna period sammanfaller balanskravsresultatet i huvudsak med årets resultat. Det innebär att balanskravet uppfylls två gånger under en femårsperiod. Underskotten som redovisats skall som tidigare nämnts återställas. Ekonomichefen berättar följande om arbetet.

"Ja, alltså balanskravet det måste ju återställas. Där har vi haft en diskussion och sagt att vi skall inte göra det på tre år, utan på sju år. Så där har man tagit ett aktivt beslut faktiskt. Det är något som man är väldigt medveten om och det är någonting som vi hela tiden påminner politikerna om."

Kommunalrådet kompletterar bilden med resonemangen som förts i de politiska församlingarna.

"(...) det här med att vi skall ta igen skulden vi har är tydligt. [Men] vi hade också uppe det här om vi inte skulle bry oss, vad skulle staten göra då?"

Att förlänga tidsfristen för återställandet, istället för att helt bortse från kravet, blev en politiskt sett rimlig kompromiss. När underskott inte hade varit möjliga att återställa inom angiven tidsram bestämdes 2007 att de skulle återställas under en femårsperiod. När inte heller det ansågs vara rimligt beslutades 2009 att de ackumulerade underskotten istället skulle återställas under en sjuårsperiod.

Reningsbadet – en form av åtgärd

Under den studerade perioden har Nordstad vid upprepade tillfällen misslyckats med att uppnå balanskravet, trots att man inte genomfört de investeringar och det underhåll som borde gjorts på vissa av de materiella anläggningstillgångarna. De ekonomiska problemen är till stor del kopplade till det vikande befolkningsunderlaget. Det skapade både problem för det kommunala bostadsbolaget och för kärnverksamheten som haft en eftersläpning när det gäller att ställa om verksamheten till en minskad efterfrågan på kommunal service.

Inför det besparingsarbete som förr eller senare var oundvikligt ansågs det vara viktigt att separera kärnverksamhet från annan verksamhet som bedrivs av kommunen. Kommunalrådet berättar.

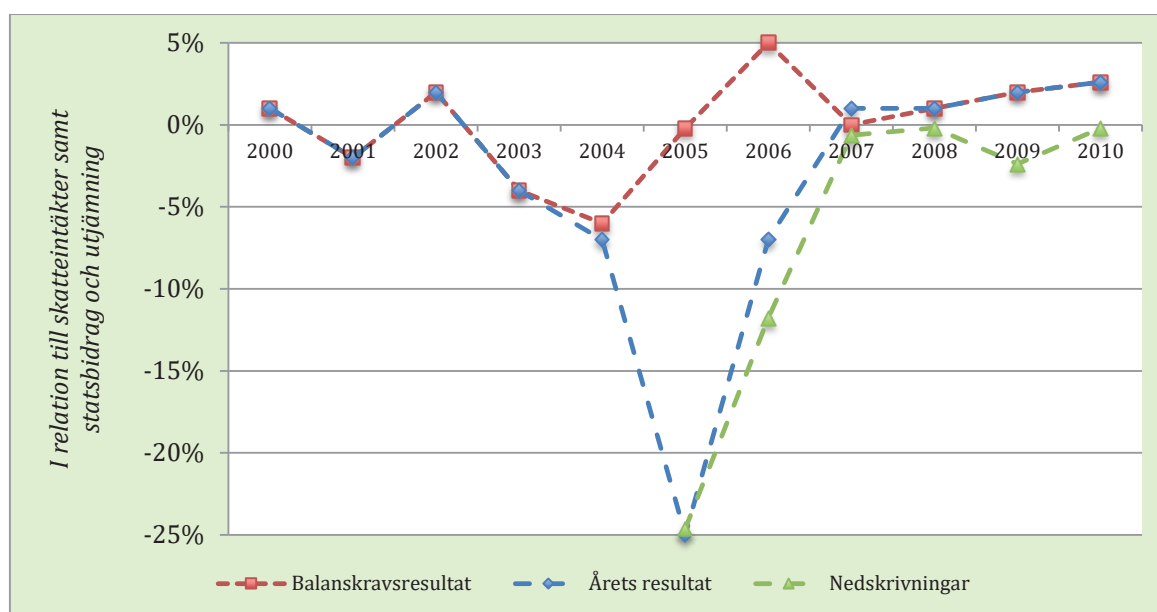
”Vi fick [ekonomisk] hjälp från Statens bostadskreditnämnd. Så vi bildade ett bolag som heter Nordstadsbo. Man lyfte ut fastighetsbeståndet från kommunens verksamhet, och då fick vi hjälp med att sanera ekonomin. (...) Sen började vi med att sanera vår egen ekonomi och skarganska mycket i personal och på alla möjliga ställen.”

Utöver bolagiseringen av kommunens hyresfastigheter realiserades materiella anläggningstillgångar som använts inom turistnäringen till en privat näringsidkare, vilket också var ett led i att skala bort det som inte tillhörde kärnverksamheten. Det var i samband med dessa åtgärder som kommunen tog ett reningsbad genom att koncentrera stora nedskrivningar till två bokslut. Det var enligt ekonomichefen ett sätt för kommunen att ”rensa bort det gamla för att börja om på nytt”. Trots de betydande underskotten visade inte kommuninvånarna eller andra intressenter något större intresse för bokslutet de aktuella åren. Det var politikerna som diskuterade frågan och eftersom obalanserna inte var relaterade till den löpande verksamheten uppfattades underskotten inte som särskilt problematiska.

Stora underskott och synnerliga skäl

Nordstad genomförde reningsbadet 2005 och 2006. Det var framförallt under 2005 som stora nedskrivningar genomfördes, vilket var i samband med att det kommunala bostadsbolaget bildades och övertog vissa av kommunens materiella anläggningstillgångar. Nedskrivningarna omfattade även andra kommunala anläggningstillgångar.

Diagram 6.2 Reningsbadet i Nordstad



Kommentar: Uppgifterna för perioden 2005-2010 bygger på information från kommunens årsredovisningar. Uppgifterna för perioden 2000-2004 är från KOLADA.

Som framgår av diagram 6.2 uppgick nedskrivningarna under 2005 sammantaget till -25 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Nedskrivningarna innebar ett mycket stort underskott, men då undantagsregeln synnerliga skäl tillämpades begränsades balanskravsunderskottet till -0,2 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. De synnerliga skälen avsåg kostnader för omstrukturering av kommunens verksamhet för att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning. Det finansiella stödet från Statens bostadskreditnämnd i samband med bolagiseringen uppgick till nästan 5 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Stödet intäktsredovisades dock inte under 2005, utan först under 2006.

Under 2006 genomfördes också nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar. De uppgick till -12 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjäm-

ning. Samtidigt intäktsredovisades det finansiella stödet från Statens bostadskreditnämnd. Sammantaget innebar det att årets resultat uppgick till -8 procent om det ställs i relation till skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Även denna gång hänvisades till synnerliga skäl eftersom kostnaderna var en del i den pågående omstruktureringen av verksamheten. Efter justeringen uppgick balanskravsresultatet till nästan 5 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Den återkommande användningen av synnerliga skäl innebär att kommunen under perioden 2000-2010 har ett ackumulerat resultat som uppgick till -35 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning, men ändå inte hade några balanskravsunderskott att återställa vid periodens slut.

Agerandet fortsätter – fler problem skjuts fram

Efter att reningsbadet genomfördes redovisas överskott. Samtidigt fortsätter det tidigare agerandet där kostnader skjuts på framtiden. Ekonomichefen berättar.

"(...) det har inte lånats några nya pengar och det har heller inte gjorts några investeringar. Eller vi har gjort väldigt lite investeringar rättare sagt. Sen har vi inget underhåll på våra fastigheter. Det kommer ju att komma endera dagen att vi får den kostnaden också. Men det är ju en sådan här regleringspost som man har, att inte göra underhåll."

Återigen handlar det om kortsiktigt agerande och tillfälliga åtgärder för att åtminstone uppnå lagens krav på ekonomisk balans.

7. Analys

I det följande analyseras agerandet i de fyra kommunerna. Analysen leder fram till att ekonomi, politik, tjänstemän och struktur lyfts fram som centrala faktorer för att förklara varför artificiell styrning av resultat förekommer och varierar i grad.

Utjämnning av stora överskott

Både Väststad och Öststad har haft en stark underliggande ekonomisk utveckling under perioden. Kommunernas ekonomi har påverkats av en kraftig befolknings-tillväxt vilket i förlängningen medfört att områden kunnat exploateras och generera realisationsvinster. Ekonomin har också påverkats av att kommunerna medfinansierar investeringar i statlig infrastruktur.

I den teoretiska referensramen utvecklades ett resonemang kring politiskt gångbara resultat som låg till grund för antaganden om en övre och undre resultatgräns. Ett resultat under den undre gränsen innebär att underskott rapporteras, och ett resultat över den övre gränsen innebär att alltför stora överskott rapporteras. I relation till detta kan konstateras att artificiell styrning av resultat förekommit i både Väststad och Öststad för att undvika att överskrida den övre gränsen och rapportera alltför stora överskott. Det handlar om en försiktig rapportering där kostnader tidigare lagts för att jämna ut de underliggande överskotten.

Hur utjämnningen går till

Utjämnningen av de underliggande överskotten sker framförallt genom periodiseringar, men det finns även inslag av felklassificeringar för att påverka andra resultatmått än årets resultat. När det gäller periodiseringarna är det framförallt uppskattningar och bedömningar i samband med avsättningar som möjliggjort att kostnader kunnat tidigareläggas. Att det varit tillåtet att göra avsättningar för informella förpliktelser har varit avgörande då flertalet av avsättningarna gjorts för förpliktelser som uppkommit till följd av mer eller mindre formaliserade avsiktsförklaringar med en extern motpart. Det skapade utrymme för uppskattningar och bedömningar om avsättningarnas storlek i efterhand, i samband med att boksluten upprättades. Därutöver har ett antal avsättningar skett i strid med lag och normering. Det visar att artificiell styrning av resultat förekommer både inom och utanför lag och normering.

Det kan konstateras att revisionen ibland riktat kritik mot dessa avvikelser, men det förekommer också att man inte upptäcker eller av andra skäl väljer att inte rikta någon kritik mot avvikelserna (se även Tagesson och Eriksson, 2011). Ett exempel på det senare är när yrkesrevisorerna i Väststad konstaterar att kommunens avsättningar, till den gamla delen av pensionsåtagandet, inte är förenliga med kommunal redovisningslag. Sedan väljer man att inte rikta någon anmärkning mot avsättningen med motiveringen att det blivit allt vanligare med avsättningar av detta slag. Det förs även ett resonemang kring rättsläget, vilket man konstaterar är oklart efter en dom i Förvaltningsrätten. Det får betraktas som två märkliga argument. Det är fortfarande ett lagbrott även om många andra kommuner gör samma sak. Sen är ett domstolsbeslut i första instans inte prejudicerande, så varför rättsläget skulle vara oklart är svårt att förstå. När detta sker bidrar revisionen inte till att sätta press på det politiska styret och begränsa utrymmet för artificiell styrning av resultat till att ske inom lag och normering. Ibland accepterar revisionen att det även sker utanför lag och normering.

Det finns också inslag av att resultaten styrs genom felklassificeringar. I Väststad handlade det om att realisationsvinster klassificerades som extraordinära intäkter och därigenom bidrog till att resultatet före extraordinära poster låg på en klart lägre och jämnare nivå än årets resultat. Det har viss påverkan, men får framförallt betydelse då det sker i kombination med styrningen som sker genom periodiseringar.

Kritik mot stora överskott

Politiker som agerar på en politisk marknad kan som de tidigare förda resonemangen visar förväntas ha en strategi för att röstmaximera och kunna bli omvalda (Downs, 1957). I Väststad och Öststad innebär det bland annat att resultat jämnas ut för att undvika alltför stora överskott, och därmed slippa kritik för överbeskattning eller att den kommunala servicen har varit av för låg kvalitet i relation till resursinsatsen. Det ligger i linje med incitamenten som lyfts fram i litteraturen (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Dessutom ansågs bilden som visas upp av kommunens ekonomi även vara betydelsefull i den interna ekonomistyrningen eftersom verksamhetsföreträdarna reagerar olika på den styrning som förekommer beroende på hur den ekonomiska situationen upplevs.

Det finns indikationer på att den politiska situationen kan påverka hur mycket kritik som uppkommer vid ett stort överskott. När det, som i Öststad, finns en tydlig uppdelning mellan de politiska blocken kan det vara känsligt att rapportera stora överskott. Oppositionen kan i så fall vinna enkla politiska poänger genom att kritisera det politiska styret. När det, som i Väststad, finns en pragmatisk syn på lokalpolitiken och en ambition om att i möjligaste mån samarbeta över blockgränsen framstår de rapporterade resultaten inte som lika betydelsefulla.

Det är också tydligt att ekonomichefen spelat en viktig roll vid artificiell styrning av resultat, framförallt i Väststad. Genom sitt kunskapsövertag fick ekonomichefen en särställning när det gällde att definiera vilka kostnader som var möjliga att påverka. Inflytande över detta innebar också inflytande över vilka frågor som det fanns resurser till och således var möjliga att prioritera. Det visar att utjämningen av stora underliggande överskott inte endast sker för att tillmötesgå politiska önskemål om ökat handlingsutrymme, utan det sker uppenbarligen också för att tjänstemännen vill begränsa politikernas handlingsutrymme. Agerandet kan ses som en väktarstrategi (Wildavsky, 1975) eftersom när den finansiella rapporteringen ger bilden av att det inte finns några resurser att satsa så minskar risken för en mycket kostnadsdrivande politik som kan skapa ekonomiska obalanser.

Balanskravet och inlåsnig

I tidigare litteratur har en koppling framförallt gjorts mellan styrning av resultat och svårigheter att uppnå krav på ekonomisk balans (Stalebrink, 2007; Ballantine med flera, 2007; Vinnari och Näsi, 2008). Fallstudien visar att det till följd av balanskravets utformning i kommunsektorn även finns en koppling mellan stora överskott och artificiell styrning av resultat. Det beror på balanskravets huvudprincip som anger att överskott skall redovisas varje år (KL 8:4). För att kunna göra avsteg från huvudprincipen måste kommunerna hänvisa till synnerliga skäl för att antingen anta en underbalanserad budget (KL 8:4) eller inte återställa hela eller delar av ett uppkommet underskott (KL 8:5b). Att rapportera underskott är politikerna inte beredda att göra i onödan och av den anledningen blir överskotten, för att använda intervjupersonernas metafor, inlåsta i eget kapital. Det kan således konstateras att asymmetrin i balanskravet, där underskott ackumuleras och överskott inte ackumuleras, accentuerar incitament till artificiell styrning av resultat.

Utjämnning av underskott och därefter reningsbad

Svårigheterna med att anpassa servicekapaciteten, till de förändrade förutsättningarna som följde av att antalet kommuninvånare minskade, medförde ekonomiska problem i Nordstad och Sydstad. Den kortsiktiga lösningen på problemen blev att senarelägga kostnader och därigenom undvika en konsekvent underbalansering av budgeten. Kostnader senarelades under lång tid, både genom att investeringar och underhåll sköts på framtiden (reell styrning av resultat) och genom att vissa materiella anläggningstillgångar skrevs av under en alltför lång tidsperiod (artificiell styrning av resultat). Det var alltså en kombination av de två formerna av styrning som förekom för att senarelägga kostnader och därigenom undvika eller begränsa underskotten som rapporterades. Detta pågick under lång tid innan reningsbadet genomfördes.

Rapporteringsstrategin reningsbad bygger som tidigare nämnts på rationaliteten att marginaleffekten av ytterligare resultatförsämringar är avtagande när underskott inte kan undvikas (Walsh med flera, 1991). Mot den bakgrunden formulerades i den teoretiska referensramen ett antagande om att ett reningsbad kommer genomföras när en kommun inte längre har möjlighet att rapportera ett resultat ovanför den undre resultatgränsen, och på så sätt bidra till att förbättra förutsättningarna inför framtiden. Det stämmer delvis överens med det observerade agerandet i Nordstad och Sydstad.

De utlösande faktorerna

Den bekymmersamma ekonomiska situationen som kommunerna befann sig i började visa sig några år innan reningsbadet genomfördes. Trots att kostnader senarelades rapporterades kommunerna underskott vid ett flertal tillfällen, och föll därmed under den undre resultatgränsen för vad som utgör ett politiskt gångbart resultat. Till skillnad från vad som förväntats var inte detta avgörande för att kommunerna till slut tog ett reningsbad. Den utlösande faktorn i Sydstad var att en ny politisk majoritet tillträdde. De vidtog en rad åtgärder för att hantera kommunens bekymmersamma ekonomi, och en av dessa utgjordes av reningsbadet. Det ligger i linje med litteraturen som visat att reningsbad hänger samman med att en ny ledning tillträder (Murphy och Zimmerman, 1993; Wilson och Wang, 2010). I Nordstad var den utlösande faktorn att det fanns möjlighet att få ekonomiskt stöd från Statens bostadskreditnämnd om kommunens bostadsbestånd omstrukturerades. Det med-

förde att kommunen till slut omstrukturerade delar av verksamheten och i samband med detta genomfördes reningsbadet.

Företrädarna för det nytillträdde politiska styret i Sydstad framhöll det som att man hade tagit ansvar för kommunens framtid och utveckling. Liknande resonemang och förklaringar till agerandet fanns även i Nordstad. Utifrån ett politiskt perspektiv kan man så här i efterhand konstatera att reningsbadet blev ett enkelt och okontroversiellt sätt att ta ansvar på eftersom de stora underskotten inte väckte några reaktioner från kommuninvånare eller andra potentiella intressenter, trots att mycket stora underskott rapporterades.

Kostnader koncentreras

När kostnader hade skjutits på framtiden så länge och i sådan omfattning att det var svårt att fortsätta agera på detta sätt tog båda kommunerna ett reningsbad. Till skillnad från vad som lyfts fram i litteraturen om reningsbad (Walsh med flera, 1991; Buckmaster, 2001) koncentrerades inte nedskrivningarna av de övervärderade anläggningstillgångarna och andra typer av kostnader, som uppstod i samband med att verksamheterna omstrukturerades, till ett enskilt bokslut. I Nordstad sträckte sig reningsbadet över två bokslut i följd med nedskrivningar och stora underskott. I Sydstad koncentrerades merparten av nedskrivningarna till ett bokslut där ett stort underskott rapporterades, men mindre nedskrivningar förekom även i bokslutet året innan och efter reningsbadet genomfördes.

Antagandena som formulerats i föreliggande studie, om att kostnader samlas ett enskilt år och att ett stort underskott då redovisas, utgår från earnings management-litteraturen. Det är möjligt att det i politiskt styrda organisationer saknas förutsättningar för att samla alla kostnader i ett enskilt bokslut när det handlar om så pass omfattande omstruktureringar av verksamheten som i Nordstad och Sydstad. De politiska processerna tar tid och innebär att olika alternativ och möjligheter måste utredas, diskuteras och förankras. Trots att nedskrivningarna och andra kostnader inte koncentrerades till ett enskilt bokslut fick reningsbadet ändå avsedd effekt. Genom att kostnaderna, som under lång tid senarelagts för att begränsa eller undvika underskotten som rapporterades, koncentrerades till ett par bokslut i följd kom de inte att belasta resultaten under efterföljande redovisningsperioder. Att det förbättrade förutsättningarna för att kunna rapportera ett resultat ovanför den undre resultatgränsen framgår av de stabila resultaten som båda kommunerna visade efter reningsbadet. De studerade fallen illustrerar således att resultatutjämnings- och

reningsbad kan fungera som komplementära rapporteringsstrategier (jämför Buckmaster, 2001).

Ett kravlöst krav

För att rapporteringsstrategin reningsbad skall få avsedd effekt, det vill säga bidra till att förbättra förutsättningarna att rapportera ett politiskt gångbart resultat under kommande redovisningsperioder, kan de redovisade underskotten inte återställas helt. Det var därför väntat att kommunerna hänvisade till synnerliga skäl, och därmed exkluderades vissa kostnader vid avstämningen mot balanskravet. Till följd av detta fanns antingen inte några eller mycket små balanskravsunderskott att återställa.

De synnerliga skälen utgjordes av så kallade omstruktureringskostnader för att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning. Ett sådant agerande finns det stöd för i förarbetena till lagen (Prop. 2003/2004:105) och det framstår dessutom som nödvändigt för att anpassa verksamheten till de rådande förutsättningarna. Problematiken ligger därför huvudsakligen i agerandet som föregick reningsbaden, det vill säga att man senarelade kostnader under lång tid. Det innebär att vissa kostnader inte inkluderas i balanskravsutredningen under perioden som de egentligen tillhör. När dessa kostnader slutligen redovisades i samband med reningsbadet hänvisades till synnerliga skäl för att justera för kostnaderna. På detta sätt kom vissa kostnader helt att exkluderas från kontrollen av kommunernas ekonomiska förvaltning och balanskravet sattes därmed ur spel. Konsekvensen blev att en kommun med betydligt sämre finansiell ställning, än vad lagstiftaren avsett, överlämnades till framtida generationer. Det går naturligtvis bara att spekulera om en annorlunda fördelning av resultatet under perioden – en resultatredovisning utan artificiell styrning av resultat – hade möjliggjort att ett så pass stort ackumulerat underskott hade kunna rapporteras under den studerade perioden. Det hade i så fall krävts att synnerliga skäl tillämpats vid upprepade tillfällen under en tioårsperiod. Frågan är om det hade varit politiskt möjligt att genomföra.

Jämförelse av rapporteringsstrategierna

Det är en stark respektive svag underliggande ekonomisk utveckling som leder till att resultaten systematiskt styrs. Kommunerna med en stark ekonomi använder rapporteringsstrategin resultatutjämnning och det gör även kommunerna med

en svag ekonomi. Skillnaden är att kommunerna med en stark ekonomi utjämnar stora underliggande överskott medan kommunerna med en svag ekonomi utjämnar underliggande underskott. När utjämnningen av underskott inte längre är hållbar genomförs ett reningsbad. Styrningen av resultaten sker framförallt genom periodiseringar, men i vissa fall även genom klassificeringar. I samtliga fall kan det dock konstateras att när det handlar om periodiseringar så sker styrningen i allt väsentligt genom att kostnader tidigareläggs eller senareläggs. Det är ovanligt att intäkter tidigareläggs eller senareläggs.

Intressenterna på den politiska marknaden kan normalt inte förväntas ta några större kostnader för att bli informerade (Zimmerman, 1977). Att det förhåller sig på detta sätt bekräftas av fallstudien. De små överskotten som huvudsakligen rapporteras under perioden i Väststad och Öststad föranledde inte några reaktioner från potentiella intressenter (och det är inte så konstigt i sig eftersom det är svårt att rikta någon kritik mot sådana resultat). Möjligtvis skulle de avvikelser från lag och normering som revisorerna anmärkt på kunna ha väckt reaktioner, men så var inte fallet. Inte heller den finansiella rapporteringen i Nordstad och Sydstad föranledde några reaktioner ens när reningsbaden genomfördes och mycket stora underskott rapporterades.

Utifrån resonemangen som utvecklades i den teoretiska referensramen förväntas det, för politiker som agerar på en politisk marknad, finnas två incitament till artificiell styrning av resultaten som rapporteras: att påverka den bild som visas upp av kommunens ekonomi och skapa politiskt handlingsutrymme. Fallstudien illustrerar att dessa incitament påverkar rapporteringen. Rapporteringsstrategin resultatutjämnning förekommer för att undvika underskott och alltför stora överskott vilket handlar om att kunna visa upp en politiskt acceptabel bild av kommunens ekonomi. Det handlar också om att skapa politiskt handlingsutrymme genom att på olika sätt försöka kringgå balanskravet. I kommuner med stora underliggande överskott handlar det om att skapa handlingsutrymme genom att undvika att alltför mycket resurser blir inlåsta i eget kapital. I kommuner med underliggande underskott handlar det istället om att undvika eller begränsa storleken på underskotten. Det kan skapa handlingsutrymme för det politiska styret eftersom det då finns möjlighet att uppfylla balanskravet eller begränsa balanskravsunderskotten utan att fatta beslut, om exempelvis skattehöjningar eller besparingar i verksamheten, som kan göra presumtiva väljare missnöjda.

Även rapporteringsstrategin reningsbad bidrar till att skapa politiskt handlingsutrymme. Genom att kostnader koncentreras och ett stort underskott rapporte-

ras så förbättras handlingsutrymmet inför framtiden. Om kritik nu skulle riktas mot underskottet, som följer av reningsbadet, kvarstår fortfarande möjligheten för den sittande majoriteten att skylla på den tidigare politiska majoriteten. För en nyträd politisk majoritet som strävar efter att bli omvald framstår reningsbad därför som en förhållandevis riskfri rapporteringsstrategi.

Ekonomi, politik, tjänstemän och struktur

Avslutningsvis kan konstateras att ekonomi är en avgörande faktor för varför artificiell styrning av resultat förekommer och varierar i grad. Det kan också konstateras att förklaringarna till agerandet förefaller vara politiska i den meningen att man vill undvika kritik för bilden som visas upp av kommunens ekonomi och vill skapa politiskt handlingsutrymme. Att den parlamentariska situationen i sig skulle påverka finns vissa indikationer på. Det är framförallt Öststad som sticker ut i det här avseendet. Där finns en tydlig uppdelning mellan de politiska blocken som gör att det rapporterade resultatet kan ligga till grund för att det politiska styret kritiseras av oppositionen. Ekonomichefen har också viss påverkan på om artificiell styrning av resultat förekommer.

I Väststad försökte ekonomichefen minska politikernas handlingsutrymme genom att undvika alltför stora överskott, vilket som tidigare nämnts kan ses som en väktarstrategi för att begränsa kostnadsutveckling och därmed kunna upprätthålla en god ekonomi. I de övriga fallen har ekonomichefen inte en lika central och aktiv roll. Där finns det snarare indikationer på att man tillmötesgår politiska önskemål eller i alla fall inte aktivt försöker förhindra att resultaten styrs. Det som för övrigt utmärker de fyra kommunerna är stora befolkningsförändringar. Medan Väststad och Öststad har haft en kraftig befolkningsökning har Nordstad och Sydstad haft en kraftig befolkningsminskning. Det tyder på att den här typen av strukturella förändringar ibland hanteras genom artificiell styrning av resultat.

Sammantaget finns indikationer på att ett flertal olika faktorer leder till att artificiell styrning av resultaten förekommer och varierar i grad. Utöver ekonomi, politik och tjänstemän, som lyfts fram i den teoretiska referensramen, finns det utifrån fallstudien även indikationer på att struktur kan vara en faktor som påverkar.

DEL III

KVANTITATIV STUDIE

Del III – Kvantitativ studie

I den kvantitativa studien undersöks varför artificiell styrning av resultat förekommer och varför graden varierar. Denna del inleds med att ett antal hypoteser formuleras i kapitel 8. H_{xa} är hypoteser om förekomsten av styrning och H_{xb} är hypoteser om graden av styrning. I kapitel 9 presenteras den använda metoden. Därefter följer två analyskapitel. I kapitel 10 används en binär skala för att analysera skillnaderna mellan bokslut med och utan artificiell styrning av resultaten. Det görs för att generera förklaringar till varför artificiell styrning av resultat förekommer. I kapitel 11 analyseras sedan endast de bokslut där artificiell styrning av resultaten förekommer. En kontinuerlig skala används i analysen för att generera förklaringar till varför graden av styrning varierar i dessa bokslut.

8. Hypoteser

I det här kapitlet formuleras hypoteser om varför artificiell styrning av resultat förekommer och varför graden varierar. Hxa är hypoteser om förekomsten av styrning och Hxb är hypoteser om graden av styrning. Hypoteserna är kopplade till ekonomi, politik, tjänstemän och struktur. En del hypoteser är huvudsakligen teoretiskt genererade medan andra bygger på resultaten från fallstudien.

Ekonomi

Budgeten har en central betydelse i kommuner då resursallokeringen är ett sätt för den politiska ledningen att kommunicera sina politiska prioriteringar till kommunmedlemmarna (Brorström med flera, 2014a). Uppföljningen av budgeten, som ligger till grund för ansvarsutkrävande, sker genom upprättandet av den externa redovisningen (Chan, 2003; Tagesson, 2014a) vilket också är en process påverkad av politik (Zimmerman, 1977). Utifrån resonemangen om artificiell styrning av resultat som utvecklades i den teoretiska referensramen kan åtminstone två incitament identifieras till att resultaten styrs. Det ena incitamentet är kopplat till att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi för presumtiva väljare och andra intressenter. I litteraturen antas att det politiska styret vill undvika att rapportera underskott och stora överskott eftersom det kan leda till kritik (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Stora överskott kan väcka frågan om överbeskattning och/eller att den levererade servicen varit av för låg kvalitet i relation till resursinsatsen, medan underskott kan leda till kritik för att en oansvarig ekonomisk politik har bedrivits. Bilden som visas upp av kommunens ekonomi är inte endast en redovisning av hur skatt och andra resurser har använts, utan säger också något om de ekonomiska förutsättningarna inför framtiden. Underskott kan därför aktualisera en debatt om att skatteuttaget kan behöva öka i framtiden och/eller att servicekvaliteten kan behöva sänkas, vilket är signaler som politikerna inte kan förväntas vilja sända till presumtiva väljare (Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Det andra incitamentet är kopplat till politiskt handlingsutrymme. Genom att styra resultaten som rapporteras flyttas resurser mellan olika redovisningsperioder och det är denna omständighet som kan skapa handlingsutrymme (jämför Brorström, 1997; Carpenter och Feroz, 2001). När intäkter senareläggs och/eller kostnader tidigareläggs sparas resurser till kommande redovisningsperioder vilket bidrar till att skapa politiskt handlingsutrymme i fram-

tiden, och när intäkter tidigareläggs och/eller kostnader senareläggs lånas resurser från kommande redovisningsperioder vilket bidrar till att skapa politiskt handlingsutrymme vid den aktuella tidpunkten. För politiker som strävar efter att bli omvalda (Downs, 1957) hänger de två incitamenten rimligtvis samman. Det handlar om att visa upp en bild av kommunens ekonomi som accepteras av presumtiva väljare och andra intressenter samtidigt som tillräckligt med resurser satsas på att leverera verksamhet som möter den efterfrågan och de förväntningar som finns hos olika grupper av servicemottagare.

Givet antagandet att det politiska styret vill undvika att rapportera underskott och alltför stora överskott finns en implicit övre och undre gräns för vilket resultat som är politiskt gångbart att rapportera. Mot bakgrund av det utvecklades i den teoretiska referensramen ett resonemang om artificiell styrning av resultat, och att det kan förväntas förekomma för att styra resultatet så att det hamnar i intervallet mellan den övre och undre resultatgränsen. I likhet med tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) kopplas resonemangen till rapporteringsstrategin som benämns *resultatutjämning* (från engelskans *income smoothing*) (Buckmaster, 2001). Strategin innebär att rapporteringen antingen kan vara aggressiv (kostnader senareläggs och/eller intäkter tidigareläggs) för inte underskrida den undre resultatgränsen eller försiktig (kostnader tidigareläggs och/eller intäkter senareläggs) för att inte överskrida den övre resultatgränsen.

Den genomförda fallstudien indikerar att resultatutjämning förekommer men att den skiljer sig åt beroende på om det är utjämning av underliggande underskott eller överskott. I fallen med en stark underliggande ekonomisk utveckling förekom artificiell styrning av resultaten systematiskt. Som förväntats var rapporteringen försiktig i dessa kommuner – kostnader tidigarelades när de kunde absorberas av stora underliggande överskott. Därigenom jämnades resultatet ut och hamnade i intervallet för vad som utgjorde ett politiskt gångbart överskott samtidigt som det politiska handlingsutrymmet inför framtiden ökade eftersom resurser sparades till kommande redovisningsperioder. Kommunerna som hade en svag underliggande ekonomisk utveckling agerade annorlunda. Styrningen som förekom av resultaten skedde både genom det reella och artificiella sättet men var inte lika medveten och systematisk. Kommunerna senarelade kostnader men rapporterade trots det mindre underskott vid ett antal tillfällen under den studerade perioden. De föll därmed under den undre resultatgränsen vid upprepade tillfällen. Det observerade agerandet indikerar att styrningen inte primärt handlade om att undvika underskott utan

om att skapa politiskt handlingsutrymme vid den aktuella tidpunkten. Genom att senarelägga kostnader, det vill säga låna resurser från kommande redovisningsperioder, så kunde verksamheten fortgå utan att politiken behövde fatta beslut som troligtvis inte hade uppskattats av de dåvarande skattebetalarna och servicemottagarna.

Indikationen på att det är mer betydelsefullt att rapportera ett resultat under den övre resultatgränsen än ett resultat över den undre resultatgränsen kan kopplas samman med viljan hos de röstberättigade kommunmedlemmarna. Kommunal service genererar nytta och utifrån det inom ekonomisk teori centrala antagandet om egenintresse (Ryan med flera, 2002) kan dagens generation av kommunmedlemmar förväntas föredra att den betalade skatten används till kommunal service som de får ta del av, inte att den används till att generera stora överskott som kan användas till att finansiera framtida generationers service. Är de missnöjda finns möjlighet att utkräva ansvar och rösta bort det politiska styret. På samma sätt kan man resonera kring underskott. Utifrån antagandet om egenintresse borde dagens generation av kommunmedlemmar ha enklare att acceptera underskott än överskott eftersom överskott innebär att medlemmarna tillhandahållits en för hög kvalitet på den kommunala servicen i relation till den skatt som har betalats. Resurser förflyttas alltså från kommande generationer till dagens generation. I den här situationen är det följaktligen kommande generationers politiska och ekonomiska frihet som står på spel, men till skillnad från dagens generation saknar kommande generationer möjlighet att övervaka och utkräva politiskt ansvar. Mot bakgrund av detta kan politiker som strävar efter att bli omvalda förväntas vara mer aktiva med att jämna ut resultatet för att undvika stora överskott än underskott. Resonemangen leder fram till följande hypoteser.

H1a. Det finns ett positivt samband mellan underliggande resultat och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H1b. Det finns ett positivt samband mellan underliggande resultat och *graden* av artificiell styrning av resultat.

I den teoretiska referensramen utvecklades också resonemang om vad som händer när en kommun inte klarar av att nå upp till den undre gränsen i resultatintervallet. I likhet med Stalebrink (2007) kopplades agerandet i en sådan situation till rapporteringsstrategin som benämns *reningsbad* (från engelskans *big bath*) (Walsh med flera,

1991; Buckmaster, 2001). Denna strategi bygger på att när det inte längre är möjligt att klara av att uppnå den undre resultatgränsen är marginaleffekten av tillkommande resultatförsämringar avtagande (Walsh med flera, 1991). Konsekvenserna av att ett stort underskott rapporteras vid ett enskilt tillfälle skulle, enligt logiken, vara mindre än om små underskott rapporteras vid upprepade tillfällen. I enlighet med detta förväntades kommuner med en svag underliggande ekonomisk utveckling ha en försiktig redovisning, av en eller flera ekonomiska händelser, när det inte längre var möjligt att rapportera ett resultat ovanför den undre resultatgränsen. Genom att intäkter senareläggs och/eller kostnader tidigareläggs skulle ett stort underskott rapporteras men samtidigt bidra till att öka det politiska handlingsutrymmet inför framtiden. Det gäller förutsatt att kommunerna inte följer kommunallagens huvudprincip om att underskott skall återställas inom tre år. Rapporteringsstrategin reningsbad förväntades därför sammanfalla med att synnerliga skäl anförs för att inte återställa hela eller delar av underskottet som rapporterats.

Den genomförda fallstudien indikerar att reningsbad förekommer, men att det delvis förekommer på ett annorlunda sätt än vad som förväntats. Reningsbaden föregicks av att kommunerna under lång tid och i varierande utsträckning utjämnade underliggande underskott genom att senarelägga kostnader. Det skapade politiskt handlingsutrymme de aktuella redovisningsperioderna men medförde samtidigt att det framtida handlingsutrymmet successivt minskade. Vad som skedde vid reningsbadet var att kostnaderna som senarelagts koncentrerades till ett eller två bokslut, med konsekvensen att stora underskott rapporterades.

Att kommunerna föll under den undre resultatgränsen var i sig inte avgörande för beslutet att ta ett reningsbad. Underskott rapporterades vid ett flertal tillfällen innan reningsbadet genomfördes. Att rapportera underskott vid enstaka tillfällen eller vid exceptionella händelser kan vara försvarbart, men att som i dessa fall rapportera underskott vid återkommande tillfällen kan knappast vara önskvärt för politiker som strävar efter att bli omvalda. Trots att det är kommande generationer av kommunmedlemmar som är residualrisktagare (Tagesson, 2014b) så exponerar sig de styrande politikerna för kritik av olika slag. Som tidigare nämnts kan underskott leda till kritik för en oansvarig ekonomisk politik men det kan också vara en indikation på att skatteuttaget kan behöva höjas inom en snar framtid och/eller att servicekvaliteten kan behöva sänkas (Pilcher och Van Der Zahn, 2010), vilket berör de presumtiva väljarna.

Vad som utgör den utlösande faktorn när kommuner tar ett reningsbad förefaller variera. I det ena fallet var det tydligt att den utlösande faktorn utgjordes

av att en ny politisk majoritet tillträdde och omstrukturerade verksamheten och i samband med detta tog ett reningsbad. I det andra fallet var det möjligheten till ekonomiskt stöd från en myndighet om verksamheten omstrukturerades som blev den utlösande faktorn. Det medförde att kommunen omstrukturerade verksamheten och i samband med detta genomfördes ett reningsbad. Gemensamt för båda kommunerna var att undantagsregeln om synnerliga skäl tillämpades. Därmed fanns inga eller mycket små balanskravsresultat att återställa. Det visar att synnerliga skäl är nödvändiga för att rapporteringsstrategin reningsbad skall få avsedd effekt i kommunsektorn. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H2a. Det finns ett positivt samband mellan när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H2b. Det finns ett positivt samband mellan när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Till skillnad från tidigare litteratur (Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008), som framförallt kopplat samman artificiell styrning av resultat med kommuner som har en svag underliggande ekonomisk utveckling och därmed svårigheter att uppnå balanskravet, indikerar fallstudien att en koppling även kan göras till kommuner som har en stark underliggande ekonomisk utveckling. Regelverket bygger som tidigare nämnts på huvudprincipen att intäkterna skall överstiga kostnaderna varje redovisningsperiod (KL 8:5) och om så inte är fallet skall underskottet återställas inom tre år (KL 8:5a). I praktiken innebär det att balanskravsunderskott ackumuleras medan balanskravsöverskott inte gör det. En direkt koppling saknas således mellan de balanskravsöverskott som historiskt redovisats och förutsättningarna att i framtiden uppnå kravets ambitionsnivå. Samtidigt finns det möjlighet att göra ett avsteg från huvudprincipen om ekonomisk balans genom att hänvisa till synnerliga skäl. En underbalanserad budget kan antas med hänvisning till synnerliga skäl (KL 8:4) eller så finns det möjlighet att i samband med bokslutet hänvisa till synnerliga skäl för att inte återställa hela eller delar av ett oplanerat underskott (KL 8:5b). En stark finansiell ställning kan vara ett synnerligt skäl för att underbalansera budgeten och därmed ta i anspråk överskott som upparbetats under tidigare år (Prop. 2003/04:105 s. 21). Problemet, som fallstudien indikerar, var att det i kommunerna med en stark

underliggande ekonomisk utveckling fanns en politisk ovilja att underbalansera budgeten. Konsekvensen blev att överskotten som redovisades ackumulerades i eget kapital men därefter inte ansågs vara möjliga att ta i anspråk. Det talades därför om att överskotten blev "inlåsta" i eget kapital. För att undvika dessa inlåsnings effekter var rapporteringen försiktig. Kostnader tidigarelades och därmed jämnades de rapporterade resultaten ut. Några större överskott rapporterades således inte vilket medförde att inga medel uppfattades bli "inlåsta" i eget kapital.

Sedan fallstudien genomfördes har regelverket för kommunernas ekonomiska förvaltning reviderats och kompletterats. Från och med 2013 års bokslut finns det möjlighet att tillämpa en så kallad resultatutjämningsreserv (RUR) för jämna ut i skatteintäkterna över en konjunkturcykel (KL 8:3d).¹² Förändringen har betydelse för de så kallade inlåsnings effekter som balanskravet ansågs ge upphov till. När medel reserveras i RUR innebär det att balanskravsresultatet försvagas i motsvarande utsträckning och när medlen disponeras innebär det att balanskravsresultatet förstärks i motsvarande utsträckning. Därmed finns en koppling mellan balanskravsutredningen för olika redovisningsår som inte förekom i det gamla regelverket. Tidigare fanns denna koppling som sagt endast gällande balanskravsunderskott eller genom att hänvisa till synnerliga skäl för att ta i anspråk tidigare upparbetade överskott. RUR kan därför förväntas mildra den upplevda problematiken med att överskott blir inlåsta i eget kapital, och därför minska incitamenten till artificiell styrning av resultat. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H3a. Det finns ett negativt samband mellan när medel reserveras i RUR och förekomsten av artificiell styrning av resultat.

H3b. Det finns ett negativt samband mellan när medel reserveras i RUR och graden av artificiell styrning av resultat.

Politik

Kommunal redovisning är, precis som Zimmermans (1977) analys visar, en process påverkad av politik. Det är tydligt inte minst när det gäller artificiell styrning av resultat. Incitamenten är som tidigare nämnts kopplade till det politiska styret. Trots det har tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat till stor del utelämnat politiska faktorer (se Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Inom andra

¹² Se bilaga 1 för en beskrivning av det regelverk som finns för kommunernas ekonomiska förvaltning.

delar av den kommunala redovisningslitteraturen har samband mellan den externa rapporteringen och politiska faktorer däremot prövats och ibland påvisats (se till exempel Lüder, 1992; Tagesson och Falkman, 2008; Tagesson med flera, 2013; Haraldsson och Tagesson, 2014). Den parlamentariska situationen kan därför förväntas påverka om artificiell styrning av resultat förekommer och i så fall i vilken grad.

Kommunallagen kan sägas föreskriva permanenta samlingsregeringar då partierna som är tillräckligt stora i kommunfullmäktige ingår i kommunstyrelsen och andra verkställande organ. Trots det har blockpolitiken kommit att få allt större betydelse på kommunal nivå. Det tar sig uttryck i att partierna grupperar sig i en regerande sida och i en oppositionssida under hela mandatperioden (Bäck, 2006). Då det är ovanligt att ett enskilt parti innehar majoriteten av mandatet i kommunfullmäktige förekommer i regel en koalition mellan två eller flera partier i syfte att skapa en majoritet som kan utgöra den regerande sidan (Gilljam och Karlsson, 2012). Att det svenska flerpartisystemet utgår från en blockpolitik som är sprungen ur vänster-högerkonflikten (Oscarsson och Holmberg, 2013) är tydligt vid bildandet av dessa koalitioner då det är ovanligt med breda blocköverskridande majoriteter (Gilljam och Karlsson, 2012). När sådana förekommer är den traditionella blockpolitiken bruten och det finns heller ingen tydlig oppositionssida. Bilden av kommunens ekonomi som visas upp för kommunmedlemmar och andra intressenter kan därför inte förväntas vara lika betydelsefull för det politiska styret i en sådan situation, och därmed reduceras incitamenten till att styra resultaten som rapporteras. Resonemangen leder fram till följande hypoteser:

H4a. Det finns ett negativt samband mellan blocköverskridande styre och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H4b. Det finns ett negativt samband mellan blocköverskridande styre och *graden* av artificiell styrning av resultat.

I de fall inget av vänster- eller högerblocket kan bilda majoritet förekommer också att kommuner styrs av en minoritetskoalition, men även det är ovanligt (Gilljam och Karlsson, 2012). När det förekommer så begränsas den regerande sidans politiska handlingsutrymme eftersom det blir nödvändigt att förhandla med och söka stöd hos ett eller flera av oppositionspartierna. Att i en sådan situation påverka bilden av kommunens ekonomi genom artificiell styrning av resultaten framstår som riskfyllt. De ledande politikerna från oppositionspartierna finns representerade i kom-

munstyrelsen och har, till skillnad från kommunmedlemmar och andra intressenter, förutsättningar att bli informerade till en låg kostnad. Den parlamentariska situationen, där oppositionspartierna är i majoritet, innebär att de kan sätta stopp för sådana initiativ från den regerande sidan redan i kommunstyrelsen. Och sker styrningen genom avvikelser från lag eller normering kan det potentiellt föranleda att kommunfullmäktige avstyrker ansvarsfrihet eller inte godkänner årsredovisningen. Resonemangen leder fram till följande hypoteser.

H5a. Det finns ett negativt samband mellan minoritetsstyre och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H5b. Det finns ett negativt samband mellan minoritetsstyre och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Den regerande sidans förutsättningar att behålla makten är ytterligare en faktor att beakta. Desto större andel av mandaten i kommunfullmäktige som innehas av det politiska styret desto fler röster måste partiet eller partierna i fråga förlora i nästa val för att bli bortröstade. I en situation, där ett eller flera partier innehar en klar majoritet av mandaten i kommunfullmäktige, får det alltså ingen avgörande betydelse om ett mindre antal kommunmedlemmar väljer att istället rösta på något av partierna som tillhör oppositionssidan. Konkurrensen om rösterna kan därmed betraktas som låg. Om det är små skillnader mellan opposition och majoritet kan ett fåtal röster däremot komma att påverka utgången i nästa val. I en sådan situation kan konkurrensen om rösterna betraktas som hög. Det politiska styret kan då förväntas vilja signalera till väljarna och andra intressenter att de är pålitliga och ansvarstagande. I redovisningslitteraturen har det därför förväntats finnas ett samband mellan hög politisk konkurrens och det politiska styrets benägenhet att förbättra den finansiella rapporteringen (Lüder, 1992; Haraldsson och Tagesson, 2014).

Utifrån resonemangen som utvecklades i referensramen kan pressen som hög politisk konkurrens sätter på den politiska ledningen, tvärtom, förväntas hantearas genom artificiell styrning av resultat. I likhet med resonemang från den politiska kostnadshypotesen inom positiv redovisningsteori (Watts och Zimmerman, 1986; 1990) antas kommunmedlemmar och andra intressenter avstå från att korrigera effekterna av att resultaten styrs eftersom informationskostnaderna är höga i relation till nyttan. De förväntas alltså acceptera den bild som visas upp av kommunens ekonomi. I en situation med hög politisk konkurrens så blir denna bild mer betyd-

sefull eftersom ett fåtal röster kan vara avgörande för vilka som kommer utgöra den regerande sidan under nästa mandatperiod. Att styra resultatet som rapporteras för att hamna i intervallet mellan den övre och undre resultatgränsen framstår enligt resonemangen därför som betydelsefullt i kommuner med hög politisk konkurrens. Om det är låg politisk konkurrens kan den regerande sidans agerande däremot inte förväntas vara lika avgörande för om de kommer att bli omvalda. Att rapportera ett resultat som antingen överskrider den övre eller underskrider den undre resultatgränsen behöver därför inte vara lika känsligt. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H6a. Det finns ett positivt samband mellan politisk konkurrens och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H6b. Det finns ett positivt samband mellan politisk konkurrens och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Fallstudien indikerar att politikernas agerande mot varandra kan vara en faktor som har betydelse för artificiell styrning av resultat. I ett av fallen fanns det en tydlig uppdelning mellan den regerande sidan och oppositionssidan. Det politiska samtalet präglades av att partier öppet kritiserar varandra, och det blev därför betydelsefullt för den regerande sidan att inte rapportera underskott eller stora överskott för att undvika kritik från oppositionssidan. Iakttagelsen kan kopplas till den statsvetenskapliga litteraturen om partipolitiserade konflikter (Gilljam med flera, 2010a; Gilljam och Karlsson, 2012; Karlsson och Skoog, 2014). Denna forskning visar att politisk konkurrens och konflikter inte kan likställas (Karlsson och Skoog, 2014). Till skillnad från vad som tidigare gjorts i redovisningslitteraturen kan det således finnas anledning att särskilja politisk konkurrens och politiska konflikter. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H7a. Det finns ett positivt samband mellan partipolitiska konflikter och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H7b. Det finns ett positivt samband mellan partipolitiska konflikter och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Tjänstemän

Bortsett från Anthony (1985), som kort berör redovisarnas betydelse för styrning av resultaten, har tjänstemännens inflytande och påverkan inte alls beaktats i tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat (se Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Resultaten från fallstudien indikerar att det finns anledning att komplettera och utvidga litteraturen på den här punkten.

Att ekonomerna kan utsättas för politisk press har tidigare konstaterats (Anthony, 1985; Falkman och Tagesson, 2008). Utifrån fallstudien finns indikationer på att ekonomicheferna ibland involveras i styrning av resultat för att vara politikerna till lags. Även om det strider mot deras professionella värderingar så tillmötesgår ekonomicheferna det politiska styrets vilja, och man är på så sätt lojal mot politikerna.

Utifrån fallstudien finns det även indikationer på att ekonomichefen påverkar politikerna. Som Solli (1999) visar så har ekonomicheferna ofta ett stort inflytande över ekonomin, men det syns inte utåt utan de är med och påverkar bakom kulisserna. Genom sitt kunskapsövertag har ekonomichefen en stark ställning när det gäller att definiera vilka kostnader som är möjliga att påverka. Inflytandet över detta innebar i de studerade fallen också inflytandet över vilka frågor som det fanns resurser till att prioritera och hur mycket resurser som fanns att tillgå. Ekonomicheferna är till följd av detta i en position att påverka politiken i en viss riktning. Fallstudien indikerar att ekonomicheferna påverkar politikerna att fatta beslut som innebär att kommunen, trots en stark underliggande ekonomisk utveckling, undviker att rapportera stora överskott. Detta görs för att stora överskott befaras medföra en alltför expansiv politik – antingen att politikerna tog egna initiativ till satsningar eller efter press från verksamhetsföreträdare och servicemottagare – vilket skulle äventyra kommunens ekonomi. Ekonomichefernas agerande kan ses som en väktarstrategi (Wildavsky, 1975) där fokus är på att upprätthålla en god ekonomi snarare än att utveckla verksamheten. Det indikerar att ekonomicheferna är lojala mot kommunens ekonomi, och att det snarare är i egenskap av ekonomistyrare än externredovisare som de agerar. Istället för att passivt göra som politikerna vill så är ekonomicheferna aktiva och försöker påverka politikerna att göra som de själva vill, det vill säga värna kommunens ekonomi. Här skulle man kunna säga att ekonomichefen är lojal mot sitt professionella kunnande, vilket är kopplat till att ekonomicheferna mer ägnar sig åt ekonomistyrning än externredovisning.

Sammantaget är bilden av ekonomicheferna splittrad. Det finns både indikationer på att ekonomichefers lojalitet mot politiker och sitt professionella kunnande kan leda till att resultaten styrs. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H8a. Det finns ett samband mellan ekonomichefer som är mer lojala mot politiker än sitt professionella kunnande och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H8b. Det finns ett samband mellan ekonomichefer som är mer lojala mot politiker än sitt professionella kunnande och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Struktur

I den kommunala redovisningslitteraturen brukar strukturella förhållanden inkluderas i förklaringsmodellerna (se till exempel Falkman och Tagesson, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010; Tagesson med flera, 2013; Haraldsson och Tagesson, 2014) eller så brukar man kontrollera för om det har någon påverkan (se till exempel Stalebrink, 2007). De formulerade hypoteserna bygger vidare på tidigare studier, men adderar också en del nya aspekter utifrån resultaten från fallstudien.

Befolkningsminskningar och en svag underliggande ekonomisk utveckling respektive befolkningsökningar och en stark underliggande ekonomisk utveckling hängde samman i den genomförda fallstudien. I två av fallen handlade det om kommuner med stora befolkningsminskningar med behov av att anpassa servicen till en ny lägre nivå. Istället för att fatta beslut som sannolikt inte hade uppskattats av servicemottagare och skattebetalare så senarelades kostnader. Resultaten som rapporterades styrdes både genom det reella och artificiella sättet. Agerandet skapade förutsättningar för verksamheten att fortgå utan större förändringar samtidigt som överskott kunde rapporteras med viss kontinuitet. Som tidigare nämnts indikerar detta att resultatutjämnningen primärt handlade om att skapa handlingsutrymme vid den aktuella tidpunkten snarare än att undvika underskott och den kritik som kan följa med det. I de två andra fallen handlade det om kommuner i geografiska tillväxtområden som var involverade i statliga infrastrukturella investeringar och en rad andra satsningar, till exempel exploatering av områden för bostäder och näringsverksamhet. Detta skapade fluktuationer på både kostnads- och intäktssidan, men istället för att rapportera stora överskott så jämnades resultatet ut. Genom att

tidigarelägga kostnader kunde politikerna undvika att behöva förklara de komplexa sambanden som låg till grund för utvecklingen samtidigt som handlingsutrymmet inför framtiden ökade.

Vid en minskning av antalet kommuninvånare uppstår behov av att anpassa serviceutbudet till en ny lägre nivå, och vid en ökning uppstår behov av att bygga ut den kommunala servicekapaciteten. Fallstudien indikerar att befolkningsförändringar både sätter press på politikerna och den kommunala ekonomin, och att politiker som strävar efter att bli omvalda hellre styr resultaten än fattar svåra politiska beslut eller ställs inför att behöva förklara komplexa samband. Resonemanget leder fram till följande hypoteser:

H9a. Det finns ett positivt samband mellan befolkningsförändringar och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H9b. Det finns ett positivt samband mellan befolkningsförändringar och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Den politiska ledningen kan förväntas övervakas av flera olika grupper av intressenter, och beroende på detta kan den kommunala service som levereras och det resultat som rapporteras var mer eller mindre viktigt. Till att börja har kommunmedlemmarna incitament att övervaka politikernas agerande eftersom det finns en direkt koppling mellan deras nytta och den service som tillhandahålls av kommunen (Zimmerman, 1977). Samtidigt är det inte kostnadsfritt att övervaka politikerna. För många kommunmedlemmar skulle det inte räcka med investeringar i form av tid för att granska den finansiella rapporteringen utan det skulle även krävas kostsamma investeringar i kompetens (jämför Collin med flera, 2009). Enligt Zimmerman (1977) kan kommunmedlemmarna normalt sett inte förväntas vara villiga att ta några större informationskostnader eftersom nyttan med att bli informerad är begränsad. I likhet med den politiska kostnadshypotesen inom positiv redovisningsteori (Watts och Zimmerman, 1986; 1990) kan kommunmedlemmarna därför förväntas avstå från att korrigera effekterna av att resultaten har styrts. I den mån kommunmedlemmarna övervakar den politiska ledningens agerande kan det därför förväntas ske utifrån den bild av kommunens ekonomi som visas upp i den externa redovisningen.

Utan övervakning förekommer inget ansvarsutkrävande och då finns det heller inte lika starka incitament för den politiska ledningen att påverka den bild som

visas upp av kommunens ekonomi. När övervakningen ökar blir det däremot mer betydelsefullt för det politiska styret att inte överskrida den övre eller underskrida den undre resultatgränsen. Kommunmedlemmarnas övervakning kan således förväntas vara en faktor som påverkar artificiell styrning av resultat. Vilken övervakning som förekommer beror på kommunmedlemmarnas intresse och vilja att ta kostnader för att bli informerade. Då kommunmedlemmarna är en tämligen heterogen grupp (IPSASB, 2008; RKR, 2011) kan det finnas skillnader mellan kommunmedlemmars kostnader samt intresse och vilja att dessa ta kostnader för att bli informerade om hur skattemedel och andra resurser har använts.

Utifrån ekonomisk teori är det rimligt att göra en koppling mellan kommunmedlemmarnas ekonomiska input och deras vilja att ta kostnader. Desto högre inkomster, desto mer benägna kan medlemmarna förväntas vara att övervaka hur skattemedel och andra resurser har använts (Jensen och Payne 2005; Tagesson med flera, 2013; Haraldsson och Tagesson, 2014). Enligt resonemanget kommer den politiska ledningen beroende på skattebasen vara mer eller mindre övervakad, och det kommer därmed vara mer eller mindre betydelsefullt att undvika underskott och stora överskott. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H10a. Det finns ett positivt samband mellan skattekraft och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H10b. Det finns ett positivt samband mellan skattekraft och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Den politiska ledningens ageranden kan övervakas på andra sätt än direkt av kommunmedlemmarna själva. Massmedia är i det avseendet en betydelsefull intermediär (Anthony, 1978; Mack och Ryan, 2007). Utifrån ekonomisk teori kan journalister precis som andra aktörer på den politiska marknaden förväntas agera och rapportera utifrån egenintresse. Rapporteringen följer en viss medielogik där en del nyheter blir mer betydelsefulla än andra (Watts och Zimmerman, 1986). Enligt denna logik kan informationen i kommunernas externa redovisning ha ett nyhetsvärde, men det finns sannolikt många andra områden som journalister hellre bevakar eftersom de kan få större uppmärksamhet. Det kan förväntas påverka vilka investeringar journalister är beredda att göra i kompetens och tid för att granska den externa rapporteringen. Samtidigt kan journalister förväntas vara villiga att ta större informationskostnader än enskilda kommunmedlemmar. Organisering av nyhetsre-

daktioner skapar stordriftsfördelar där informationskostnaderna kan delas mellan många intressenter, såsom prenumeranter eller licensbetalare. Vidare skapar denna övervakning möjlighet att påverka den allmänna opinionen. För den politiska ledningen i kommuner som är föremål för omfattande massmedial bevakning kan det därför vara känsligt att rapportera underskott eller stora överskott, medan det rapporterade resultatet kan förväntas ha mindre betydelse för den politiska ledningen i kommuner med en begränsad massmedial bevakning. Artificiell styrning av resultat kan därför förväntas öka med den massmediala övervakningen. I enlighet med tidigare resonemang så sker detta eftersom journalisterna, precis som kommunmedlemmarna, kan förväntas avstå från att korrigera effekterna av att de rapporterade resultaten har styrts. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

H11a. Det finns ett positivt samband mellan journalisters inflytande över den politiska verksamheten och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H11b. Det finns ett positivt samband mellan journalisters inflytande över den politiska verksamheten och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Om kommunmedlemmarna organiserar sig i intressegrupper förbättras förutsättningarna för övervakning. Då ökar sannolikheten att påverka valutgången (marginalnyttan ökar) samtidigt som enskilda kommunmedlemmar kan dela på informationskostnaderna (marginalkostnaderna minskar). Stordriftsfördelar av det här slaget begränsas dock av att kommunmedlemmarna är en tämligen heterogen grupp med olika intressen och viljor. Det innebär att grupper inte kan bli alltför stora och samtidigt företräda ett gemensamt intresse. Dessutom är det i sig kostsamt att organisera intressegrupper.¹³ Att det skulle finnas några sådana starka intressegrupper finns det inga indikationer på från fallstudien. Att det kan finnas andra intressenter som övervakar och påverkar det politiska styret kan däremot inte uteslutas. En sådan intressent är företagen i kommunen. De kan sätta en viss press på kommunen, om de är en stor arbetsgivare eller av andra skäl är betydelsefulla, för att tillmötesgå deras önskemål. För att kunna göra det, eller helt enkelt dölja den underliggande ekonomiska utvecklingen, kan artificiell styrning av resultat vara nödvändigt. Resonemanget leder fram till följande hypoteser.

13 Betydelsen av stordriftsfördelar har diskuterats av Watts och Zimmerman (1986) samt Deegan och Unerman (2006) i relation till den politiska processen som föregår skatteuttag och reglering. Till skillnad från resonemanget som förs i föreliggande fall utgår de från relationen mellan politiker och företag.

H12a. Det finns ett positivt samband mellan det lokala näringslivets inflytande över den politiska verksamheten och *förekomsten* av artificiell styrning av resultat.

H12b. Det finns ett positivt samband mellan det lokala näringslivets inflytande över den politiska verksamheten och *graden* av artificiell styrning av resultat.

Sammanställning av hypoteser

Totalt har 24 hypoteser formulerats om artificiell styrning av resultat. Hypoteserna finns sammanfattade i tabell 8.1. Hxa är hypoteser om förekomsten av styrning och Hxb är hypoteser om graden av styrning.

Tabell 8.1 Sammanställning av hypoteser

Hypotes	Variabel	Förväntat samband
Ekonomi		
H1a/b	Underliggande resultat	+
H2a/b	Balanskravet uppfylls pga. hänvisning till synnerliga skäl	+
H3a/b	Reserverat medel i RUR	-
Politik		
H4a/b	Blocköverskridande styre	-
H5a/b	Minoritetsstyre	-
H6a/b	Politisk konkurrens	+
H7a/b	Partipolitiska konflikter	+
Tjänstemän		
H8a/b	Ekonomichef lojal mot politiker	+/-
Struktur		
H9a/b	Befolkningsförändringar	+
H10a/b	Skattekraft	+
H11a/b	Journalister	+
H12a/b	Lokala näringslivet	+

9. Metod kvantitativ studie

I det här kapitlet beskrivs hur variablerna som används i den kvantitativa studien har operationaliserats. Först beskrivs hur artificiell styrning av resultat mäts (studiens beroende variabel) och därefter beskrivs hur studiens oberoende variabler samt den använda kontrollvariabeln mäts.

Beroende variabel

Proxyvariabeln som används för att mäta artificiell styrning av resultat benämns *specifika periodiseringar* (SPECPER). De specifika periodiseringarna som mäts är avsättningar, partiell inlösen av pensioner, nedskrivningar och utrangeringar samt bidrag till investeringar i statlig infrastruktur. I det följande motiveras och diskuteras dessa val i relation till tidigare litteratur och fallstudien.

Tidigare studier

Artificiell styrning av resultat är som tidigare nämnts ett förhållandevis outforskat område. Litteraturen utgörs av ett fåtal studier från tiden före respektive efter reformvågen där många OECD-länder började tillämpa en bokföringsmässig redovisning på kommunal nivå. Den tidiga studien handlar om styrning av de rapporterade resultaten under perioden då redovisningen baserades på kassamässiga grunder och innehöll olika fonder (Anthony, 1985) medan de senare studierna behandlar samma företeelse när redovisningen baseras på bokföringsmässiga grunder (Stablebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). I och med övergången från en sektorsspecifik till en generell redovisningsmodell (Brorström, 1997) så finns numera möjlighet att applicera metoderna som utvecklats inom earnings management-litteraturen för att mäta artificiell styrning av resultat.

I earnings management-litteraturen finns tre vedertagna sätt att designa studier av artificiell styrning av resultat. Antingen mäts aggregerade periodiseringar, specifika periodiseringar eller spridningen av rapporterade resultat (McNichols, 2000; Ronen och Yaari, 2008). Skillnaden mellan de två förstnämnda metoderna är vilka periodiseringar som inkluderas. Med aggregerade periodiseringar omfattas merparten av alla periodiseringsposter och med specifika periodiseringar så mäts enskilda periodiseringsposter eller komponenter av periodiseringsposter. Det är aggregerade periodiseringar som är den dominerande designen i earnings mana-

gement-litteraturen (Healy och Wahlen, 1999; McNichols, 2000; Ronen och Yaari, 2008) och det är också denna design som använts för att mäta artificiell styrning av resultat i kommuner. Stalebrink (2007) använder den relativa förändringen av samtliga avskrivningar och nedskrivningar mellan olika redovisningsperioder som proxy för artificiell styrning av resultat. Metoden bygger på antagandet att det förekommer variationer i det underliggande resultatet mellan olika redovisningsperioder och att det för kommunerna, som systematiskt jämnar ut resultaten som rapporteras, kommer finnas motsvarande variationer i periodiseringarna mellan olika redovisningsperioder. Pilcher och Van Der Zahn (2010) mäter oväntade avskrivningar. Metoden som används innebär att förändringar av avskrivningarna som inte kan förklaras av motsvarande förändringar i materiella anläggningstillgångar används som proxy för artificiell styrning av resultat. Båda dessa sätt att mäta aggregerade periodiseringar är direkt hämtade från earnings management-litteraturen.

Val av forskningsdesign och år

Istället för den vanligt förekommande forskningsdesignen med aggregerade periodiseringar används i föreliggande studie specifika periodiseringar. Valet att använda specifika periodiseringar har framförallt gjorts mot bakgrund av att artificiell styrning av resultat kopplas till politiska incitament. Ledningen skall därför ha möjlighet att fatta beslut om posterna som ingår i proxyvariabeln för artificiell styrning av resultat. Till skillnad från earnings management-litteraturen, som ofta studerar företag från olika branscher, handlar det i detta fall om en studie av en enskild sektor. Det finns därmed förutsättningar att utifrån fallstudien identifiera ett antal enskilda periodiseringsposter och komponenter av periodiseringsposter som ledningen har ett diskretionärt tolkningsutrymme över. När ett fåtal periodiseringsposter mäts följer också att det blir möjligt att ringa in vilka poster som används till att styra resultaten. Sådan kunskap kan ligga till grund för att lagstiftare och normgivare omprövar vilket diskretionärt tolkningsutrymme som kan lämnas i vissa redovisningsfrågor och vilka krav som skall ställas på obligatorisk information i den finansiella rapporteringen (jämför McNichols, 2000; Stalebrink, 2007).

Fallstudien – vägledande för valet av periodiseringar

Den genomförda fallstudien är betydelsefull ur ett metodperspektiv, då den har varit vägledande för att identifiera vilka periodiseringsposter som kan förväntas använ-

das till att styra resultaten som rapporteras. Fallstudien indikerar att det framförallt handlade om två olika periodiseringar: avsättningar och nedskrivningar.

Avsättningarna som gjordes avsåg bidrag till investeringar i statlig infrastruktur, pensioner som intjänats före 1998 och diverse driftskostnader för kommande års verksamhet. Sedan dess har regleringen förändrats. När fallstudien genomfördes var det tillåtet att göra avsättningar för informella förpliktelser mot extern motpart, men från och med räkenskapsåret 2011 får en avsättning endast göras då det finns en legal förpliktelse mot extern motpart (RKR 10.2). Avsättningar för pensioner som intjänats före 1998 och diverse driftskostnader var en avvikelse från god redovisningssed redan i det gamla regelverket. Avsättningarna i fallstudien som avsåg bidrag till investeringar i statlig infrastruktur var ofta grundade på informella förpliktelser och skulle med dagens regelverk vara ett avsteg från god redovisningssed. Från och med 1 september 2014 har kommunerna som lämnar bidrag till investeringar i statlig infrastruktur dock haft möjlighet att aktivera dessa bidrag som en tillgång vilken sedan kan lösas upp under en period av 2 till 25 år (KRL 5:7). Till följd av detta har kommunerna fortsatt stora möjligheter att påverka hur bidrag till investeringar i statlig infrastruktur skall periodiseras.

Nedskrivningarna i de studerade fallen avsåg både materiella och finansiella anläggningstillgångar. Nedskrivningarna av de materiella anläggningstillgångarna var i huvudsak en konsekvens av att kommunerna under flera decennier haft avskrivningar som varit för låga. Nedskrivningarna av finansiella anläggningstillgångar var kopplade till värdet på aktieinnehav i kommunala bolag och sammanföll med att aktieägartillskott eller större strukturella förändringar genomfördes.

Huvudregeln i kommunal redovisningslag är att anläggningstillgångar skall tas upp till historiska anskaffningsvärden (KRL 6:3; RKR 11.4). Om tillgångarna har en begränsad livslängd skall de systematiskt skrivas av över sin nyttjandeperiod (KRL 6:4; RKR 11.4). För materiella anläggningstillgångar gäller att nedskrivningar skall göras när det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet exklusive gjorda avskrivningar och det handlar om en bestående värdeminskning (KRL 6:5). För finansiella anläggningstillgångar gäller att nedskrivningar får göras även om värdeminskningen inte är bestående (KRL 6:5).

Sedan fallstudien genomfördes har RKR lämnat en rekommendation som kompletterar lagstiftningen kring nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar. Rekommendationen (RKR 19) gäller från räkenskapsåret 2012 och anger att en nedskrivningsprövning skall ske i två steg. Vid varje rapporteringstillfälle skall en bedömning göras av om det finns några indikationer som ger anledning till att prö-

va en tillgångs värde. Om det finns sådana indikationer skall man sedan gå vidare och göra en värdering av den aktuella tillgångens återvinningsvärde.¹⁴ Ett nedskrivningsbehov föreligger när en tillgång (1) inte längre används och beslut har fattats om att avveckla tillgången, (2) när tekniska eller legala förändringar har medfört att tillgången inte kan användas för sitt ursprungliga ändamål och/eller (3) när en tillgång har fått fysiska skador som sänker dess värde och årliga servicepotential. Beroende på vad som föranlett nedskrivningen skall en tillgångs återvinningsvärde fastställas antingen utifrån det lägsta av redovisat värde och nettoförsäljningsvärde (vid händelse 1) eller utifrån det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde (vid händelse 2 och 3). Här har alltså skett ett förtydligande som minskar utrymmet för vilka typer av händelser som kan föranleda en nedskrivning av materiella anläggningstillgångar och vilka värderingsmetoder som skall tillämpas vid nedskrivningarna av sådana tillgångar.

Specifika periodiseringar

Med hänsyn tagen till fallstudien och förändringarna som skett av regleringen sedan dess är det följande fyra periodiseringar som ingår i proxyvariabeln SPECPER.

- **Avsättningar**

Den första periodiseringen är avsättningar för formella och informella förpliktelser samt pensioner som intjänats före 1998. Ibland är det tydligt om det är en avsättning till en legal eller informell förpliktelse (till exempel när det uppenbart gäller framtida driftskostnader) men ofta finns svårigheter att avgöra detta utifrån den information som lämnas i kommunernas årsredovisning. Eftersom fokus i föreliggande studie är på att förklara förekomsten och graden av artificiell styrning av resultat – snarare än om styrningen av resultaten som rapporteras är förenlig med god redovisningssed – har ingen åtskillnad gjorts mellan avsättningar för legala och informella förpliktelser.

Avsättningar för informella förpliktelser är inte längre tillåtna men kan mot bakgrund av tidigare erfarenheter fortsatt förväntas förekomma för att styra resultaten som rapporteras. Tidigare studier visar att en förändrad reglering ofta får ett partiellt genomslag i praxis (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och

14 I RKR (19 s. 3) klargörs att *återvinningsvärdet* är "det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde alternativt nettoförsäljningsvärde" och att det *anpassade användningsvärdet* skall "beräknas som om man idag anskaffat en tillgång för det syfte och den användning, som tillgången nu tjänar, med motsvarande servicepotential och kvarvarande nyttjandeperiod".

Tagesson, 2014). Dessutom visade fallstudien att många av de avsättningar som redovisades redan då var i strid med det tidigare regelverket, vilket indikerar att artificiell styrning av resultat även kan ske utanför de gråzoner som finns. Avsättningar för legala förpliktelser kan vara föremål för både det artificiella och reella sättet att styra resultat på. Då en avsättning skall kostnadsföras under perioden som den legala förpliktelsen uppstår (KRL 6:11) kan tidpunkten för avtalen, som ligger till grund för att en förpliktelse uppkommer, väljas utifrån vilket bokslut kostnaderna skall belasta resultatet (reella styrning av resultat). Dessutom måste bedömningar göras om kostnaden för att reglera en förpliktelse, vilket även det kan påverka resultatet som rapporteras (artificiell styrning av resultat).

Den enda typen av avsättningar som inte fullt ut inkluderas i föreliggande studie är sådana som avser förpliktelser för pensioner. Den kommunala redovisningslagen anger att den så kallade blandmodellen skall tillämpas vilken bygger på en blandning mellan bokföringsmässig och kassamässig redovisning (KRL 5:4). Förpliktelser för pensionsförmåner som intjänats från 1998 följer en bokföringsmässig hantering. Den nya delen av pensionsåtaganden skall enligt lagen redovisas som en kostnad när pensionsförmånerna intjänas och tas upp som en avsättning i balansräkningen. Dessa avsättningar inkluderas inte i föreliggande studie eftersom det saknas ett betydande utrymme för bedömningar gällande dessa poster. Förpliktelser för pensionsförmåner som intjänats före 1998 utgår från en kassamässig redovisning där kostnaden redovisas när utbetalning sker. Det innebär också att förpliktelser för den gamla delen av pensionsåtagandet inte skall tas upp i balansräkningen utan istället redovisas som en ansvarsförbindelse (KRL 5:4). Alla kommuner följer dock inte lagen när det gäller redovisningen av den gamla delen av pensionsåtagandet. Det finns, som bland annat fallstudien visar, kommuner som i grunden redovisar pensionsåtagandet enligt blandmodellen men som sedan väljer att successivt föra in den gamla delen av åtagandet i balansräkningen genom att göra avsättningar för detta åtagande. Kostnaderna redovisas därmed innan utbetalningen sker och är därför en avvikelse från lagstiftningen. I relation till artificiell styrning av resultat är detta agerande relevant eftersom det är möjligt att efter räkenskapsårets slut bestämma om sådana avsättningar skall göras och i så fall till vilka belopp. Det är därför avsättningar för perioden före 1998 inkluderas.

- **Partiell inlösen av pensioner**

Redovisningen av förpliktelser för pensionsförmåner som intjänats före 1998 avviker på flera olika sätt från lagstiftningen eller lagstiftarens intentioner. Utöver att det finns kommuner som tillämpar blandmodellen men gör extra avsättningar för den gamla delen av pensionsåtagandet som avser tiden före 1998 så finns det exempel på kommuner som avviker från lagstiftningen genom att redovisa hela pensionsåtagandet i balansräkningen. För kommuner som redovisar enligt den så kallade fullfonderingsmodellen påverkas både resultat och ställning. Här har man dock gjort ett redovisningsval och det ligger rimligtvis fast över en längre period så här finns inte samma möjligheter till att styra resultaten som rapporteras. Det finns det däremot för kommunerna som valt att göra en så kallad förtidsinlösen där man försäkrar bort den gamla delen av pensionsåtagandet. Då kommunerna väljer att försäkra bort sitt pensionsåtagande redovisas normalt inte kostnaderna vid utbetalningstillfället till den pensionsberättigade, utan i bokslutet för det aktuella året. Även om detta måste ske under räkenskapsåret skapar det möjlighet att tidigarelägga kostnader och på så sätt styra resultatet som rapporteras. Av denna anledning inkluderas kostnadsförd partiell inlösen som avser den gamla delen av pensionsåtagandet.

- **Bidrag till investeringar i statlig infrastruktur**

Den tredje periodiseringen är redovisningen av bidrag till statlig infrastruktur. Eftersom lagstiftningen lämnar utrymme för att kostnadsföra sådana bidrag direkt eller aktivera dem som en tillgång som kan lösas upp under 2 till 25 år finns möjlighet att styra resultatet. Skillnaden gentemot tidigare praxis – där kommunerna i samband med att boksluten upprättades ofta valde att göra avsättningar för informella förpliktelser innan kommunen hade ingått ett legalt avtal – innebär att valen av kostnadsbelastningen för kommunerna som aktiverar bidraget måste bestämmas på förhand (i alla fall så länge den initialt fastställda tiden för upplösning av bidraget ligger kvar). Därmed är det egentligen endast under den första redovisningsperioden med bidrag till statlig infrastruktur som det finns möjlighet att i efterhand styra resultatet genom att välja hur kostnaderna skall periodiseras.

- **Nedskrivningar och utrangeringar**

Den fjärde periodiseringen är nedskrivningar och utrangeringar av materiella anläggningstillgångar respektive nedskrivningar av finansiella anläggnings-

tillgångar som är kopplade till aktieinnehav i kommunala bolag. Som tidigare nämnts är huvudregeln att materiella anläggningstillgångar skall tas upp till historiska anskaffningsvärden (KRL 6:3; RKR 11.4). I lagen anges inte någon speciell avskrivningsmetod utan det fastslås att anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd systematiskt skall skrivas av över denna livslängd (KRL 6:4). Normeringen på området är något mer precis och pratar om avskrivning över nyttjandeperioden (minus eventuellt restvärde) (RKR 11.4). Om anskaffningsvärdet exklusive gjorda avskrivningar understiger det verkliga värdet och det handlar om en bestående värdeminskning kan det, som i några av de studerade fallen, bli aktuellt att genomföra en nedskrivning.

Efter fallstudien har regleringen reviderats. Trots förtydligandet i RKR (19), om vilka typer av händelser som kan föranleda en nedskrivning av materiella anläggningstillgångar och vilka värderingsmetoder som skall tillämpas vid nedskrivningarna av sådana tillgångar, kvarstår med nödvändighet ett visst utrymme för bedömningar och därmed möjlighet att påverka redovisat resultat. Dels handlar det om möjligheten att påverka när en nedskrivning skall genomföras, dels om att fastslagna värderingsmetoder kräver inslag av bedömningar. Regleringen som tillkommit kan alltså sägas ha minskat det diskretionära handlingsutrymmet men trots det kvarstår fortsatt möjligheter att påverka när en nedskrivning skall göras och till vilket belopp. Dessutom finns det indikationer på att artificiell styrning av resultat även förekommer genom avvikelser från lag och normering.

När avskrivningarna, som i fallstudien, inte avspeglar nyttjandeperioden av en materiell anläggningstillgång kan tillgången vara förbrukad och tagen ur verksamheten innan den är helt avskriven. Om en materiell anläggningstillgång tagits ur bruk och förväntas saknas värde vid en framtida avyttring är det inte aktuellt med nedskrivningar utan då skall tillgången utrangeras (RKR 11.4). Det innebär att eventuellt kvarvarande bokfört värde av tillgången skall kostnadsföras det aktuella året som utrangeringen sker. Även vid utrangeringar av materiella anläggningstillgångar uppkommer en situation där det kan finnas möjlighet att påverka vilket räkenskapsår dessa kostnader skall belasta resultatet som rapporteras. Av denna anledning inkluderas också utrangeringar.

För nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar kvarstår samma regelverk som tidigare. I de studerade fallen genomfördes sådana nedskrivningar i samband med att aktieägartillskott lämnades eller att större strukturella förändringar genomfördes. Bolagen är självständiga juridiska enheter men kan ändå

förväntas vara påverkade av kommunen när det gäller övergripande frågor som aktieägartillskott och strukturella förändringar av koncernen och dess bolag som kan föranleda nedskrivningar. Här kan den politiska ledningen i alla fall förväntas ha ett visst inflytande över när sådana förändringar skall genomföras och således belasta resultatet (reell styrning av resultat). När det gäller värdering av ägarandelen i kommunala bolag finns ingen regelrätt marknad där sådana aktier köps och säljs så här kommer värderingen bygga på bedömningar av olika slag vilka medför att resultatet kan påverkas (artificiell styrning av resultat).

Avsättningar (exklusive pensioner efter 1998), partiell inlösen av pensioner, bidrag till statlig infrastruktur samt nedskrivningar (av materiella anläggningstillgångar respektive finansiella anläggningstillgångar som är kopplade till aktieinnehav i kommunala bolag) och utrangeringar är posterna som inkluderas i den kvantitativa studien. Posterna som inkluderas i föreliggande studie har ett antal gemensamma drag som gör att ledande tjänstemän och politiker kan använda dessa för att styra resultaten som rapporteras. Att posterna saknar en direkt koppling till den löpande verksamheten framstår utifrån fallstudien som en betydelsefull omständighet. När dessa poster hanteras så finns det ofta möjlighet att bryta ut dessa frågor och hantera dem enskilt, och i vissa fall behöver frågorna inte hanteras i budget utan enbart i samband med bokslutet. För flera av periodiseringarna finns möjlighet att fatta beslut om dem i efterhand, när året är slut och bokslutet skall upprättas, vilket skapar förutsättningar för att tidigarelägga eller senarelägga kostnaderna beroende på situation. Vidare kan konstateras att situationen kring pensioner och bidrag till statlig infrastruktur är föranledd av att lagstiftaren avvikit från de principer för redovisning på bokföringsmässiga grunder som för övrigt gäller inom det kommunala redovisningsområdet.

I tidigare studier har periodiseringarna som ingått i proxyvariabeln mätts på olika sätt, men inget av alternativen är möjliga att använda i föreliggande studie. Stalebrink (2007) använder som tidigare nämnts den relativa förändringen av avskrivningar och nedskrivningar mellan olika redovisningsperioder. Eftersom vissa av kommunerna inte har redovisat avsättningar (exklusive pensioner efter 1998), partiell inlösen av pensioner före 1998, nedskrivningar och utrangeringar eller bidrag till infrastrukturella investeringar så är värdet på SPECPER noll för ett antal bokslut. Det är därmed inte möjligt att använda denna metod. Pilcher och Van Der Zahn (2010) mäter som tidigare nämnts oväntade avskrivningar. Då det i fallstudien saknas indikationer på att avskrivningarna av materiella anläggningstillgångar an-

vänds för att styra resultaten inkluderas avskrivningar inte i föreliggande studie. Därmed är inte heller denna metod möjlig att använda, utan det har varit nödvändigt att utvärdera andra alternativ.

Utgångspunkten för hur SPECPER skall mätas var att det skulle ske på ett sätt som skapar jämförbarhet mellan olika kommuner och deras bokslut. I kommunsektorn ställs storheter ofta i relation till basfinansieringen (det vill säga skatteintäkter samt stadsbidrag och utjämning) för att skapa jämförbarhet. Då merparten av den kommunala verksamheten är obligatorisk och det finns ett lågtgående utjämnings-system för att skapa likvärdiga förutsättningar (SKL, 2013a) har skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning även ansetts vara lämpligt att använda för att skapa en relativ skala för SPECPER. Proxyvariabeln SPECPER har alltså mätts på följande sätt.

$$\text{SPECPER} = (\text{AVS}_{jt} + \text{INLÖS}_{jt} + \text{NEDUTR}_{jt} + \text{INFRA}_{jt}) / (\text{SKATT}_{jt} + \text{BIDUTJ}_{jt})$$

Där:

AVS_{jt} = Avsättningar (förutom sådana som avser pensioner efter 1998) för kommun j år t

INLÖS_{jt} = Partiell inlösen av pensionsförpliktelser intjänade före 1998 för kommun j år t

NEDUTR_{jt} = Nedskrivningar (materiella anläggningstillgångar och finansiella anläggningstillgångar som är kopplade till aktieinnehav i kommunala bolag) samt utrangeringar för kommun j år t

INFRA_{jt} = Bidrag till investeringar i statlig infrastruktur för kommun j år t

SKATT_{jt} = Skatteintäkter för kommun j år t

BIDUTJ_{jt} = Bidrag och utjämning för kommun j år t

I analysen i kapitel 11 används SPECPER som en kontinuerlig variabel. I den analys som presenteras i kapitel 10 har SPECPER däremot gjorts om till en binär variabel som anger om artificiell styrning av resultat förekommer eller inte förekommer. Gränsen för när det förekommer har satts till $\text{SPECPER} > 1$ procent. Varför detta har gjorts och varför den aktuella gränsen tillämpas behandlas i anslutning till analysen.

Boksluten 2011-2013

I den offentliga statistiken presenteras huvudsakligen aggregerad information. I de fall dissaggregerad information behövs blir det därför ofta nödvändigt att handplocka data från årsredovisningarna. Med en begränsad tidsbudget måste en avvägning därför alltid göras mellan att handplocka disaggregerade periodiseringar för ett fåtal år eller använda tidsserier med aggregerade periodiseringar från tillgängliga databaser. I föreliggande studie har det, som tidigare nämnts, ansetts överordnat att använda periodiseringarna som ledningen har möjlighet att påverka i syftet att styra resultaten som rapporteras. Då den offentliga statistiken inte innehåller disaggregerad information om de specifika periodiseringarna som ingår i föreliggande studie så var det nödvändigt att handplocka data.¹⁵ Dessutom visade det sig att den offentliga statistiken för en av kommunerna i fallstudien skiljde sig åt från den information som kommunerna rapporterade i årsredovisningen – något som jag även stött på i samband med andra studier. Att den offentliga statistiken brister i tillförlitlighet är ytterligare ett argument för att handplocka data direkt från kommunernas årsredovisningar.

Med en i sammanhanget relativt liten population ansågs det vara värt att inkludera alla kommuner för att undvika problematiken med urval, men samtidigt var det givetvis nödvändigt att begränsa urvalet till en tidsperiod. Som Dyckman och Zeff (2014) förespråkar så är det viktigt att vara noggrann vid valet av tidsperiod, och beakta om den valda perioden kan tänkas vara representativ för andra perioder. Med detta i åtanke så valdes boksluten från den senaste mandatperioden som sträckte sig från 2011-2014. När insamlingen av data påbörjades var 2014 års bokslut ännu inte upprättat och kunde därför inte inkluderas i studien. Datan som använts i den kvantitativa studien är därför från räkenskapsåren 2011-2013 för samtliga 289 kommuner som enbart har primärkommunala uppgifter.¹⁶ Sammantaget handlar det om 867 bokslut. Att de senaste tillgängliga åren valts innebär också att studien har ett visst aktualitetsvärde i relation till de förutsättningar som gäller i kommunsektorn. Men framförallt är det viktigt att betona att boksluten är lämpliga eftersom både regleringen och kommunsektorns ekonomiska förutsättningar varit stabila under denna period, och därför kan förväntas vara representativa för andra

15 Att datainsamlingen ofta blir kostsam med forskningsdesignen specifika periodiseringar är en känd nackdel (McNichols, 2000). Det är inte unikt för den svenska kommunsektorn att disaggregerad information saknas, utan det gäller även andra länder och sektorer.

16 Som tidigare nämnts har Gotland exkluderats. Det har gjorts eftersom Gotland även har landstingskommunala uppgifter och därför inte är direkt jämförbar med kommuner som endast har primärkommunala uppgifter.

perioder som är normala i dessa avseenden.¹⁷ Det anses därför vara relevant att använda dessa år för att pröva hypoteserna som formulerats.

Första steget vid datainsamlingen var att samla in samtliga årsredovisningar för perioden 2011-2013. Det visade sig vara en större utmaning än vad man kan tro då långt ifrån alla publicerade årsredovisningarna på kommunens hemsida. I de fall en eller flera årsredovisningar saknades på hemsidan skickades ett mail till ekonomichefen i den aktuella kommunen. De allra flesta skickade då dokumentet eller dokumenten inom några dagar. I en del fall krävdes dock upprepade förfrågningar via mail och i ett fåtal fall krävdes också ett flertal telefonsamtal. Några av kommunerna hade inte möjlighet att skicka över en digital årsredovisning, utan skickade en tryckt version via post.

Andra steget vid datainsamlingen var att gå igenom alla årsredovisningar och plocka ut den dissaggregerade information som behövdes till studien. För att systematisera genomgången av årsredovisningarna upprättades en kodmall i Excel där all information om de specifika periodiseringarna och alla andra data som används till den beroende variabeln och de oberoende variablerna tecknades ner. Vid genomgången av digitala årsredovisningar användes sökord. Om de eftersökta uppgifterna inte hittades på detta sätt gjordes en manuell genomgång av årsredovisningen. För de årsredovisningar som inte var sökbara eller erhöles i pappersformat gjordes en manuell genomgång direkt. Efter avslutad datainsamling överfördes all information till SPSS för analys.

Oberoende variabler

Det finns flera förklarande variabler i föreliggande studie. I det följande redogörs för hur dessa har operationaliserats och vilken data som använts.

- **Underliggande resultat:** Eftersom det underliggande ekonomiska resultatet inte är observerbart används en proxy. I likhet med Stalebrink (2007) rensas årets resultat för periodiseringarna som ingår i studiens beroende variabel. Dessutom rensas även för realisationsvinster. Anledningen till det är att huvudprincipen vid beräkningen av balanskravsresultatet är att realisationsvinster

¹⁷ Som tidigare beskrivning visar handlar det under perioden om mindre förändringar där befintlig lag och/eller normering har reviderats. Den största förändringen som skett av regleringen under perioden är att RUR införts. När det gäller de ekonomiska förutsättningarna så har premieåterbetalningar från AFA försäkring förekommit under 2012 och 2013. Tillfälliga medel har frekvent tillförts kommunsektorn under det senaste decenniet så även dessa år är att betrakta som normalår (SKL, 2014a).

skall exkluderas. Det innebär att årets resultat som lägst måste motsvara realisationsvinsterna för att undvika ett balanskravsunderskott eller behöva göra ett avsteg från huvudprincipen.

För att göra det underliggande resultatet jämförbart mellan olika kommuner ställs det i relation till skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Data har handplockats från kommunernas årsredovisningar för perioden 2011-2013.¹⁸ För att sammanfatta det hela så beräknas det underliggande resultatet på följande sätt.

$$\text{Underliggande resultat} = (\text{RES}_{jt} + \text{AVS}_{jt} + \text{INLÖS}_{jt} + \text{NEDUTR}_{jt} + \text{INFRA}_{jt} - \text{REAVINST}_{jt}) / (\text{SKATT}_{jt} + \text{BIDUTJ}_{jt})$$

Där:

RES =	Årets resultat för kommun j år t
AVS _{jt} =	Avsättningar (förutom sådana som avser pensioner efter 1998) för kommun j år t
INLÖS _{jt} =	Partiell inlösen av pensionsförpliktelser intjänade före 1998 för kommun j år t
NEDUTR _{jt} =	Nedskrivningar (materiella anläggningstillgångar och finansiella anläggningstillgångar som är kopplade till aktieinnehav i kommunala bolag) samt utrangeringar för kommun j år t
INFRA _{jt} =	Bidrag till investeringar i statlig infrastruktur för kommun j år t
REAVINST _{jt} =	Realisationsvinster för kommun j år t
SKATT _{jt} =	Skatteintäkter för kommun j år t
BIDUTJ _{jt} =	Bidrag och utjämning för kommun j år t

- **Uppfyller balanskravet på grund av synnerliga skäl:** Boksluten där balanskravet uppfylls på grund av synnerliga skäl har kodats 1 (ja) och övriga 0 (nej). Om balanskravet uppnåtts framgår av balanskravsutredningen. Till följd av

18 I 51 av de 867 boksluten så tillämpas fullfonderingsmodellen. För dessa kommuner är resultaten som rapporteras i årsredovisningen inte jämförbara med boksluten som tillämpar den i lagen föreskrivna blandmodellen och heller inte relevant i relation till balanskravsutredningen eftersom kommunerna i regel korrigerar för effekterna av att fullfonderingsmodellen tillämpas. I det så kallade Räkenskapsammandraget, vilket ligger till grund för den offentliga statistiken om kommunernas ekonomi, sker rapporteringen dock i enlighet med blandmodellen. För dessa kommuner har därför Årets resultat hämtats från den offentliga statistiken som tillhandahålls av SCB.

bristfälliga balanskravsutredningar och knapphändiga upplysningar är det inte alltid enkelt att avgöra huruvida synnerliga skäl tillämpas (Donatella med flera, 20014). Det förekommer att kommuner exkluderar kostnader som skall inkluderas i balanskravsutredningen utan att hänvisa till synnerliga skäl. I dessa fall har det betraktats som att synnerliga skäl tillämpats. Data är handplockad från kommunernas årsredovisningar för perioden 2011-2013.

- **Resultatutjämningsreserv (RUR):** Boksluten där medel reserverats till RUR har kodats 1 (ja) och övriga 0 (nej). Det är endast i 2013 års bokslut det var möjligt att tillämpa RUR. Data är handplockad från kommunernas årsredovisningar för 2013.
- **Blocköverskridande styre:** Ett blocköverskridande styre förekommer när den styrande majoriteten innehåller Socialdemokraterna eller Vänsterpartiet tillsammans med ett eller flera borgerliga partier (Gilljam och Karlsson, 2012). Kommuner som har ett sådant styre har kodats 1 (ja) och de övriga 0 (nej). Data avser 2011 och är från SCB.
- **Minoritetsstyre:** Ett minoritetsstyre förekommer när oppositionen har mer än 50 procent av mandaten i kommunfullmäktige. Data avser 2011 och är från SCB.
- **Majoritetsskiftet** har använts för att mäta politisk konkurrens. Ett majoritetsskifte har definierats som att en förändring skett avseende partitillhörighet för kommunstyrelsens ordförande. Har en sådan förändring skett vid valen 2002, 2006 och/eller 2010 så har värdet 1 satts (ja). För övriga har värdet 0 satts (nej).¹⁹
- **Partipolitiska konflikter** mäts genom fullmäktigepolitikers uppfattningar. Data kommer från enkätundersökningen benämnd Kommun och landstingsfullmäktigeundersökningarna (KOLFU) 2012. KOLFU är en stor enkätundersökning som genomförs vid Göteborgs universitet vilken riktar sig till samtliga fullmäktigeledamöter i kommuner och landsting, totalt cirka 13 500 personer. Med en total

19 För Knivsta, som bildades 2003, baseras beräkningen på förändringar mellan de två senaste mandatperioderna, det vill säga förändringen mellan valen 2003 och 2006 respektive mellan valen 2006 och 2010.

svarsfrekvens på 79 procent och där 99 procent av kommunerna hade en svarsfrekvens på över 50 procent ger KOLFU 2012 möjligheter till jämförelser.²⁰

Frågan som använts är "Kännetecknas det politiska arbetet i huvudsak av samförstånd eller i huvudsak av partipolitiska konflikter i din kommun". Fullmäktigepolitikerna besvarade frågan på en 11-gradig skala. I likhet med den statsvetenskapliga litteraturen (Gilljam med flera, 2010a; Gilljam och Karlsson, 2012; Karlsson och Skoog, 2014) har medelvärdet för politikerna i respektive kommun använts som mått på konflikter.

- **Ekonomichef lojal mot politiker** mäts genom självskattning av ekonomicheferna. Data kommer från Ekonomichefsenkäten 2011-2013 som genomförs av Kommunforskning i Västsverige. Enkätfrågor som använts är ekonomichefernas bedömning av lojalitet mot sitt professionella kunnande respektive politiker. Frågorna har besvarats på en 9-gradig skala. Är ekonomicheferna lika lojala mot politikerna som sitt professionella kunnande eller mer lojala mot politikerna än sitt professionella kunnande har värdet 1 satts (ja). Är ekonomicheferna mindre lojala mot politikerna än sitt professionella kunnande har värdet 0 satts (nej).
- **Befolkningsförändringar:** I likhet med tidigare forskning har en tioårsperiod valts, vilket torde vara tillräckligt för att kunna tala om en trend med ökande eller minskande befolkning (se Fjertorp, 2010). Data är hämtad från SCB och avser de procentuella befolkningsförändringarna mellan 2003-2011, 2004-2012 och 2005-2013.
- **Skattekraft** mäts genom beskattningsbar förvärvsinkomst, tusentals kronor per invånare för perioden 2011-2013. Data kommer från SCB.
- **Inflytande journalister:** En enkätfråga från KOLFU 2012 har använts för att mäta vilket inflytande fullmäktigepolitikerna anser att journalister har över den politiska verksamheten. Frågan som använts löd: "Hur stort inflytande anser du att var och en av följande aktörer har över kommunens politiska verksamhet" och där fick fullmäktigepolitikerna ta ställning till olika potentiella makthavare, däribland journalister. Frågan besvarades på en 11-gradig skala. Precis som tidigare används medelvärdet för politikerna i respektive kommun.

20 Se Karlsson och Gilljam (2014a) för en utförligare beskrivning av KOLFU 2012.

- **Inflytande lokalt näringsliv:** I KOLFU 2012 fick fullmäktigepolitikerna också ta ställning till vilket inflytande det lokala näringslivet har över den politiska verksamheten. Frågan besvarades på en 11-gradig skala. Precis som tidigare används medelvärdet för politikerna i respektive kommun.

Kontrollvariabel

Storlek är en frekvent förekommande variabel i redovisningslitteraturen och därför kontrolleras för denna faktor. För att undvika de mätproblem som finns i redovisningen används antal kommuninvånare som mått på kommunstorlek (Falkman och Tagesson, 2008). Data kommer från SCB och avser antal kommuninvånare 2011-2013.

Sammanställning variabler

I tabell 9.1 har samtliga variabler som ingår i den kvantitativa studien sammanställts. Sammantaget handlar det om 14 variabler.

Tabell 9.1 Sammanställning variabler

Variabel	Data	Källa	Mättdpunkt	
Beroende variabel				
SPECPER	SPECPER:s andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning	Årsredovisningar	2011-2013	
SPECPER > 1 %	SPECPER:s andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning > 1 %, dummyvariabel: ja/nej	Årsredovisningar	2011-2013	
Oberoende variabler				
1.	Underliggande resultat	Årets resultat rensat för SPECPER och realisationsvinster	Årsredovisningar	2011-2013
2.	Uppfyllt balanskravet pga. synnerliga skäl	Uppfyllt balanskravet pga. synnerliga skäl, dummyvariabel: ja/nej	Årsredovisningar	2011-2013
3.	RUR	Reserverat medel i RUR, dummyvariabel: ja/nej	Årsredovisningar	2011-2013
4.	Blocköverskridande styre	Styrande majoritet innehåller S eller V tillsammans med ett eller flera borgerliga partier, dummyvariabel: ja/nej	SCB	2011
5.	Minoritetsstyre	Oppositionen > 50 % av mandaten i fullmäktige, dummyvariabel: ja/nej	SCB	2011
6.	Majoritetsskiften	Förändring partitillhörighet KSO tre senaste mandatperioderna, dummyvariabel: ja/nej	SKL	2002, 2006 och 2010
7.	Partipolitiska konflikter	Fullmäktigepolitikers bedömningar av partipolitiska konflikter	KOLFU 2012	2012
8.	Ekonomichef lojal mot politiker	Ekonomichefernas bedömningar av om man är mer lojal mot politiker än sitt professionella kunnande, dummyvariabel: ja/nej	Ekonomichefsenkät	2011-2013
9.	Befolkningsförändring	Procentuell förändring invånare 10 år	SCB	2003-2011, 2004-2012 och 2005-2013
10.	Skattekraft	Beskattningsbar förvärvsinkomst kr/invånare	SCB	2011-2013
11.	Massmedia	Fullmäktigepolitikers bedömningar av journalisters inflytande över den politiska verksamheten	KOLFU	2012
12.	Lokala näringslivet	Fullmäktigepolitikers bedömningar av det lokala näringslivets inflytande över den politiska verksamheten	KOLFU	2012
Kontrollvariabel				
13.	Storlek	Antal kommuninvånare	SCB	2011, 2012 och 2013

SPECPER = Specifika periodiseringar

SCB = Statistiska centralbyrån

SKL = Sveriges kommuner och landsting

KOLFU = Kommun- och landstingsfullmäktigeundersökningarna

10. Förekomsten av styrning

I det här kapitlet analyseras varför artificiell styrning av resultat förekommer. Som tidigare nämnts är det boksluten från samtliga 289 kommuner, med enbart primärkommunala uppgifter, som har använts. Boksluten är från perioden 2011-2013. I likhet med tidigare studier av artificiell styrning av resultat har data poolats (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010), det vill säga att varje bokslut hantearats som en enskild observation. Sammantaget omfattar urvalet 867 bokslut (289 kommuner x 3 år). Då det finns ett visst internbortfall för en av de oberoende variablerna är analysen uppdelad i två olika modeller. I ena modellen exkluderas den aktuella variabeln och då omfattar analysen samtliga 867 bokslut och i andra modellen så inkluderas den aktuella variabeln och då omfattar analysen 587 bokslut. SPSS har använts för att genomföra analysen.

Då det handlar om en totalundersökning som är begränsad i tiden så används signifikanstester för att markera om sambanden är tillräckligt starka för att kunna förklara förekomsten av artificiell styrning av resultat. De vedertagna signifikansnivåerna på 1, 5 och 10 procent används som riktmärken för om sambanden är tillräckligt starka för att uppmärksammas.

I det följande presenteras deskriptiv statistik för variablerna som ingår i studien och förutsättningarna för analysen diskuteras. Därefter presenteras bivariata korrelationer mellan variablerna, regressionsresultaten från de två modellerna och ett robusthetstest av regressionsmodellerna. Avslutningsvis sammanfattas och diskuteras resultaten från analysen.

Deskriptiv statistik

I tabell 10.1 presenteras deskriptiv statistik för samtliga variabler som ingår i denna del av analysen. För de kontinuerliga variablerna visas minimivärden, maximumvärdet, medelvärde och standardavvikelse. För att förhindra att enskilda extremvärden påverkar analysen har metoden winsorize använts för att göra en transformering

av de kontinuerliga variablerna. Winsorize har skett på 98 procents nivå.²¹ För de binära variablerna visas frekvensfördelning både i antal och procent.

Tabell 10.1 Deskriptiv statistik

	n	Nej (0)		Ja (1)		Min	Max	Medel	Stdav
		n	%	n	%				
Beroende variabel									
SPECPER	867					0,00	6,95	0,61	1,12
SPECPER > 1,0%	867	692	79,8	175	20,2				
Oberoende variabler									
1. Underliggande resultat	867					-3,24	7,95	2,35	2,06
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	867	815	94,0	52	6,0				
3. Reserverat medel i RUR	867	801	92,4	66	7,6				
4. Blocköverskridande styre	867	738	85,1	129	14,9				
5. Minoritetsstyre	867	705	81,3	162	18,7				
6. Majoritetsskiften	867	411	47,4	456	52,6				
7. Partipolitiska konflikter	867					1,10	8,40	4,32	1,32
8. Ekonomichef lojal mot politiker	587	371	63,2	216	36,8				
9. Befolkningsförändring	867					0,10	19,90	5,85	4,47
10. Skattekraft	867					140,88	235,31	165,85	17,92
11. Inflytande journalister	867					2,30	6,50	4,58	0,76
12. Inflytande lokala näringslivet	867					3,40	6,80	5,02	0,57
Kontrollvariabel									
13. Antal kommuninvånare (log)	867					7,96	12,23	9,81	0,92

Kommentar: För definition av variabler se tabell 9.1. Variablerna SPECPER, underliggande resultat, befolkningsförändringar, skattekraft och antal invånare har transformerats genom winsorization på 98 procents nivå.

Studiens beroende variabel visar om artificiell styrning av resultat förekommer. Som proxy för när artificiell styrning av resultat förekommer används de specifika peri-

21 De kontinuerliga variablerna innehöll extremvärden. Då vissa av extremvärdena avsåg bokslut där artificiell styrning av resultaten förekom var det inte lämpligt att exkludera dessa bokslut från analysen. Istället har en transformering skett av dessa extremvärden. När winsorize används i redovisningslitteraturen finns ingen standardiserad nivå utan det brukar variera beroende på data (se till exempel Lang med flera, 2003; Beatty och Weber, 2006; Preiato med flera, 2015). I föreliggande studie var winsorize på 98 procents nivå tillräcklig för att data inte skulle innehålla några extremvärden. Winsorize på denna nivå innebär att de 1 procent mest extrema värdena i varje svans transformeras. I det här fallet innebär det att de 9 mest extrema värdena i respektive svans har ersatts av den 10:e största/minsta observationen.

odiseringarnas andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning (SPECPER). Gränsen för när artificiell styrning av resultat förekommer är satt till SPECPER > 1 procent. Vid denna nivå förekommer styrning i 20,2 procent av boksluten.

Studiens 12 oberoende variabler är kopplade till ekonomi, politik, tjänstemän och struktur. Börjar vi med de ekonomiska variablerna (variabel 1-3) så är det noterbart att det underliggande resultatet varit relativt starkt under perioden. Det har i genomsnitt legat strax över tumregeln om ett resultat på 2 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Samtidigt framgår av minimivärden, maximumvärden och standardavvikelsen att det finns variationer. Det finns både kommuner med starka och svaga underliggande resultat i urvalet. Vidare kan konstateras att balanskravet uppfylls i 6,0 procent av boksluten till följd av att undantagsregeln om synnerliga skäl tillämpats och att reserveringar gjorts till RUR i 7,6 procent av boksluten.

De politiska variablerna (variabel 4-7) visar att den parlamentariska situationen ser olika ut i kommunsektorn. I 18,7 procent av kommunerna förekommer minoritetsstyre och i 14,9 procent av fallen förekommer blocköverskridande styre. Det framgår också att ett majoritetsskifte ägt rum i 52,6 procent av kommunerna vid åtminstone något tillfälle under de tre senaste valen. När det kommer till politiska konflikter så uppgår medelvärdet, på en 11-gradig skala, till 4,32. Den låga standardavvikelsen indikerar att de flesta kommuner ligger omkring denna nivå på konflikter. Det är alltså generellt sett inte mycket konflikter i de politiska församlingarna.

Variabeln som är kopplad till tjänstemän (variabel 8) utgörs av huruvida ekonomichefen är mer lojal mot politikerna än sitt professionella kunnande. Under den aktuella perioden var det 36,8 procent av ekonomicheferna som var mer lojala mot politikerna.

Av de strukturella variablerna (variabel 9-12) är det Befolkningsförändringar som uppvisar störst variationer. Befolkningsförändringarna mäts över en tioårsperiod och har i genomsnitt uppgått till 5,8 procent. Men som framgår av standardavvikelsen förekommer betydande variationer mellan olika kommuner. Skattekraften ligger i genomsnitt på 165 tusen kronor per invånare. Inflytandet som journalister och det lokala näringslivet har över den politiska verksamheten är, på en 11-gradig skala, 4,58 respektive 5,02. Journalister och det lokala näringslivet kan sägas ha varken ett stort eller litet inflytande, och den i båda fallen låga standardavvikelsen indikerar att de allra flesta observationerna ligger på denna nivå.

Huvudalternativet för analysen av sambandet mellan studiens beroende variabel och oberoende variabler var att använda linjär regression, vilket är den statistiska metod som ofta används i redovisningslitteraturen. Kolmogorov-Smirnovs test av normalitet visade dock att residualen inte var normalfördelad. Därmed uppfylldes inte villkoren för att kunna använda linjär regression (se Djurfeldt med flera, 2010). Istället har logistisk regression använts. Analysmetoden ställer inget krav på normalfördelning. Däremot krävs att den beroende variabeln är binär. Då den beroende variabeln i föreliggande studie inte är naturligt binär var en uppdelning nödvändig att göra. Det har handlat om att definiera när artificiell styrning av resultat förekommer. Som vägledning för att bestämma detta har jag följt materialitetsprincipen som tillämpas inom den finansiella revisionen för att avgöra när väsentliga fel föreligger. Fel som har en resultatpåverkan som överstiger 1 procent av omslutningen anses vara väsentliga. Med detta som grund har gränsen för artificiell styrning av resultat satts till SPECPER > 1 procent, det vill säga att om de specifika periodiseringarnas andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning överstiger 1 procent så förekommer artificiell styrning av resultaten. Eftersom detta val är kritiskt presenteras en kompletterande analys med en högre (SPECPER > 1,5 procent) och lägre (SPECPER > 0,5) gräns för att visa robustheten i modellen.

Att transformera den beroende variabeln till en binär variabel innebär att analysen förlorar i precision och det måste givetvis beaktas vid tolkningen. Samtidigt är det en konsekvens av valet att mäta specifika periodiseringar istället för totala periodiseringar. För när specifika periodiseringar mäts på detta sätt innebär det alltid att ett stort antal observationer kommer få värdet noll och att materialet därför inte kommer bli normalfördelat. Så medan analysen förlorar en del i precision med denna design så vinner man en del i precision när det gäller vilka periodiseringsposter det är som används för att styra resultaten som rapporteras.

Bivariata korrelationer

I tabell 10.2 presenteras en korrelationsmatris med samtliga variabler som ingår i studien.

Tabell 10.2 Korrelationsmatris

Variabel	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.
1. Underliggande resultat	SPECPER > 1 % 0,286 **											
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	0,151 **	-0,202 **										
3. Reserverat medel i RUR	0,007	0,211 **	-0,073 *									
4. Blocköverskridande styre	-0,089 **	-0,004	0,014									
5. Minoritetsstyre	0,002	0,016	0,004	-0,126 **								
6. Majoritetsskiftet	0,063 †	0,125 **	-0,120 **	0,105 **	0,046							
7. Partipolitiska konflikter	-0,026	0,004	-0,053	0,009	0,133 **	0,165 **						
8. Ekonomichef lojal mot politiker	-0,080 †	-0,072 †	0,050	-0,046	-0,113 **	-0,024	-0,071 †					
9. Befolkningförändring	0,070 *	0,049	0,049	-0,125 **	-0,036	-0,075 *	0,037	-0,029				
10. Skattekraft	-0,040	0,104 **	-0,054	-0,139 **	-0,061 †	-0,047	0,154 **	-0,005	0,159 **			
11. Inflytande journalister	-0,007	0,020	-0,081 *	-0,061 †	0,080 *	0,076 *	0,175 **	-0,049	-0,103 **	-0,015		
12. Inflytande lokala näringslivet	0,093 **	0,082 *	-0,022	-0,145 **	-0,014	-0,011	-0,230 **	0,020	-0,066 †	-0,070 *	0,323 **	
13. Antal kommuninvånare	-0,059 †	0,132 **	-0,094 **	-0,060 †	0,034	-0,023	0,234 **	0,010	0,082 *	0,568 **	0,348 **	-0,062 †

Kommentar: n=587 för variabeln ekonomichef lojal mot politiker, n=867 för övriga variabler. ** korrelation signifikant på 1 % nivå (tvåsidig), * korrelation signifikant på 5 % nivå (tvåsidig) och † korrelation signifikant på 10 % nivå (tvåsidig). Spearmans rho används eftersom den beroende variabeln är binär. VIF-värden varierar från 1,036 för variabeln Ekonomichef lojal mot politiker till 1,709 för variabeln Antal kommuninvånare.

Analysen indikerar att det finns en signifikant positiv korrelation mellan SPECPER > 1 procent och variablerna Underliggande resultat, Uppfyller balanskravet på grund av hänvisning till synnerliga skäl, Befolkningsförändringar och Det lokala näringslivets inflytande över den politiska verksamheten. Sambanden ligger i linje med de formulerade hypoteserna. Det finns även indikationer på en signifikant negativ korrelation mellan SPECPER > 1 procent och variablerna Blocköverskridande styre, Majoritetsskiften, Ekonomichef lojal mot politiker och kontrollvariabeln Antal kommuninvånare. Sambanden för Blocköverskridande styre och Majoritetsskiften ligger i linje med de formulerade hypoteserna. För Ekonomichef lojal mot politiker anger hypotesen ingen riktning på sambandet. Utifrån denna preliminära analys finns det således indikationer på att ett negativt samband föreligger, vilket innebär att artificiell styrning av resultat är mer vanligt förekommande när ekonomichefen inte är lojal mot politikerna. För övriga variabler – Reserverat medel i RUR, Minoritetsstyre, Partipolitiska konflikter, Skattekraft och Inflytande journalister – finns det däremot inga indikationer på signifikanta relationer mellan SPECPER > 1 procent. En preliminär tolkning av de redovisade sambanden, innan vi går vidare och presenterar testen av samband i olika regressionsmodeller, är således att en del faktorer tenderar att öka förekomsten av artificiell styrning av resultat medan andra faktorer tenderar att minska förekomsten.

Vidare kan konstateras att det finns indikationer på att flera av variablerna för ekonomi, politik, tjänstemän och struktur är signifikant korrelerade. Ett kompletterande kollinearitetstest visar dock att Variance inflation factor (VIF) ligger mellan 1,036 för variabeln Ekonomichef lojal mot politiker till 1,709 för variabeln Antal kommuninvånare. Därmed ligger VIF-värdena klart under 2,5 vilket brukar användas som riktmärke för när kollinearitetsproblem föreligger (se Djurfeldt med flera, 2010). För övrigt kan konstateras att variabeln Antalet invånare, som har högst VIF-värde, uppvisar de enskilt starkaste sambanden i den bivariata analysen. Korrelationen på 0,567 mellan Skattekraft och Antal invånare är det högsta och skulle möjligtvis kunna vara en indikation på kollinearitetsproblem.

Regressionsresultat

Analysen är som tidigare nämnts uppdelad i två olika modeller. Det har gjorts eftersom fullständig data saknas för enkätundersökningen som ligger till grund för variabeln Ekonomichef lojal mot politiker. I modell 1 exkluderades denna variabel för att möjliggöra en analys av samtliga 867 bokslut. När variabeln inkluderas i mo-

dell 2 baseras analysen istället på 587 bokslut. I tabell 10.3 presenteras resultaten för modell 1.

Tabell 10.3 Regressionsresultat modell 1

Variabler	Förväntat samband	Ekonomi		Politik		Struktur		Hela modellen	
		B	SE	B	SE	B	SE	B	SE
1. Underliggande resultat	+	0,446 **	0,051					0,447 **	0,053
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	2,092 **	0,343					2,184 **	0,355
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,389	0,338					-0,356	0,347
4. Blocköverskridande styre	-			-0,835 **	0,294			-0,913 **	0,321
5. Minoritetsstyre	-			-0,066	0,222			-0,228	0,244
6. Majoritetsskiften	+			0,401 *	0,177			0,406 *	0,197
7. Partipolitiska konflikter	+			-0,054	0,069			0,002	0,075
9. Befolkningsförändring	+					0,043 *	0,021	0,031	0,023
10. Skattekraft	+					-0,010	0,006	-0,016 **	0,007
11. Inflytande journalister	+					-0,076	0,137	-0,022	0,152
12. Inflytande lokala näringslivet	+					0,499 **	0,163	0,282	0,184
13. Antal kommuninvånare		-0,207 *	0,101	-0,095	0,095	0,010	0,120	-0,084	0,131
Konstant		-0,714	0,984	-0,323	0,918	-2,218 †	1,327	-0,898	1,500
Modell chi2		107,533 **		14,570 *		15,638 **		129,826 **	
Naive prediktion %		79,8		79,8		79,8		79,8	
Korrekt prediktion %		81,0		79,8		79,8		81,5	
Förbättring %-enheter		1,2		0,0		0,0		1,7	
Nagelkerke R2		0,184		0,026		0,028		0,219	

Kommentar: n=867. Beroende variabel SPECPER > 1%. **korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Längst till höger i tabell 10.3 återfinns resultatet för hela modellen. Till att börja med kan konstateras att modellen är signifikant på 1 procents nivå och klassificerar 81,5 procent av fallen rätt. Förbättringen jämfört med den naiva klassificeringen på 79,8 procent uppgår följaktligen till 1,7 procentenheter. Det kan synas vara en låg förbättring, men då skall beaktas att förbättringen sker från en redan hög nivå och att den naiva sannolikheten, utan några kunskaper om den faktiska fördelningen, skulle uppgå till 50 procent om den var normalfördelad. Modellens förklaringsvärde mäts genom det så kallade pseudo R², i form av Nagelkerke R², vilket uppgår till 0,219. Tidigare studier om artificiell styrning av resultat använder linjär regression och är därför inte direkt jämförbara. Det kan dock konstateras att Stalebrink (2007) har ett justerat R²-värde som uppgår till 0,423 medan värdet för Pilcher och Van Der Zahn (2010) uppgår till 0,154.

Tabell 10.3 innehåller även en kompletterande analys där ekonomi, politik, och struktur delats upp och prövats som delmodeller. Det har gjorts för att visa vilken relativ förklaringskraft de olika delarna i modellen har. Som framgår av analysen är det den ekonomiska modellen som är klart bäst: Modellen är signifikant på 1 procents nivå och klassificerar 81,0 procent av fallen korrekt. Jämfört med den naiva klassificeringen är det en förbättring med 1,2 procentenheter. Nagelkerke R² uppgår till 0,184. Varken den politiska eller strukturella modellen åstadkommer en förbättring jämfört med den naiva klassificeringen. Det kan dock konstateras att dessa faktorer har ett visst förklaringsvärde eftersom de bidrar till att den fullständiga modellen blir klart bättre än den ekonomiska modellen. Framförallt förbättras den korrekta klassificeringen (från 80,9 till 81,7 procent) men även förklaringsvärdet i form av Nagelkerke R² förbättras jämfört med den ekonomiska modellen (från 0,184 till 0,219).

Att den ekonomiska modellen har ett starkt förklaringsvärde framgår också när de enskilda hypoteserna stäms av. Till att börja med så visar modell 1 ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan underliggande ekonomiskt resultat och SPEC_{PER} > 1 procent. H1a stöds därmed tills vidare. Modellen visar också att det finns ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och SPEC_{PER} > 1 procent. Det är i linje med H2a, så även i det här fallet stöds hypotesen tills vidare. Till skillnad från de andra ekonomiska hypoteserna måste H3a förkastas för tillfället då modellen inte visar något signifikant samband mellan reservering av medel i RUR och SPEC_{PER} > 1 procent. Vi kan dock konstatera att det förväntade negativa sambandet hålls.

Även bland de politiska hypoteserna finns det signifikanta samband. Det finns ett signifikant negativt samband på 1 procents nivå mellan blocköverskridande styre och SPECPER > 1 procent vilket är i linje med H4a. Hypotesen får därmed stöd tills vidare. Även H6a får stöd tills vidare då modellen visar att det finns ett signifikant positivt samband på 5 procents nivå mellan majoritetsskiften och SPECPER > 1 procent. De två övriga politiska hypoteserna får däremot förkastas tills vidare. H5a anger att det finns ett negativt samband mellan minoritetsstyre och artificiell styrning av resultat. Det förväntade negativa sambandet mellan minoritetsstyre och SPECPER > 1 procent hålls men är inte signifikant. H7a anger att det finns ett positivt samband mellan politiska konflikter och artificiell styrning av resultat. Modellen visar även här att det förväntade sambandet mellan SPECPER > 1 procent och politiska konflikter hålls men inte är signifikant.

Av strukturhypoteserna måste H9a, H10a och H11a förkastas tills vidare. Det förväntade positiva sambandet mellan befolkningsförändringar och SPECPER > 1 procent hålls men är inte signifikant (H9a). Modellen ger heller inget stöd för att det finns ett positivt samband mellan skattekraft och SPECPER > 1 procent (H10a), utan tvärtom visar modellen att det finns ett signifikant negativt samband på 1 procents nivå. Vidare kan konstateras att det finns ett positivt samband mellan journalisters inflytande och SPECPER > 1 procent som inte är signifikant. Sambandet är inte i linje med H11a som tvärtom angav att det skulle finnas ett positivt samband. Modellen visar däremot att det finns ett signifikant positivt samband på 10 procents nivå mellan det lokala näringslivets inflytande över den politiska verksamheten och SPECPER > 1 procent. Det är i linje med H12a som blir den enda strukturhypotesen som får stöd tills vidare. Avslutningsvis kan konstateras att kontrollvariabeln antal invånare saknar signifikant samband med SPECPER > 1 procent.

I tabell 10.4 presenteras resultaten för modell 2. Analysen följer samma uppbygg som tidigare men nu inkluderas variabeln Ekonomichef lojal mot politiker i modellen.

Tabell 10.4 Regressionsresultat modell 2

Variabler	Förväntat samband	Ekonomi		Politik		Tjänstemän		Struktur		Hela modellen	
		B	SE	B	SE	B	SE	B	SE	B	SE
1. Underliggande resultat	+	0,433 **	0,064							0,442 **	0,065
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	2,200 **	0,433							2,321 **	0,458
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,406	0,405							-0,514	0,423
4. Blocköverskridande styre	-			-0,829 *	0,377					-0,894 *	0,402
5. Minoritetsstyre	-			0,037	0,265					-0,281	0,298
6. Majoritetsskiften	+			0,178	0,212					0,215	0,236
7. Partipolitiska konflikter	+			-0,084	0,082					-0,048	0,090
8. Ekonomichef lojal mot politiker	- (+)					-0,430 †	0,222			-0,533 *	0,247
9. Befolkingsförändring	+							0,035	0,025	0,027	0,027
10. Skattekraft	+							-0,008	0,008	-0,014	0,008
11. Inflytande journalister	+							-0,026	0,162	0,048	0,184
12. Inflytande lokala näringslivet	+							0,443 *	0,198	0,277	0,224
13. Antal kommuninvånare		-0,201	0,123	-0,080	0,119	-0,096	0,115	-0,010	0,145	-0,103	0,157
Konstant		-0,710	1,197	-0,230	1,121	-0,270	1,131	-2,353	1,670	-0,817	1,876
Modell chi2		66,735**		7,904		4,582		8,038		84,395**	
Naive prediktion %		79,6		79,6		79,6		79,6		79,6	
Modellens prediktion %		80,7		79,6		79,6		79,6		81,4	
Förbättring %-enheter		1,1		0,0		0,0		0,0		1,8	
Nagelkerke R2		0,169		0,021		0,012		0,021		0,210	

Kommentar: n=587. Beroende variabel SPECPER > 1% . **korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Som framgår längst till höger i tabellen så är modellen signifikant på 1 procents nivå och klassificerar 81,4 procent av fallen rätt. Förbättringen jämfört med den naiva klassificeringen, som uppgår till 79,6 procent, är 1,8 procentenheter. Nagelkerke R2 uppgår till 0,210. I båda avseenden är modell 2 att betrakta som likvärdig modell 1 (som hade en korrekt klassificering på 81,5 procent och en förbättring jämfört med den naiva klassificeringen på 1,7 procentenheter samt ett förklaringsvärde på 0,219).

Den kompletterande analysen visar återigen att det är den ekonomiska modellen som är klart bäst: Modellen är signifikant på 1 procents nivå och klassificerar 80,7 procent av fallen korrekt. Jämfört med den naiva klassificeringen är det en förbättring med 1,1 procentenheter. Nagelkerke R2 uppgår till 0,169. Ingen av de övriga delmodellerna är tillräckligt bra för att åstadkomma en förbättring av den naiva klassificeringen. För delmodellerna politik, tjänstemän och struktur uppgår Nagelkerke R2 till 0,020, 0,010 respektive 0,022. Dessa faktorer har alltså ett visst förklaringsvärde, och det framgår även av att den fullständiga modellen blir klart bättre än den ekonomiska modellen. Jämfört med den ekonomiska modellen förbättras den korrekta klassificeringen (från 80,7 till 81,4 procent) och det gör även förklaringsvärdet i form av Nagelkerke R2 (från 0,169 till 0,210). Vidare kan noteras att det med beaktande av alla andra variabler finns enskilda variabler för politik och tjänstemän som är signifikanta, vilket indikerar att dessa har större påverkan än strukturvariablerna.

Med beaktande av ekonomichefernas lojalitet mot politiker så kvarstår tidigare presenterade samband i huvudsak. Modell 2 visar att det finns ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan Underliggande resultatet och SPECPER > 1 procent (H1a) samt mellan Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synerliga skäl och SPECPER > 1 procent (H2a). H1a och H2a får därmed stöd. Modellen visar vidare att det inte finns något signifikant samband mellan Reservering av medel i RUR och SPECPER > 1 procent. H3a måste därmed förkastas. Det förväntade negativa sambandet hålls dock.

De politiska hypoteserna är de som med beaktande av ekonomicheferna påverkas mest, vilket indikerar att förklaringarna till att artificiell styrning av resultat förekommer både kan kopplas till politik och tjänstemän. Det signifikant negativa sambandet mellan Blocköverskridande styre och SPECPER > 1 procent kvarstår men försvagas från 1 till 5 procents nivå. Sambandet är i linje med H4a och hypotesen får därmed stöd. Övriga politiska hypoteser (H5a, H6a och H7a) måste däremot förkastas. Det förväntade negativa sambandet mellan Minoritetsstyre och SPECPER

> 1 procent hålls men är inte signifikant (H5a). Det positiva sambandet mellan Majoritetsskiften och SPECPER > 1 procent kvarstår, men sambandet är inte längre tillräckligt starkt för att bli signifikant (H6a). Modellen visar också att sambandet mellan politiska konflikter och SPECPER > 1 procent förändras från svagt positivt till svagt negativt (H7a).

Hypotesen om tjänstemännen är kopplad till ekonomichefen och om denna är lojal mot politikerna. Modellen visar att det finns ett signifikant negativt samband på 5 procents nivå mellan Ekonomichef lojal mot politiker och SPECPER > 1 procent. Det är i linje med H8 vilket innebär att hypotesen får stöd.

Med beaktande av ekonomichefernas påverkan måste samtliga strukturhypoteser (H9a, H10a, H11a och H12a) förkastas. Det förväntade positiva sambandet mellan befolkningsförändringar och SPECPER > 1 procent hålls men är inte signifikant (H9a). Modellen ger heller inget stöd för att det finns ett positivt samband mellan Skattekraft och SPECPER > 1 procent (H10a) eller att det finns något signifikant samband mellan Journalisters inflytande och SPECPER > 1 procent (H11a). Det senare sambandet förändras dock från ett svagt negativt i modell 1 till ett svagt positivt i modell 2, vilket innebär att det förväntade positiva sambandet hålls. Modellen visar också att det positiva sambandet mellan Lokala näringslivets inflytande över den politiska verksamheten och SPECPER > 1 procent försvagas och inte längre är signifikant (H12a). Kontrollvariabeln Antal invånare saknar signifikant samband med SPECPER > 1 procent.

Robusthetstest

Gränsen för när artificiell styrning av resultat förekommer har satts till SPECPER > 1 procent. Som tidigare diskuterats har denna nivå valts mot bakgrund av materialitetsprincipen som tillämpas inom den finansiella revisionen för att avgöra när väsentliga fel föreligger. Då gränsen är kritisk för modellen presenteras en kompletterande analys med olika nivåer på SPECPER. En högre (SPECPER > 1,5 procent) och en lägre (SPECPER > 0,5 procent) nivå används. Den kompletterande analysen av modell 1 presenteras i tabell 10.5.

Tabell 10.5 Robusthetstest modell 1

Variabler	Förväntat samband	SPECPER > 1,5%		SPECPER > 1%		SPECPER > 0,5%	
		B	SE	B	SE	B	SE
1. Underliggande resultat	+	0,606 **	0,066	0,447 **	0,053	0,360 **	0,045
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	3,060 **	0,407	2,184 **	0,355	1,488 **	0,327
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,158	0,391	-0,356	0,347	-0,462	0,302
4. Blocköverskridande styre	-	-0,975 *	0,409	-0,913 **	0,321	-0,556 *	0,246
5. Minoritetsstyre	-	-0,444	0,312	-0,228	0,244	-0,227	0,209
6. Majoritetsskiften	+	0,083	0,239	0,406 *	0,197	0,416 *	0,166
7. Partipolitiska konflikter	+	0,046	0,091	0,002	0,075	-0,064	0,065
9. Befolkningsförändring	+	-0,005	0,028	0,031	0,023	0,018	0,019
10. Skattekraft	+	-0,015 †	0,009	-0,016 **	0,007	-0,010 †	0,006
11. Inflytande journalister	+	-0,095	0,186	-0,022	0,152	-0,020	0,130
12. Inflytande lokala näringslivet	+	0,340	0,225	0,282	0,184	0,177	0,158
13. Antal kommuninvånare		-0,014 †	0,163	-0,084	0,131	-0,026	0,112
Konstant		-2,749	1,826	-0,898	1,500	-0,662	1,296
Modell chi2		154,634**		129,826**		105,950**	
Naive prediktion %		86,7		79,8		69,2	
Korrekt prediktion %		88,1		81,5		71,3	
Förbättring %-enheter		1,4		1,7		2,1	
Nagelkerke R2		0,295		0,219		0,162	

Kommentar: SPECPER > 1,5 %, SPECPER > 1,0 % och SPECPER > 0,5 %. **korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Som väntat urskiljer modellen med större precision boksluten utan artificiell styrning av resultat än de med artificiell styrning av resultat. Det är därför inte förvånande att modellen förbättras i takt med att nivån på SPECPER ökar (och det blir färre bokslut med artificiell styrning av resultat att klassificera). Modellen är alltså bättre på att klassificera boksluten korrekt på en högre nivå och då förbättras även modellens förklaringsvärde. Av hypoteserna som får stöd i modell 1 är det H1a, H2a och H4a som är robusta i relation till olika nivåer på SPECPER. Styrkan på sambanden för både Underliggande resultat (H1a) och Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl (H2a) ligger kvar på 1 procentens signifikansnivå oberoende av nivå på SPECPER. För Blocköverskridande styre försvagas sambandet till 5 procentens signifikansnivå på den lägre och högre nivån för SPECPER.

För H6a är sambanden inte lika robusta. Det signifikanta sambandet för Majoritetsskiften håller på den lägre nivån för SPECPER men på den högre nivån finns

inget signifikant samband. Ett signifikant negativt samband kvarstår för Skattekraft. Sambanden försvagas dock på den högre och lägre nivån för SPECPER. Vidare kan konstateras att det finns ett signifikant negativt samband mellan Antal kommuninvånare och SPECPER > 1,5 procent.

Den kompletterande analysen för modell 2, med en högre och en lägre nivå på SPECPER, presenteras i tabell 10.6.

Tabell 10.6 Robusthetstest modell 2

Variabler	Förväntat samband	SPECPER > 1,5%		SPECPER > 1%		SPECPER > 0,5%	
		B	SE	B	SE	B	SE
1. Underliggande resultat	+	0,645 **	0,087	0,442 **	0,065	0,371 **	0,056
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	3,272 **	0,544	2,321 **	0,458	1,441 **	0,421
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,105	0,471	-0,514	0,423	-0,647 †	0,368
4. Blocköverskridande styre	-	-1,304 *	0,577	-0,894 *	0,402	-0,559 †	0,306
5. Minoritetsstyre	-	-0,677 **	0,399	-0,281	0,298	-0,302	0,257
6. Majoritetsskiften	+	-0,060	0,299	0,215	0,236	0,238	0,199
7. Partipolitiska konflikter	+	-0,028	0,113	-0,048	0,090	-0,124	0,077
8. Economichef lojal mot politiker	- (+)	-0,680 *	0,317	-0,533 *	0,247	-0,408 *	0,205
9. Befolkningsförändring	+	-0,007	0,034	0,027	0,027	0,003	0,023
10. Skattekraft	+	-0,017	0,011	-0,014	0,008	-0,008	0,007
11. Inflytande journalister	+	0,058	0,235	0,048	0,184	0,152	0,157
12. Inflytande lokala näringslivet	+	0,191	0,282	0,277	0,224	0,092	0,192
13. Antal kommuninvånare		-0,009	0,198	-0,103	0,157	-0,034	0,136
Konstant		-1,781	2,365	-0,817	1,876	-0,569	1,630
Modell chi2		105,752**		84,395**		70,267**	
Naive prediktion %		87,2		79,6		68,7	
Modellens prediktion %		89,1		81,4		69,8	
Förbättring %-enheter		1,9		1,8		1,1	
Nagelkerke R2		0,309		0,210		0,159	

Kommentar: SPECPER > 1,5 %, SPECPER > 1,0 % och SPECPER > 0,5 %. **korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Som framgår av tabell 10.6 påvisar den kompletterande analysen av modell 2 i huvudsak samma tendenser som var fallet för modell 1. Även i det här fallet är modellen bättre på att klassificera boksluten korrekt i takt med att nivån på SPECPER ökar och då förbättras även modellens förklaringsvärde. Av hypoteserna som får stöd i modell 2 är det H1a, H2a, H4a och H8a som är robusta i relation till olika nivåer på

SPECPER. Sambanden för Underliggande resultatet (H1a), Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl (H2b) och Ekonomichef lojal mot politiker (H8a) håller både på den lägre och högre nivån för SPECPER. För Blocköverskridande styre (H4a) kvarstår de signifikanta sambanden, men för den lägre nivån på SPECPER försvagas sambanden något.

Den kompletterande analysen indikerar att H3a och H5a delvis stöds. Det finns ett negativt samband mellan Reserverat medel i RUR och SPECPER (H3a) på samtliga nivåer. Styrkan på sambandet ökar i takt med att nivån på SPECPER sänks, och är signifikant på 10 procents nivå för SPECPER > 0,5 procent. Det indikerar att införandet av RUR haft viss effekt i de bokslut som styrningen har relativt liten påverkan på resultaten. I de bokslut som styrningen är omfattande har RUR däremot inte haft någon signifikant påverkan.

Det finns också ett negativt samband mellan Minoritetsstyre och SPECPER (H5a) på samtliga tre nivåer. Men det är endast på den högre nivån som det finns ett signifikant samband, vilket indikerar att styrning som har relativt stor påverkan på resultaten inte förekommer i kommuner med minoritetsstyre. Vad som också kan noteras är att sambandet för Majoritetsskiften förändras från positiv till negativ på den högre nivån. Sammantaget indikerar det att mer omfattande styrning av resultaten sker vid en stabil polisk situation, där den styrande sidan inte riskerar att avkrävas ansvar inom ramen för det politiska systemet.

Även om villkoren för linjär regression inte är uppfyllda så brukar det anses vara en kraftfull metod. Av den anledningen har kontrollerats för om resultaten kvarstår vid analys med linjär regression. Dessutom har samtliga periodiseringar som ingår i SPECPER delats upp och prövats separat. Resultaten presenteras i bilaga 2. Som framgår där så kvarstår de resultat som är robusta i relation till olika nivåer på SPECPER. Däremot påvisas inga signifikanta samband mellan SPECPER och Reserverat medel i RUR eller Minoritetsstyre. Uppdelning av SPECPER i de olika periodiseringarna visar dock att det finns ett signifikant negativt samband på 95 procent nivå mellan Avsättningar och Reserverat medel i RUR, vilket indikerar att tillämpningen av RUR bidragit till att minska avsättningarna som görs. Uppdelningen visar vidare att avsättningar samt nedskrivningar och utrangeringar har en klart större påverkan än partiell inlösen och bidrag till statlig infrastruktur.

Vidare har kontrollerats för redovisningen av pensionsåtagandet. En analys har gjorts där boksluten med pensioner redovisade enligt fullfonderingsmodellen exkluderats. Denna analys visar att resultaten kvarstår. Dessutom har olika nivåer

på winsorize prövats. Resultaten är robusta i relation till andra nivåer på winsorize samt med eller utan winsorize.

Sammantaget så visar de kompletterande analyserna att resultaten för Underliggande resultat (H1a), Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl (H2a), Blocköverskridande majoritet (H4a) och Ekonomichef lojal mot politiker (H8a) är robusta. Dessutom finns det indikationer på att Reserverat medel i RUR (H3a) och Minoritetsstyre (H5a) har viss påverkan på förekomsten av artificiell styrning av resultat.

Sammanfattning och diskussion av resultaten

Den genomförda analysen visar att det framförallt är ekonomiska faktorer som förklarar varför artificiell styrning av resultat förekommer, men att även politik och tjänstemän har viss påverkan. I tabell 10.7 presenteras utfallet av hypoteserna.

Tabell 10.7 Utfall hypoteser

Hypotes	Variabel	Förväntat samband	Utfall
<i>Ekonomi</i>			
H1a	Underliggande resultat	+	Stöds
H2a	Balanskravet uppfylls pga. hänvisning till synnerliga skäl	+	Stöds
H3a	Medel reserveras i RUR	-	Stöds delvis
<i>Politik</i>			
H4a	Blocköverskridande styre	-	Stöds
H5a	Minoritetsstyre	-	Stöds delvis
H6a	Politisk konkurrens (majoritetsskiften)	+	Förkastas
H7a	Partipolitiska konflikter	+	Förkastas
<i>Tjänstemän</i>			
H8a	Ekonomichef lojal mot politiker	- (+)	Stöds
<i>Struktur</i>			
H9a	Befolkningsförändringar	+	Förkastas
H10a	Skattekraft	+	Förkastas
H11a	Journalisters inflytande	+	Förkastas
H12a	Lokala näringslivets inflytande	+	Förkastas

Som framgår av tabell 10.7 stöds H1a, H2a, H4a och H8a medan H3a och H5a delvis stöds. Övriga hypoteser om förekomsten av artificiell styrning av resultat måste däremot förkastas.

H1a anger att det finns ett positivt samband mellan underliggande resultat och förekomsten av artificiell styrning av resultat. Att hypotesen får stöd innebär att artificiell styrning av resultat förekommer för att jämna ut resultaten som rapporteras. Det är i linje med tidigare empirisk forskning på kommunal nivå (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn) och resultaten från fallstudien. H2a är kopplad till kravet på ekonomisk balans. Hypotesen anger att det finns ett positivt samband mellan när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och artificiell styrning av resultat. Att hypotesen får stöd visar att undantagsregeln om synnerliga skäl utgör en del av rapporteringsstrategin som benämns reningsbad. När reningsbad genomförs så handlar det om att kostnader tidigareläggs eller koncentreras till enskilda bokslut för att öka det politiska handlingsutrymmet inför framtiden. Men då reningsbad också innebär att stora underskott rapporteras i enskilda bokslut uppkommer ett ökat handlingsutrymme endast förutsatt att kommunerna inte följer kommunallagens huvudprincip om att underskott skall återställas inom tre år. Genom att undantagsregeln om synnerliga skäl tillämpas uppkommer inga balanskravsunderskott som behöver återställas under kommande redovisningsperioder. Det är även i det här fallet i linje med tidigare empirisk forskning (Stalebrink, 2007) och fallstudien som visat att reningsbad förekommer i kommuner.

H4a anger att det finns ett negativt samband mellan blocköverskridande styre och förekomsten av artificiell styrning av resultat. Resultaten ger som tidigare nämnts stöd för hypotesen, vilket innebär att styrning av resultat är mindre vanligt förekommande vid blocköverskridande styre. Denna parlamentariska situation är speciell så till vida att det inte finns någon tydlig oppositionssida, och det för den styrande sidan därför inte heller finns samma incitament att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi. H8a anger att det finns ett samband mellan ekonomichefer som är mer lojala mot politiker än sitt professionella kunnande och förekomsten av artificiell styrning av resultat. Hypotesen anger ingen förväntad riktning på sambandet då både tidigare litteratur och resultaten från fallstudien är splittrade. Resultaten ger stöd för hypotesen, då den visar att styrning av resultat är mer vanligt förekommande när ekonomichefen inte är lojal mot politikerna. Det indikerar att ekonomicheferna snarare engagerar sig i att styra resultaten för att minska det ekonomiska utrymme som de politiska församlingarna har till sitt förfogande. Ekonomicheferna intar en slags väktarroll och försöker på olika sätt begränsa resurstill-

delningen till verksamheten i syfte att upprätthålla en stabil ekonomi, vilket ligger i linje med ageranden som tidigare uppmärksammats i budgetlitteraturen (Wildavsky, 1975; Brorström med flera, 2014a).

Det finns också faktorer som påverkar på det sätt som förväntats, men här handlar det om så pass begränsade samband att hypoteserna endast delvis stöds. H3a anger att det finns ett negativt samband mellan när medel reserveras i RUR och förekomsten av artificiell styrning av resultat. Hypotesen stöds delvis då tillämpningen av RUR minskat förekomsten av artificiell styrning av resultat som har relativt liten resultatpåverkan. RUR har däremot inte lett till någon minskning av styrningen som har mer omfattande resultatpåverkan.

H5a anger att det finns ett negativt samband mellan minoritetsstyre och förekomsten av artificiell styrning av resultat. Det finns inget generellt stöd för att minoritetsstyren minskar förekomsten av styrning. Däremot visar den kompletterande analysen att mer omfattande styrning av resultaten minskar vid minoritetsstyren, vilket innebär att hypotesen delvis stöds. Det är inte förvånande med tanke på att oppositionssidan har en potentiell möjlighet att agera inom ramen för det politiska systemet. Om oppositionen går samman har de möjlighet att stoppa den styrande sidan i kommunstyrelsen eller utkräva ansvar inom ramen för det politiska systemet när årsredovisning och ansvarsfrihet hanteras i kommunfullmäktige. Beroende på hur enad oppositionen är så blir artificiell styrning av resultat mer eller mindre riskfylld för den styrande minoriteten.

Det finns indikationer på att politisk konkurrens (H6a), befolkningsförändringar (H9a), inflytande från journalister (H11a) och inflytande från lokala näringslivet (H12a) ökar förekomsten av artificiell styrning av resultaten, vilket ligger i linje med de formulerade hypoteserna. Sambanden är emellertid inte tillräckligt starka för att kunna förklara förekomsten, varför hypoteserna måste förkastas. Dessutom finns en del hypoteser som måste förkastas eftersom sambanden är annorlunda än vad som förväntats.

H7a anger att det finns ett positivt samband mellan partipolitiska konflikter och artificiell styrning av resultat. Hypotesen grundar sig på resultaten från fallstudien. Utifrån fallstudien fanns det indikationer på att politiska konflikter skulle kunna öka förekomsten av artificiell styrning av resultaten, för att den politiska ledningen vid mycket konflikter vill undvika kritik från oppositionen för underskott eller alltför stora överskott. Den genomförda studien visar att politiska konflikter tvärtom tenderar att minska förekomsten av att resultaten styrs. Resultaten från fallstudien är alltså inte generaliserbara.

H10a anger att det finns ett positivt samband mellan skattekraft och förekomsten av artificiell styrning av resultat. Hypotesen utgår från att när kommunmedlemmarnas övervakning ökar så blir resultatet mer betydelsefullt och det kan vara känsligt för det politiska styret att rapportera stora överskott eller underskott. Eftersom kommunmedlemmarna inte kan förväntas korrigera effekterna av att resultaten styrs så antogs pressen som övervakningen medför hanteras genom artificiell styrning av resultat. Viljan att övervaka antogs öka med kommunmedlemmarnas ekonomiska input. Den genomförda studien visar dock att artificiell styrning av resultat inte är mer vanligt förekommande när skattekraften är hög, utan att förhållandet är det omvända. Resultatet indikerar att andra proxies än ekonomisk input bör undersökas i framtiden.

Nu går vi vidare och gör en analys av de bokslut där artificiell styrning av resultat förekommer. Det görs för att ta reda på varför det finns skillnader i graden av artificiell styrning av resultat.

11. Graden av styrning

I det här kapitlet analyseras varför graden av artificiell styrning av resultat varierar. Data utgörs av de bokslut där artificiell styrning av resultat förekommer. Resterande bokslut har exkluderats från denna del av analysen. I övrigt följer analysen upplägget från föregående kapitel. Då det finns ett visst internbortfall för en av de oberoende variablerna är analysen precis som tidigare uppdelad i två olika modeller. I ena modellen exkluderas den aktuella variabeln och då omfattar analysen samtliga 175 bokslut där resultaten styrts och i andra modellen så inkluderas den aktuella variabeln och då omfattar analysen 120 bokslut.

I det följande presenteras deskriptiv statistik för variablerna som ingår i studien och dessutom diskuteras förutsättningarna för analysen. Därefter presenteras bivariata korrelationer mellan variablerna, regressionsresultaten från de två modellerna och ett robusthetstest av regressionsmodellerna. Avslutningsvis sammanfattas och diskuteras resultaten från analysen.

Deskriptiv statistik

I tabell 11.1 presenteras deskriptiv statistik för samtliga variabler som ingår i denna del av analysen. För de kontinuerliga variablerna visas minimivärden, maximumvärden, medelvärde och standardavvikelse. Då flertalet av dessa variabler har logaritmerats kan värdena inte tolkas på samma sätt som tidigare.²² För de binära variablerna visas frekvensfördelning i antal och procent.

²² Transformeringsen har i det här fallet skett för att residualen skall bli normalfördelad, och att data därmed skall uppfylla villkoren för att kunna använda metoden linjär regression. Variablerna SPECPER, Partipolitiska konflikter, Befolkningsförändringar, Skattekraft, Inflytande journalister, Inflytande lokala näringslivet och Antal kommuninvånare har logaritmerats. Variabeln Underliggande resultat är den enda av de kontinuerliga variablerna som inte har logaritmerats. Det beror på att variabeln innehåller negativa värden.

Tabell 11.1 Deskriptiv statistik

	n	Nej (0)		Ja (1)		Min	Max	Medel	Stdav
		n	%	n	%				
Beroende variabel									
SPECPER (LOG)	175					0,01	2,89	0,73	0,62
Oberoende variabler									
1. Underliggande resultat	175					-1,65	8,80	3,51	2,07
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	175	152	86,9	23	13,1				
3. Reserverat medel i RUR	175	161	92,0	14	8,0				
4. Blocköverskridande styre	175	160	91,4	15	8,6				
5. Minoritetsstyre	175	142	81,1	33	18,9				
6. Majoritetsskiften	175	72	41,1	103	58,9				
7. Partipolitiska konflikter (LOG)	175					0,69	2,01	1,40	0,30
8. Ekonomichef lojal mot politiker	120	85	70,8	35	29,2				
9. Befolkningsförändring (LOG)	175					-1,77	2,70	1,48	1,03
10. Skattekraft (LOG)	175					4,97	5,36	5,10	0,09
11. Inflytande journalister (LOG)	175					0,84	1,87	1,51	0,19
12. Inflytande lokala näringslivet (LOG)	175					1,23	1,91	1,63	0,12
Kontrollvariabel									
13. Antal kommuninvånare (LOG)	175					8,19	12,23	9,75	1,00

Kommentar: För definition av variabler se tabell 9.1. Variablerna SPECPER, Underliggande resultat, Befolkningsförändringar, Skattekraft och Antal invånare har transformerats genom winsorization på 96 procents nivå.

Studiens beroende variabel är SPECPER. Som framgår av den deskriptiva statistiken varierar SPECPER från 0,01 till 2,89. Att alla observationer inte är koncentrerade kring medelvärdet 0,73 framgår också av standardavvikelsen. Studiens 12 oberoende variabler kommenteras i det följande utifrån uppdelning i ekonomi, politik, tjänstemän och struktur. Börjar vi med variablerna kopplade till de ekonomiska hypoteserna (variabel 1-3) så framgår att dessa bokslut upprättats av kommuner som i genomsnitt haft ett mycket starkt underliggande resultat. Medelvärdet ligger på 3,51 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Samtidigt framgår av minimivärden, maximumvärden och standardavvikelsen att det finns variationer,

vilket indikerar att det också finns kommuner som haft ett svagt underliggande resultat som styrt resultaten. Vidare kan konstateras att balanskravet uppfylls i 13,1 procent av boksluten till följd av att undantagsregeln om synnerliga skäl tillämpats och att det i 14,0 procent av boksluten gjorts reserveringar till en resultatutjämningsreserv (RUR).

Även bland de politiska variablerna (variabel 4-7) finns vissa variationer. Boksluten där artificiell styrning av resultat förekommer har i 8,6 procent av fallen upprättats av en kommun med blocköverskridande styre och i 18,9 procent av en kommun med minoritetsstyre. Boksluten där artificiell styrning av resultat förekommer har i 58,9 procent upprättats av kommuner där majoritetsskiftet ägt rum någon gång under de tre senaste valen. När det kommer till politiska konflikter så har värdet logaritmerats och då uppgår medelvärdet till 1,40. Den låga standardavvikelsen indikerar att de flesta boksluten som innehåller artificiell styrning av resultat upprättats av kommuner som ligger omkring denna nivå på konflikter.

Variabeln som är kopplad till tjänstemännens påverkan på artificiell styrning av resultat (variabel 8) utgörs av huruvida ekonomichefen är mer lojal mot politikerna än sitt professionella kunnande. Boksluten där artificiell styrning av resultat förekommer har i 29,2 procent upprättats av kommuner där ekonomichefen är mer lojal mot politikerna. Samtliga strukturvariabler (variabel 9-12) har logaritmerats och är därför inte tolkningsbara på samma sätt som tidigare. Befolkningsförändringar uppgår till 1,48 procent, skattekraft till 5,1 tusen kronor per invånare, inflytande journalister till 1,51 och inflytande lokala näringslivet till 1,63. Som framgår av standardavvikelsen för befolkningsförändringar så är förändringarna inte koncentrerade kring medelvärdet, utan det förekommer betydande variationer i urvalet. För de övriga strukturvariablerna ligger de flesta observationer kring medelvärdet.

Analysen av sambandet mellan studiens beroende variabel och oberoende variabler har skett genom linjär regression. Kolmogorov-Smirnovs test av normalitet visar att residualen är normalfördelad och därmed uppfylls villkoren för att kunna använda metoden (se Djurfeldt med flera, 2010).

Bivariata korrelationer

I tabell 11.2 presenteras en korrelationsmatris med samtliga variabler som ingår i studien.

Tabell 11.2 Korrelationsmatris

Variabel	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.	
1. Underliggande resultat	SPECPER	0,307 **											
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl		0,519 **	-0,220 **										
3. Reserverat medel i RUR		0,062	0,308 **	-0,115									
4. Blocköverskridande styre		-0,014	0,001	0,002	0,135 †								
5. Minoritetsstyre		0,090	0,147 †	0,072	-0,148 †								
6. Majoritetsskiftet		-0,229 **	0,075	-0,293 **	0,075	0,173 *	0,047						
7. Partipolitiska konflikter		-0,088	0,057	-0,178 *	-0,013	0,033	0,027	0,236 **					
8. Ekonomichef lojal mot politiker		-0,083	-0,076	0,035	-0,193 *	0,026	-0,138	-0,168 †	-0,060				
9. Befolkningsförändring		-0,197 **	0,033	-0,012	-0,076	-0,113	-0,024	-0,113	0,059	-0,105			
10. Skattekraft		0,112	0,147 †	0,022	-0,125 †	-0,162 *	-0,068	0,013	0,165 *	-0,067	0,076		
11. Inflytande journalister		-0,027	0,055	-0,090	-0,045	-0,090	-0,010	0,130 †	0,173 *	-0,051	-0,007	0,038	
12. Inflytande lokala näringslivet		0,024	0,052	0,030	-0,040	-0,162 *	-0,073	-0,004	-0,299 **	-0,121	0,067	-0,039	
13. Antal kommuninvånare		0,029	0,158 *	-0,007	-0,073	-0,081	0,035	0,058	0,181 *	-0,041	0,022	0,553 **	
												0,429 **	
													0,008

Kommentar: n=120 för Ekonomichef lojal mot politiker, n=175 för övriga variabler. ** korrelation signifikant på 1 % nivå (tvåsidig), * korrelation signifikant på 5 % nivå (tvåsidig) och † korrelation signifikant på 10 % nivå (tvåsidig). Pearson används eftersom den beroende variabeln är kontinuerlig. VIF-värden varierar från 1,100 för variabeln Befolkningsförändring till 1,868 för variabeln Antal kommuninvånare.

Analysen indikerar att det finns en signifikant positiv korrelation mellan SPECPER och variablerna Underliggande resultat respektive Uppfyller balanskravet på grund av hänvisning till synnerliga skäl. Det finns även indikationer på en signifikant negativ korrelation mellan SPECPER och variablerna Majoritetsskiften respektive Befolkningsförändringar. En preliminär tolkning av de redovisade sambanden, innan vi går vidare och presenterar testen av samband i olika regressionsmodeller, är således att en del faktorer tenderar att öka graden av artificiell styrning av resultat medan andra tenderar att minska graden.

Vidare kan konstateras att flera av variablerna för ekonomi, politik, tjänstemän och struktur är signifikant korrelerade. Korrelationen på 0,567 mellan Skattekraft och Antal invånare är det högsta och skulle möjligtvis kunna vara en indikation på kollinearitetsproblem. Ett kompletterande kollinearitetstest visar emellertid att VIF-värden ligger mellan 1,100 för Befolkningsförändringar och 1,868 för Antalet kommuninvånare. Därmed ligger även det högsta VIF-värdet klart under det kritiska värdet på 2,5 som brukar användas som riktmärke för när kollinearitetsproblem föreligger (se Djurfeldt med flera, 2010).

Regressionsresultat

Analysen är uppdelad i två olika modeller. Anledningen till detta är att fullständig data saknas för enkätundersökningen som ligger till grund för variabeln Ekonomichef lojal mot politiker. I modell 1 exkluderades denna variabel för att möjliggöra en analys av samtliga 175 bokslut där artificiell styrning av resultat förekommer. När variabeln inkluderas i modell 2 baseras analysen på 120 bokslut. Resultaten från regressionsanalysen av modell 1 presenteras i tabell 10.3.

Tabell 11.3 Linjär regression modell 1

Variabler	Förväntat samband	Ekonomi		Politik		Struktur		Hela modellen	
		B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)
Konstant		0,347		0,684		-4,592		-2,931	
1. Underliggande resultat	+	0,135 **	0,452					0,136 **	0,456
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	1,127 **	0,617					1,073 **	0,587
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,021	-0,009					-0,023	-0,010
4. Blocköverskridande styre	-			0,105	0,048			-0,022	-0,010
5. Minoritetsstyre	-			0,170	0,108			-0,014	-0,009
6. Majoritetsskiften	+			-0,294 **	-0,234			-0,152 *	-0,121
7. Partipolitiska konflikter	+			-0,096	-0,047			0,050	0,024
9. Befolkningsförändring	+					-0,127 **	-0,211	-0,136 **	-0,226
10. Skattekraft	+					1,069	0,152	0,737	0,104
11. Inflytande journalister	+					-0,111	-0,034	0,186	0,057
12. Inflytande lokala näringslivet	+					0,277	0,054	-0,041	-0,008
13. Antal kommuninvånare		-0,025	-0,039	0,032	0,051	-0,023	-0,036	-0,072	-0,115
R2		0,457		0,068		0,060		0,520	
Justerat R2		0,445		0,041		0,032		0,485	
F-värde		35,819 **		2,474 *		2,149 †		14,638 **	

Kommentar: SPECPER beroende variabel (n=175). **korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Som framgår längst till höger i tabell 11.3 finns ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan Underliggande resultat och SPECPER. Resultatet är i linje med H1b och hypotesen stöds därmed tills vidare. Modellen visar vidare att det finns ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och SPECPER. Det är i linje med H2b så även i det här fallet stöds hypotesen tills vidare. Ytterligare två variabler är statistiskt signifikanta, men i de här fallen är sambanden inte i linje med hypoteserna. Analysen visar att det finns ett signifikant negativt samband på 5 procents nivå mellan Majoritetsskiften och SPECPER. H6b anger att det skall finnas ett positivt samband mellan politisk konkurrens, här mätt som majoritetsskiften, och artificiell styrning av resultat så här får hypotesen förkastas tills vidare. Det finns ett signifikant negativt samband på 1 procents nivå mellan Befolkningsförändringar och SPECPER. H9b anger att det skall finnas ett positivt samband mellan befolkningsförändringar och artificiell styrning av resultat så även i det här fallet får hypotesen förkastas tills vidare. För resterande variabler finns inga statistiskt signifikanta samband med SPECPER, vilket innebär att de övriga hypoteserna måste förkastas tills vidare. Vi kan dock konstatera att Partipolitiska konflikter, Skattekraft och Inflytande journalister håller det förväntade positiva sambandet med SPECPER medan Reserverat medel i RUR, Blocköverskridande styre och Minoritetsstyre håller det förväntade negativa sambandet med SPECPER. För variabeln Inflytande lokala näringslivet hålls däremot inte det förväntade positiva sambandet.

Modellen har ett högt förklaringsvärde. Det justerade R²-värdet ligger på 0,485 vilket innebär att en betydande del utav variationerna av SPECPER kan förklaras av modellen. Jämfört med tidigare studier är förklaringsvärdet bättre. Stalebrink (2007) redovisar ett justerat R²-värde på 0,423 medan Pilcher och Van Der Zahn (2010) hade ett justerat R²-värde som uppgick till 0,154.

Tabell 11.3 innehåller även en kompletterande analys, där ekonomi, politik och struktur presenteras som delmodeller. Det har gjorts för att visa vilken relativ förklaringskraft de olika delarna i modellen har. Som framgår av analysen är det den ekonomiska modellen som är klart bäst: Det justerade R²-värdet för den ekonomiska modellen uppgår till 0,445. Delmodellerna politik och struktur har ett visst förklaringsvärde. Det indikerar även den fullständiga modellen eftersom den har något högre förklaringsvärde än den ekonomiska modellen har.

I tabell 10.4 presenteras resultaten från den linjära regressionsanalysen av modell 2. Analysen följer samma upplägg som tidigare men nu inkluderas variabeln Ekonomichef lojal mot politiker i modellen.

Tabell 11.4 Linjär regression modell 2

Variabler	Förväntat samband	Ekonomi		Politik		Tjänstemän		Struktur		Hela modellen	
		B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)
Konstant		0,423		0,685		0,733		-2,465		-0,119	
1. Underliggande resultat	+	0,137 **	0,453							0,144 **	0,477
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	1,190 **	0,625							1,172 **	0,615
3. Reserverat medel i RUR	-	0,048	0,021							-0,001	0,000
4. Blocköverskridande styre	-			0,077	0,032					-0,043	-0,018
5. Minoritetsstyre	-			0,169	0,108					-0,089	-0,057
6. Majoritetsskiftet	+			-0,235 **	-0,185					-0,119	-0,093
7. Partipolitiska konflikter	+			-0,105	-0,051					0,091	0,044
8. Ekonomichef lojal mot politiker	- (+)					-0,115	-0,083			-0,148	-0,106
9. Befolkningsförändring	+							-0,103 †	-0,171	-0,099 *	-0,165
10. Skattekraft	+							0,677	0,089	0,144	0,019
11. Inflytande journalister	+							-0,070	-0,020	0,295	0,082
12. Inflytande lokala näringslivet	+							0,158	0,030	-0,056	-0,011
13. Antal kommuninvånare		-0,035	-0,055	0,026	0,040	0,000	0,000	-0,030	-0,046	-0,078	-0,121
R2										0,033	0,501
Justerat R2										-0,009	0,440
F-värde										0,780	8,192 **

Kommentar: SPECPER beroende variabel (n=120). **korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Med beaktande av variabeln Ekonomichef lojal mot politiker så kvarstår de tidigare resultaten vad gäller H1b och H2b. Det finns fortsatt ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan Underliggande resultat och SPECPER vilket innebär att H1b får stöd. Det finns också ett signifikant positivt samband på 1 procents nivå mellan Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och SPECPER vilket innebär att även H2b stöds. Det signifikant negativa sambandet mellan Befolkningsförändringar och SPECPER kvarstår, men är nu på 10 procents nivå. Sambandet är inte i linje med hypotesen. H9b anger att det skall finnas ett positivt samband mellan befolkningsförändringar och artificiell styrning av resultat så hypotesen måste förkastas. Det finns inga statistiskt signifikant samband mellan övriga variabler och SPECPER. De resterande hypoteserna måste därmed förkastas. Precis som tidigare kan vi konstatera att vissa av variablerna ändå håller de förväntade sambanden. Reserverat medel i RUR, Blocköverskridande styre, Minoritetsstyre och Majoritetsskiften håller det förväntade negativa sambandet med SPECPER och Partipolitiska konflikter, Skattekraft och Inflytande journalister håller det förväntade positiva sambandet med SPECPER. Inflytande lokala näringslivet håller däremot inte det förväntat positiva sambandet med SPECPER.

Det justerade R²-värdet uppgår till 0,440. Även om det sjunker något jämfört med modell 1 kan en betydande del av styrningen av resultaten fortfarande förklaras. Jämfört med tidigare studier (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) ligger förklaringsvärdet fortsatt på en högre nivå.

Den kompletterande analysen som presenteras i tabell 11.3 visar att delmodellen ekonomi har ett högre förklaringsvärde än den fullständiga modellen. Av de övriga delmodellerna är det endast politik som har ett visst förklaringsvärde.

Robusthetstest

I det här kapitlet har boksluten med SPECPER > 1 procent analyserats. Det är samma gräns som tidigare använts för den binära variabeln om artificiell styrning av resultat förekommer. Då gränsen som tillämpats för urvalet kan påverka resultaten presenteras en kompletterande analys där en högre (SPECPER > 1,5 procent) och lägre (SPECPER > 0,5 procent) gräns för SPECPER använts. Robusthetstestet av modell 1 presenteras i tabell 11.5 och testet av modell 2 presenteras i tabell 11.6.

Tabell 11.5 Robusthetstest modell 1

Variabler	Förväntat samband	SPECPER > 1,5%		SPECPER > 1%		SPECPER > 0,5%	
		B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)
Konstant		-4,598		-2,931		1,266	
1. Underliggande resultat	+	0,116 **	0,412	0,136 **	0,456	0,158 **	0,432
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	0,948 **	0,633	1,073 **	0,587	1,327 **	0,533
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,071	-0,036	-0,023	-0,010	-0,017	-0,006
4. Blocköverskridande styre	-	0,056	0,026	-0,022	-0,010	-0,200 †	-0,087
5. Minoritetsstyre	-	0,148	0,097	-0,014	-0,009	-0,011	-0,006
6. Majoritetsskiften	+	-0,126	-0,109	-0,152 *	-0,121	-0,049	-0,033
7. Partipolitiska konflikter	+	-0,029	-0,016	0,050	0,024	0,128	0,053
9. Befolkningsförändring	+	-0,114 **	-0,216	-0,136 **	-0,226	-0,068 *	-0,102
10. Skattekraft	+	1,199 *	0,188	0,737	0,104	-0,318	-0,039
11. Inflytande journalister	+	0,289	0,098	0,186	0,057	0,296	0,076
12. Inflytande lokala näringslivet	+	-0,269	-0,058	-0,041	-0,008	0,087	0,013
13. Antal kommuninvånare		-0,091	-0,152	-0,072	-0,115	-0,054	-0,073
R2		0,516		0,520		0,403	
Justerat R2		0,459		0,485		0,374	
F-värde		9,056**		14,638**		14,261**	

Kommentar: Beroende variabel SPECPER 1,5 % (n=115), SPECPER 1,0 % (n=175) respektive SPECPER 0,5 % (n=267).
**korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Av tabell 11.5 framgår att resultaten från modell 1 är robusta i relation till olika typer av urval. Det signifikant positiva sambandet på 1 procents nivå mellan Underliggande resultat och SPECPER (H1b) samt mellan Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och SPECPER (H2) kvarstår både när urvalet utgår från den högre och lägre nivån för SPECPER. Även det signifikant negativa sambandet mellan Befolkningsförändringar och SPECPER kvarstår (H9b). Här försvagas sambandet dock något när urvalet utgår från den lägre nivån för SPECPER. Sambanden förstärks också för två av variablerna när urvalet förändras. Det finns ett signifikant negativt samband på 10 procents nivå för Blocköverskridande styre när urvalet görs på den lägre nivån för SPECPER och ett signifikant positivt samband på 5 procents nivå för Skattekraft när urvalet görs på den högre nivån för SPECPER. Den kompletterande analysen visar också att modellens förklaringsvärde försvagas något när urvalet av bokslut görs utifrån den högre och lägre nivån på SPECPER.

Tabell 11.6 Robusthetstest modell 2

Variabler	Förväntat samband	SPECPER > 1,5%		SPECPER > 1%		SPECPER > 0,5%	
		B	SE(b)	B	SE(b)	B	SE(b)
Konstant		-3,367		-0,119		2,468	
1. Underliggande resultat	+	0,136 **	0,451	0,144 **	0,477	0,150 **	0,413
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	+	1,108 **	0,682	1,172 **	0,615	1,519 **	0,581
3. Reserverat medel i RUR	-	-0,230	-0,121	-0,001	0,000	0,001	0,000
4. Blocköverskridande styre	-	0,362	0,133	-0,043	-0,018	-0,254	-0,108
5. Minoritetsstyre	-	0,145	0,092	-0,089	-0,057	-0,055	-0,030
6. Majoritetsskiften	+	-0,044	-0,036	-0,119	-0,093	-0,024	-0,017
7. Partipolitiska konflikter	+	0,087	0,044	0,091	0,044	0,170	0,072
8. Ekonomichef lojal mot politiker	- (+)	-0,174	-0,127	-0,148	-0,106	-0,153	-0,099
9. Befolkningsförändring	+	-0,061	-0,109	-0,099 *	-0,165	-0,016	-0,024
10. Skattekraft	+	0,764	0,102	0,144	0,019	-0,514	-0,062
11. Inflytande journalister	+	0,505	0,145	0,295	0,082	0,320	0,078
12. Inflytande lokala näringslivet	+	0,083	0,017	-0,056	-0,011	0,104	0,016
13. Antal kommuninvånare		-0,116	-0,181	-0,078	-0,121	-0,089	-0,116
R2		0,519		0,501		0,441	
Justerat R2		0,416		0,440		0,399	
F-värde		5,055**		8,192**		10,334**	

Kommentar: Beroende variabel SPECPER 1,5 % (n=75), SPECPER 1,0 % (n=120) respektive SPECPER 0,5 % (n=184).

**korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Av tabell 11.6 framgår att även resultaten från modell 2 är robusta i olika urval. Det signifikant positiva sambandet på 1 procentens nivå mellan det Underliggande ekonomiska resultatet och SPECPER (H1b) samt mellan när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och SPECPER (H2b) kvarstår oberoende av de urval som prövas. Det statistiskt signifikanta sambandet mellan Befolkningsförändringar håller däremot inte på den högre och lägre nivån. Precis som tidigare minskar modellens förklaringsvärde när urvalet görs på den högre och lägre nivån för SPECPER.

Vidare har kontrollerats för redovisningen av pensionsåtagandet. När analysen enbart görs med boksluten där pensionsåtagandet redovisats enligt fullfonderingsmodellen så kvarstår resultaten i huvudsak för båda modellerna. Sammantaget så visar de kompletterande analyserna att resultaten för Underliggande resultat

(H1b) och Balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl (H2b) är robusta.

Sammanfattning och diskussion av resultaten

Den genomförda analysen visar att det är ekonomiska faktorer som förklarar varför graden av artificiell styrning av resultat varierar. Variablerna kopplade till politik, tjänstemän och struktur har däremot ingen signifikant påverkan. I tabell 11.7 presenteras utfallet av hypoteserna.

Tabell 11.7 Utfall hypoteser

Hypotes	Variabel	Förväntat samband	Utfall
Ekonomi			
H1b	Underliggande resultat	+	Stöds
H2b	Balanskravet uppfylls pga. hänvisning till synnerliga skäl	+	Stöds
H3b	Medel reserveras i RUR	-	Förkastas
Politik			
H4b	Blocköverskridande styre	-	Förkastas
H5b	Minoritetsstyre	-	Förkastas
H6b	Politisk konkurrens	+	Förkastas
H7b	Partipolitiska konflikter	+	Förkastas
Tjänstemän			
H8b	Ekonomichef lojal mot politiker	+/-	Förkastas
Struktur			
H9b	Befolkningsförändringar	+	Förkastas
H10b	Skattekraft	+	Förkastas
H11b	Journalisters inflytande	+	Förkastas
H12b	Lokala näringslivets inflytande	+	Förkastas

Som framgår av tabell 11.7 stöds H1b och H2b. Övriga hypoteser om vad som påverkar graden av artificiell styrning av resultat måste däremot förkastas.

H1b anger att det finns ett positivt samband mellan underliggande resultat och graden av artificiell styrning av resultat. Hypotesen stöds då analysen visar att kommuner med en stark underliggande ekonomisk utveckling tenderar att styra resultaten i högre grad än kommuner med en svag underliggande ekonomisk utveck-

ling. Det påvisade sambandet innebär att de rapporterade resultaten jämnas ut. Som tidigare nämnts ligger det i linje med vad tidigare empirisk forskning om artificiell styrning av resultat visat (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Det bekräftar också resultaten från fallstudien som visade att kommuner tillämpar rapporteringsstrategin som benämns resultatutjämning.

H2b, att det finns ett positivt samband mellan när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl och graden av artificiell styrning av resultat, stöds också. Det påvisade sambandet innebär att det finns mycket som tyder på att undantagsregeln om synnerliga skäl utgör en del av rapporteringsstrategin som benämns reningsbad. Ett reningsbad innebär som tidigare nämnts att kostnader tidigareläggs eller koncentreras till enskilda bokslut för att öka det politiska handlingsutrymmet inför framtiden. Men då reningsbad innebär att stora underskott rapporteras i enskilda bokslut uppkommer ett ökat handlingsutrymme endast förutsatt att kommunerna inte följer kommunallagens huvudprincip om att underskott skall återställas inom tre år. Genom att undantagsregeln om synnerliga skäl tillämpas behöver inte underskotten återställas under kommande redovisningsperioder. Resultatet ligger även i det här fallet i linje med tidigare empirisk forskning om artificiell styrning av resultat (Stalebrink, 2007) och fallstudien som visat att reningsbad förekommer i kommuner.

Att befolkningsförändringar minskar graden som resultaten styrs är svårförklarat. H9b anger att det finns ett positivt samband mellan befolkningsförändringar och graden av artificiell styrning av resultat, så av detta följer att hypotesen måste förkastas. Till skillnad från vad som förväntats handlar det om att en stabil befolkningssituation skulle öka graden av artificiell styrning av resultat. Att befolkningsförändringar skulle öka graden är grundat på resultaten från fallstudien, så det kan konstateras att dessa resultat inte är möjliga att generalisera. Det är dock svårt att förklara varför en stabil befolkningssituation skulle leda till en ökad grad av styrning. Ytterligare analyser har därför gjorts, och de visar att det är mycket lite som talar för att det är förändringarna som i sig är förklaringen. Används istället ett förändringsmått som både inkluderar ökningarna och minskningarna så visar det sig att det framförallt är befolkningsminskningar som driver styrning av resultaten. Samtidig handlar det om mycket svaga samband, vilket indikerar att befolkningsökningar och befolkningsminskningar i mycket begränsad utsträckning bidrar till att förklara graden av artificiell styrning av resultat.

I övrigt visar analysen att några av de förväntade sambanden hålls, men inte är tillräckligt starka för att hypoteserna skall få stöd. Som väntat finns ett negativt

samband mellan graden av artificiell styrning av resultat och reserverat medel i RUR, blocköverskridande styre, minoritetsstyre, majoritetsskiftet samt ekonomichef lojal mot politiker. Som väntat finns även ett positivt samband mellan graden av artificiell styrning av resultat och partipolitiska konflikter, skattekraft samt inflytande journalister. Det är endast inflytande lokala näringslivet som inte håller det förväntade sambandet. Tvärtom mot vad som förväntades finns ett negativt samband mellan det lokala näringslivets inflytande och graden av artificiell styrning av resultat. Faktorerna politik, tjänstemän och struktur bidrar alltså inte till att förklara varför artificiell styrning av resultat varierar i grad. Det är en skillnad jämfört med förklaringarna till varför artificiell styrning av resultat förekommer. Då har dessa faktorer viss betydelse.

DEL IV
SLUTSATSER

Del IV – Slutsatser

Syftet med avhandlingen har varit att förklara varför artificiell styrning av resultat *förekommer* och varför *graden* varierar. I den fjärde och avslutande delen presenteras slutsatserna från fallstudien och den kvantitativa studien. Dessutom diskuteras den teoretiska referensramens förklaringsvärde, praktiska implikationer och fortsatt forskning.

12. Slutsatser

I det följande presenteras slutsatserna från de genomförda studierna. Utifrån slutsatserna diskuteras den teoretiska referensramens förklaringsvärde, praktiska implikationer och fortsatt forskning.

Ekonomi – den viktigaste förklaringen

I föreliggande studier har faktorerna ekonomi, politik, tjänstemän och struktur undersökts och använts för att förklara varför artificiell styrning av resultat *förekommer* och varför *graden* varierar. Den kvantitativa studien visar att det framförallt är ekonomiska faktorer som bidrar till att förklara varför artificiell styrning av resultat *förekommer* men även politik och tjänstemän har ett visst förklaringsvärde. Det kompletterar tidigare litteratur som huvudsakligen undersökt och påvisat att det är ekonomiska faktorer som ligger bakom styrning av resultat (Vinnari och Näsi, 2008; Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). När det gäller *graden* av styrning är ekonomi den enda, av de undersökta faktorerna, som har ett förklaringsvärde.

Resultatutjämning

Kommunernas underliggande resultat är en ekonomisk faktor som har stor betydelse. Den kvantitativa studien visar att både *förekomsten* och *graden* av artificiell styrning av resultat ökar med det underliggande resultatet. Den styrning som förekommer innebär att en utjämning sker av de överskott som rapporteras. Även fallstudien visar att en sådan utjämning förekommer. Sammantaget indikerar de genomförda studierna, precis som både Stalebrinks (2007) och Pilcher och Van Der Zahns (2010) studier, att resultatutjämning är en rapporteringsstrategi som tillämpas i kommuner.

Orsaken till att ekonomi blir så pass viktig är politisk. Rapporteringsstrategin resultatutjämning bygger på rationaliteten att en jämn resultatutveckling är att föredra framför en ryckig (Buckmaster, 2001; Ronen och Yaari, 2008). Anledningen är att när resurser lånas från eller sparas till kommande redovisningsperioder, i syfte att jämna ut resultaten, skapar det förutsättningar för att kunna visa upp ett politiskt gångbart resultat. Som fallstudien visar handlar det dock inte endast om att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi för externa intressenter, såsom presumtiva väljare, intermediärer och staten, utan den externa redovisningen

blir ibland betydelsefull i den interna ekonomistyrningen. För precis som kommunmedlemmarna kan rikta kritik mot alltför stora överskott (se även Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) föranleder sådana resultat även reaktioner från verksamheterna och dess företrädare. Likväl som ekonomichefen har ett stort kunskapsövertag så har andra tjänstemän det också, och det kan användas för att påverka eller sätta press på politikerna.

Utöver att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi kan förflyttningen av resurser, som förekommer vid resultatutjämning, bidra till att skapa politiskt handlingsutrymme (jämför Brorström, 1997; Carpenter och Feroz, 2001). När resurser lånas från kommande redovisningsperioder (kostnader senareläggs och/eller intäkter tidigareläggs) skapar det politiskt handlingsutrymme vid den aktuella tidpunkten, och när resurser sparas till kommande redovisningsperioder (kostnader tidigareläggs och/eller intäkter senareläggs) skapar det handlingsutrymme i framtiden.

Reningsbad och reservering i RUR

Den kvantitativa studien visar att restriktioner som är kopplade till regleringen av redovisningen och den ekonomiska förvaltningen, vilka påverkar fördelningen av de begränsade resurserna, bidrar till att förklara varför artificiell styrning av resultat *förekommer* och varierar i *grad*. Utifrån den kvantitativa studien kan konstateras att artificiell styrning av resultat både ökar i *förekomst* och *grad* när balanskravet uppfylls på grund av hänvisning till synnerliga skäl. Denna händelse innebär att kostnader koncentreras till enskilda bokslut där underskott rapporteras, och att undantagsregeln om synnerliga skäl (KL 8:5b) sedan används i balanskravsutredningen för att justera för vissa kostnader så att det inte finns något balanskravsunderskott att återställa. Det är en stark indikation på att kommuner genomför så kallade reningsbad och att hänvisningen till synnerliga skäl är en viktig del av rapporteringsstrategin. Utan hänvisningen till synnerliga skäl skulle reningsbaden inte få avsedd effekt, det vill säga bidra till att skapa politiskt handlingsutrymme under kommande redovisningsperioder, eftersom man enligt kommunallagen (8:5a) skulle vara tvungen att återställa de uppkomna balanskravsunderskotten inom en treårsperiod. Även fallstudien och studien av Stalebrink (2007) visar att reningsbad är en rapporteringsstrategi som tillämpas i kommuner.

Reningsbad är som tidigare nämnts en rapporteringsstrategi som bygger på rationaliteten att marginaleffekten av tillkommande resultatförsämringar är avtagande när ett underskott inte längre kan undvikas (Walsh med flera, 1991). Enligt detta sätt att resonera skulle ett reningsbad omedelbart genomföras när det inte längre finns möjlighet att rapportera ett överskott. Fallstudien visar emellertid att uppkomna underskott i sig inte behöver vara avgörande för om ett reningsbad genomförs. Det observerade agerandet tyder på att en svag underliggande ekonomisk utveckling måste sammanfalla med andra faktorer, såsom majoritetsskiftet eller påverkan från externa parter, för att ett reningsbad skall genomföras vilket omfattar större omstruktureringar av verksamheten. Vidare finns det utifrån fallstudien indikationer på att reningsbaden föregås av redovisningsperioder med resultatutjämnning. Det handlar om att kostnader senareläggs för att undvika eller begränsa underskotten som rapporteras. När reningsbadet sedan genomförs är det dessa kostnader, som egentligen tillhör tidigare redovisningsperioder, som koncentreras till ett eller flera bokslut. Då det var två extremfall som studerades måste dessa tolkas med viss försiktighet. Det kan inte uteslutas att reningsbad ibland även sker genom att kostnader, som egentligen tillhör kommande redovisningsperioder, tidigareläggs. Oavsett vilket sätt reningsbaden sker på har rapporteringsstrategin, givet tillämpningen av synnerliga skäl, förbättrat förutsättningarna för att kunna rapportera ett politiskt önskvärt resultat under kommande redovisningsperioder. Detta eftersom vissa kostnader inte längre kommer belasta resultatet framöver och det inte finns några balanskravsunderskott att återställa. Det finns därmed mycket som tyder på att resultatutjämnning och reningsbad är två komplementära rapporteringsstrategier i kommuner (jämför Buckmaster, 2001).

Ytterligare en händelse har ett visst förklaringsvärde. Det är när överskott reserveras i en sådan resultatutjämningsreserv (RUR) som kommunallagen (8:3d) tillåter för att jämna ut skatteintäkterna över en konjunkturcykel. Robusthetstesten i den kvantitativa studien visar att *förekomsten* av styrning, som har relativt liten resultatpåverkan, minskar när medel reserveras i RUR. Däremot har reservering av medel i RUR varken bidragit till att minska *förekomsten* av styrning som har mer omfattande resultatpåverkan eller *graden* av styrningen.

Politik och tjänstemän – andra förklaringar

Att *graden* av artificiell styrning av resultat varierar mellan olika kommuner och deras bokslut förklaras, som tidigare nämnts, av ekonomiska faktorer. När det gäller

förklaringarna till varför artificiell styrning av resultat *förekommer* är ekonomi fortfarande den klart viktigaste faktorn, men även faktorerna politik och tjänstemän har ett visst förklaringsvärde.

Politik har operationaliserats och mätts utifrån hur den parlamentariska situationen ser ut. Både i föreliggande studie och andra studier på kommunal nivå förväntas politisk konkurrens påverka den finansiella rapporteringen. Eftersom politiker antas sträva efter att bli omvalda (Downs, 1957) kan hög politisk konkurrens sätta press på det politiska styret. I tidigare studier av redovisningens tillämpning och utformning på kommunal nivå har en koppling därför gjorts mellan hög politisk konkurrens och en förbättrad kvalitet på den finansiella rapporteringen eftersom det är ett sätt för politikerna att kommunicera ansvarstagande till presumtiva väljare (se till exempel Lüder, 1992; Tagesson och Falkman, 2008; Tagesson med flera, 2013; Haraldsson och Tagesson, 2014). I föreliggande studie görs en omvänd koppling. Då kommunmedlemmarna, och andra intressenter på den politiska marknaden, antas avstå från att ta kostnaderna för att korrigera effekterna av att resultaten styrs (jämför Zimmerman, 1977; Watts och Zimmerman, 1986; 1990) förväntas pressen leda till att artificiell styrning av resultat ökar i förekomst (och därmed försämrar kvaliteten på den finansiella rapporteringen). Resonemanget bygger på att incitamenten till artificiell styrning av resultat ökar när den politiska konkurrensen är hög. Bilden som visas upp av kommunens ekonomi blir mer betydelsefull i en sådan situation eftersom ett fåtal förlorade väljare kan påverka valutgången. Det samma gäller det politiska styrets behov av handlingsutrymme som kan användas för utfästelser och löften om framtida reformer i syfte att attrahera väljare.

Även om den kvantitativa studien visar att majoritetsskiftet saknar betydelse finns visst stöd för att politisk konkurrens påverkar på förväntat sätt. Studien visar nämligen att *blocköverskridande styre* leder till att artificiell styrning av resultat är mindre vanligt *förekommande*. Vid blocköverskridande styre är den politiska konkurrensen låg eftersom det i regel inte finns någon tydlig opposition. Därmed minskar incitament för det politiska styret att påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi och skapa politiskt handlingsutrymme. Samtidigt visar studien också att hög politisk konkurrens minskar i betydelse när det politiska styret är i minoritet. Robusthetstestet i den kvantitativa studien påvisar att *minoritetsstyre* minskar *förekomsten* av styrning som har relativt stor resultatpåverkan. Oppositionssidan har, vid minoritetsstyre, möjlighet att agera inom ramen för det politiska systemet om de går samman och får en majoritet av rösterna i kommunstyrelsen och kommunfullmäktige. Styrning som har långtgående resultatpåverkan kan därför bli

riskfylld att försöka driva igenom det politiska systemet. Sammantaget visar dessa resultat att artificiell styrning av resultat ökar i förekomst med politisk konkurrens så länge det handlar om majoritetsstyre.

Tjänstemännens påverkan har operationaliserats och mätts utifrån om ekonomichefen är lojal mot politiker eller sitt professionella kunnande. Den kvantitativa studien visar att när ekonomichefen är mer lojal mot sitt professionella kunnande än politiker så tenderar artificiell styrning av resultat att vara mer vanligt *förekommande*. Att vara lojal mot sitt professionella kunnande förefaller kunna likställas med att vara lojal mot kommunens ekonomi eftersom ekonomicheferna är mer ekonomistyrare än externredovisare. Som fallstudien visar finns en oro bland vissa ekonomichefer att stora överskott skall leda till en kostnadsdrivande politik – initierad av politikerna själva eller till följd av påtryckningar från verksamhetsföreträdare och kommunmedlemmar – som på sikt äventyrar kommunens ekonomi. Den externa rapporteringen får betydelse internt eftersom de tillgängliga resurserna påverkar vilket utrymme våra politiskt valda representanter ges av tjänstemännen. Artificiell styrning av resultat kan mot bakgrund av det ses som en väktarstrategi (Wildavsky, 1975) eftersom förutsättningarna för att dämpa den framtida kostnadsutvecklingen påverkas av de resultat som tidigare har rapporterats. Att ekonomicheferna intar rollen som väktare och på olika sätt försöker upprätthålla en god ekonomi, snarare än att utveckla verksamheten, har även påvisats i många budgetstudier (Brorström med flera, 2014a).

Ökade incitament, oförändrad tillsyn

Ekonomi har blivit allt viktigare i politiken (Lundquist, 1999; 2001) och det har kommit att få betydelse för den externa rapporteringens status. Kommunernas årsredovisningar har tidigare varit ett dokument av underordnad betydelse (Brorström, 1982) men så är inte fallet längre (Brorström med flera, 2007). Den externa redovisningen fyller numer en viktig funktion vid kommunikationen med externa intressenter, såsom presumtiva väljare, intermediärer och staten, men även vid kommunikationen internt i organisationen. En allmän ekonomisering av politiken, vilken bland annat accentueras av kommunallagens krav på ekonomisk balans, har medfört att bilden som kommunerna visar upp av sin ekonomi har kommit att bli alltmer betydelsefull. Ekonomiseringen av politiken innebär i förlängningen också att incitamenten till artificiell styrning av resultat har ökat i kommuner.

Tillsyn kan ses som en motvikt till de tidigare diskuterade *incitamenten* som finns till att resultat styrs (se Runesson, 2015). Med tillsyn avses diverse olika aktiviteter som sker i syfte att förbättra följsamheten mot gällande redovisningsreglering (Brown med flera 2014; Preiato med flera 2015). Erfarenheter från förändringen av noterade bolags redovisningsreglering visar att en skarpare tillsyn av redovisningen på nationell nivå haft en positivt effekt på den finansiella rapporteringens kvalitet (Christensen med flera, 2013; Brown med flera 2014; Preiato med flera 2015). Det samma gäller ökad tillsyn på bolagsnivå i form av revision (Brown med flera 2014; Preiato med flera 2015).

Översätts och anpassas dessa resonemang till kommunsektorn så kan man konstatera att kraven på den finansiella rapporteringen successivt ökat sedan lagen om kommunal redovisning tillkom 1998 (Brorström med flera, 2014b) men att dessa förändringar inte stöttats av andra institutionella förändringar på nationell nivå (Falkman och Tagesson, 2008). Det finns ingen extern revision eller någon statlig myndighet med tillsynsansvar (jämför Cassel, 2000; Lundin, 2010), och denna ordning förefaller inte komma att förändras under överskådlig tid (se SOU 2015:24; SOU 2016:24). Massmedia, den normalt sett viktigaste intermediären, förefaller inte heller övervaka kommunernas redovisning (se fallstudien). Vidare finns inga sanktioner kopplade till avvikelser från lagen om kommunal redovisning (Falkman och Tagesson, 2008) eller kommunallagen (Lundin, 2010). Medan *incitamenten* till artificiell styrning av resultat ökat i och med ekonomiseringen av politiken har tillsynen av redovisningen i allt väsentligt varit oförändrad. Över tid har det skapat en obalans mellan *incitament* och tillsyn, vilket förklarar varför artificiell styrning av resultat är så pass vanligt *förekommande* som föreliggande studier visar.

Teorins förklaringsvärde

Den använda teorin, vilken ligger till grund för de slutsatser som hittills har presenterats, bygger på en ekonomisk rationalitet och att redovisningen blir viktig eftersom kontrakt är kopplade till redovisningsinformation. Att redovisningsinformation används i kontrakt medför att den finansiella rapporteringen kommer fylla en viktig funktion vid resursöverföringen mellan kontraktsparter (Holthausen och Leftwich, 1983; Watts och Zimmerman, 1986). Det medför också att styrningen av resultaten kan påverka utfallet av upprättade kontrakt (Healy och Wahlen, 1999). Det är så företeelsens relevans förklaras utifrån ett kontraktsperspektiv (Healy och Wahlen, 1999; Ronen och Yaari, 2008).

I ett företag fyller kontrakten funktionen att fördela resurserna som verksamheten genererar, och i relation till detta finns incitament att styra resultaten som rapporteras (Fields med flera, 2001; Ronen och Yaari, 2008). Den omvända matchningen i kommuner innebär att kontrakten fyller funktionen att fördela resurser som skall generera verksamhet i form av kommunal service, istället för att fördela resurserna som verksamheten har genererat. I likhet med vad som gjorts inom positiv redovisningsteori (Zimmerman, 1977; Watts och Zimmerman, 1986) används Downs (1957) resonemang om politiska marknader för att klarlägga incitamenten.

Utifrån en ekonomisk rationalitet kan politiker, som tidigare nämnts, förväntas agera utifrån en strategi att röstmaximera i syfte att bli (om)valda (Downs, 1957). För det politiska styret, som är ytterst ansvariga för verksamheten, blir det därför viktigt att kommunen möter den efterfrågan och de förväntningar som finns på den kommunala servicen hos olika grupper av presumtiva väljare. Av samma anledning blir det även viktigt för det politiska styret att bilden som visas upp av kommunens ekonomi inte väcker kritik från presumtiva väljare och andra intressenter, och det är bland annat av denna anledning som det finns incitament till att styra resultat som rapporteras (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Om efterfrågan på kommunal service möts och bilden som visas upp av kommunens ekonomi inte leder till någon kritik kan det sociala kontraktet mellan kommunmedlemmarna och kommunen betraktas som uppfyllt.

För det politiska styret kan det också vara betydelsefullt att uppfylla de legala kraven som ställs på verksamhet och ekonomi, även om det inte har en direkt påverkan på valutgången. Staten har delegerat uppgifter till kommunerna och har därför ett intresse av att övervaka deras agerande. I egenskap av finansiär och lagstiftare kan staten sätta viss press på kommunerna. Det handlar om att obligatorisk verksamhet skall tillhandahållas och att den kommunala servicen skall hålla en viss kvalitet. Dessutom finns krav på att ekonomin skall vara i balans. På så sätt finns en ekonomisk ram som kommunpolitikerna måste hålla sig inom, och i relation till sådana krav finns också incitament till att styra resultaten som rapporteras (Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008). Genom att förflytta resurser mellan olika redovisningsperioder skapas politiskt handlingsutrymme (jämför Brorström, 1997; Carpenter och Feroz, 2001) vilket kan användas för utfästelser och löften om framtida reformer i syfte att attrahera väljare. Handlingsutrymmet kan därför påverka det politiska styrets möjligheter att bli omvalda.

Det teoretiska perspektiv som använts i föreliggande avhandling, det vill säga ett kontraktsperspektiv på redovisningen, introducerades för närmre 40 år sedan

och har sedan dess använts flitigt. I litteraturen har en hel del kritik kommit att riktas mot framförallt positiv redovisningsteori eftersom resultaten från de empiriska testen av teorin, som skett på noterade bolag, varit inkonsekventa (Fields med flera, 2001). Det har även funnits en diskussion kring problematiken med att utveckla relevanta proxies för att testa teorin (Watts och Zimmerman, 1990; Fields med flera, 2001). Senare litteraturgenomgångar visar att earnings management-studierna rört sig bort från kontrakts- och politiska kostnader-argument från positiv redovisningsteori. Istället har studierna mer kommit att kopplas till incitamenten som ledningen har att påverka kapitalmarknaden (Ronen och Yaari, 2008; Dechow med flera, 2010).

Både fallstudien och den kvantitativa studien indikerar emellertid att den här typen av teori har ett högt förklaringsvärde inom det kommunala området. Det visar även tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) och redovisningens tillämpning på kommunal nivå (Tagesson, 2014b). Här finns alltså en skillnad jämfört med litteraturen om noterade bolags redovisning.

Inkonsekvent reglering – påverkar det?

Vad som kan kopplas till det teoretiska perspektivet är att även regleringen kommer leda till resursöverföring mellan olika parter (Watts och Zimmerman, 1979; 1986; Tagesson, 2014b) vilket i förlängningen kan påverka det politiska handlingsutrymmet på både statlig och kommunal nivå (Brorström, 1997; 2007; Carpenter och Ferroz, 2001). I det korta perspektivet kan det politiska styret på riksnivå förväntas vilja göra kommunerna nöjda. Samtidigt finns också en rikspolitisk agenda som de måste beakta för att göra presumtiva väljare nöjda med den verksamhet som staten tillhandahåller.

Lagen om kommunal redovisning baseras i huvudsak på bokföringsmässiga grunder. Men i några frågor, där en redovisning i enlighet med bokföringsmässiga principer skulle ha begränsat det politiska handlingsutrymmet på riksnivå, har man valt att avvika (jämför Brorström, 1997; 1998; 2007). Det mest uppmärksammade exemplet är redovisningen av kommunernas pensionsåtagande. Lagen om kommunal redovisning (5:4) anger att kommunerna skall redovisa sitt pensionsåtagande enligt blandmodellen. Precis som benämningen antyder blandas en bokföringsmäs-

sig och kassamässig logik.²³ Denna ordning möjliggjorde en resursöverföring från framtida generationer, vilket vid tidpunkten för införande av blandmodellen och ett antal år därefter ökade det politiska handlingsutrymmet både för staten och kommunerna (Brorström, 1997; 2007).

Ett mer aktuellt exempel är redovisning av bidrag till investeringar i statlig infrastruktur. Som tidigare nämnts lämnar lagen om kommunal redovisning (5:7) en möjlighet för kommuner att aktivera sådana bidrag till staten (det vill säga en annan redovisningsenhet). Kommunerna tillåts alltså ha tillgångar i sin balansräkning som de saknar kontroll över. Genom att göra avkall på kontrollkriteriet, som annars är centralt för att avgöra vad som utgör en tillgång (se till exempel RKR 11.4), öppnades upp för en lagstiftning där kommunerna själva kan bestämma över hur kostnaderna skall fördelas. Antingen kan en kommun välja att kostnadsföra bidraget direkt eller så kan bidraget aktiveras och lösas upp under en period av 2 till 25 år (KRL 5:7). I och med att fördelningen av kostnader kan anpassas till det ekonomiska utrymmet, som finns i den enskilda kommunen, har lagstiftaren skapat förutsättningar för att så många som möjligt skall ha "råd" att lämna sådana bidrag. Medfinansieringen kan vara ett sätt för kommunpolitikerna att visa handlingskraft genom att få till stånd investeringar i infrastruktur som skapar nytta för kommunmedlemmarna. För rikspolitikernas del innebär medfinansieringen att investeringar kan genomföras i statlig infrastruktur utan att minska utrymmet till det utgiftstak som är en viktig del i det finanspolitiska ramverket, och som är avgörande för vilket reformutrymme staten har.

Rikspolitikerna har, som exemplen visar, inte alltid varit konsekventa i sin reglering av kommunsektorns redovisning sedan lagen om kommunal redovisning trädde i kraft. När lagstiftaren väljer att avvika från allmänt vedertagna principer för redovisning på bokföringsmässiga grunder kan det leda till en legitimitetskris för redovisningen (Brorström, 1997) med konsekvensen att följsamheten försämras mot de principer som lag och normering i huvudsak baseras på. Politiken på kommunal nivå har som tidigare behandlats viss betydelse för om artificiell styrning av resultat *förekommer*. Det kan inte uteslutas att politik även på andra nivåer har betydelse.

23 I modellen görs en uppdelning mellan pensionsåtagandet som upparbetats fram till och med 1997 och från 1998 och framåt. Den gamla delen av pensionsåtagandet skall redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen och kostnadsföras vid utbetalningstillfället (kassamässig hantering) medan den nya delen av åtagandet skall redovisas som en kostnad året då pensionen intjänats och tas upp som en avsättning i balansräkningen (bokföringsmässig hantering).

Potentiella åtgärder – några reflektioner

Oavsett redovisningsmodell kommer den finansiella rapporteringen innehålla inslag av uppskattningar och bedömningar, och därmed kommer det alltid finnas utrymme för artificiell styrning av resultat inom ramen för lag och normering. Realistiskt sett handlar det därför om att försöka begränsa styrningen av resultat. De genomförda studierna kan möjligtvis bidra med vissa praktiska implikationer angående hur det kan åstadkommas.

En av fördelarna som följer med att använda en forskningsdesign med specifika periodiseringar, istället för aggregerade periodiseringar, är att man med större säkerhet kan ringa in vilka periodiseringar som används för att styra resultat som rapporteras. Av periodiseringarna som undersökts i den kvantitativa studien var det framförallt *avsättningar* och *nedskrivningar* som användes för att styra resultat. Till att börja med kan dessa kunskaper aktualisera en diskussion kring vilket diskretionärt tolkningsutrymme som är rimligt att lämna till upprättarna och vilka krav som skall ställas på upplysningar (jämför McNichols, 2000; Stalebrink, 2007). Här handlar det om ett svårt övervägande som måste göras mellan *reliabilitet* och *relevans*. En ökad reglering kan förbättra redovisningens reliabilitet (eftersom det minskar utrymmet för uppskattningar och bedömningar) men samtidigt riskera att minska dess återföringsrelevans vid uppföljning av beslut och resursanvändning (då fler regler sätter stopp för de uppskattningar och bedömningar som ofta är nödvändiga för att kunna avspegla de underliggande ekonomiska händelserna).

Hur dilemmat med relevans och reliabilitet skall hanteras inom den kommunala redovisningen ligger utanför ramen för denna avhandling. När frågan behandlas bör det dock beaktas att artificiell styrning av resultat förekommer även genom uppskattningar och bedömningar utanför lag och normering samt att det finns indikationer på en allmänt svag regelefterlevnad i kommunsektorn.²⁴ Man kan därför ställa sig frågande till om KomRed:s förslag (se SOU 2016:24) på en ny kommunal redovisningslag, som innehåller fler regler än tidigare, kommer kunna förbättra följsamheten mot redovisningsregleringen och på vilket sätt de tillkommande reglerna kommer påverka redovisningens reliabilitet och återföringsrelevans. Precis som Falkman och Tagesson (2008) diskuterar kan redovisningsregleringen inte ensamt

24 I den genomförda fallstudien finns flera exempel på att artificiell styrning av resultat förekommer genom uppskattningar och bedömningar utanför lag och normering. Vid genomgången av årsredovisningarna, i samband med den kvantitativa studien, kunde också konstateras att sådana avvikelser förekommer. Studier som explicit kartlagt följsamheten mot redovisningsregleringen påvisar också att avvikelser från lag och normering är relativt vanligt förekommande i kommunsektorn (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014).

förväntas ha avgörande betydelse, utan det fordras att förändringar av regleringen stöds av andra institutionella förändringar. En sådan förändring skulle kunna vara att öka tillsynen av redovisningen och därigenom sätta press på kommunerna att förbättra följsamheten mot de regler som finns inom området.

Fortsatt forskning

Tidigare litteratur har huvudsakligen undersökt och påvisat att det är ekonomiska faktorer som förklarar varför artificiell styrning av resultat *förekommer* (Vinnari och Näsi, 2008; Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). Som tidigare nämnts bekräftar föreliggande studier att ekonomi är en viktig faktor, men visar att även faktorerna politik och tjänstemän har viss betydelse. Det talar för att fortsatt forskning kring artificiell styrning av resultat, i syfte att öka studiernas förklaringsvärde, skulle tjäna på att beakta flera faktorer än vad som tidigare gjorts.

De undersökta faktorerna i föreliggande studier är framförallt kopplade till *incitament* som finns till att styra resultaten som rapporteras. Faktorerna ekonomi, politik och tjänstemän går att operationalisera och mäta på andra sätt, och på så sätt utveckla litteraturen kring incitamenten. Exempelvis kan ekonomichefens betydelse undersökas mer ingående för att fånga fler viktiga aspekter än om denna tjänsteman är lojal mot politiken eller sitt professionella kunnande. Vad som inte undersökts i föreliggande studier och tidigare litteratur om artificiell styrning av resultat, men som mot bakgrund av tidigare fört resonemang kan förväntas vara en betydelsefull faktor, är den *tillsyn* som sker av redovisningen på kommunnivå. Kopplat till detta kan konstateras att fallstudierna visar att yrkesrevisorerna haft en mycket begränsad påverkan när det gäller att förhindra styrning av resultaten. Det är uppenbart att revisorerna inte använt alla instrument som finns till hands då kritiken mot de rapporterade bristerna skulle kunna ha varit skarpare. Fallstudien visar också att yrkesrevisionen inte konsekvent upptäckt alla avvikelser eller av andra skäl valt att avstå från att rapportera avvikelserna (se även Tagesson och Eriksson, 2011). Det finns därför anledning att undersöka om skillnader i revisionskvalitet påverkar om artificiell styrning av resultat förekommer och i så fall i vilken grad det förekommer.

Effekterna av förändrad reglering kan också vara intressant att undersöka. Den största förändringen som skett under den studerade perioden är att kommunerna under vissa förutsättningar haft möjlighet att tillämpa RUR från och med 2013 års bokslut. Denna möjlighet infördes bland annat för att minska incitamenten till artificiell styrning av resultat (SOU 2011:59). Robusthetstestet i den kvantitativa

studien visar som tidigare nämnts att RUR delvis haft avsedd effekt. Samtidigt är det tidigt att utvärdera effekterna av RUR. Fortsatt forskning får därför visa vilka de långsiktiga effekterna blir och om dessa trender håller i sig när regelverket tillämpas under en längre tidsperiod. Men kanske minst lika viktigt, i det här avseendet, är att följa upp hur medel reserveras till och disponeras från RUR. Enligt kommunallagen (8:3d) får RUR användas till att jämna ut skatteintäkterna över en konjunkturcykel (KL 8:3d) för att skapa stabilare planeringsförutsättningar för verksamheter-na (Prop. 2011/12:172). Givet politiskt egenintresse och utformningen av de lokala riktlinjerna så kan RUR mycket väl komma att användas för att jämna ut balanskravsresultatet över tid och därigenom skapa politiskt handlingsutrymme i kommuner med en svag underliggande ekonomisk utveckling (Donatella med flera, 2014).

Sammantaget finns det ett flertal uppslag för inriktningen på fortsatt forskning. Som behandlades i inledningen behövs forskning om artificiell styrning av resultat eftersom lärdomarna kan tas med till framtida redovisningsreformer, och då förhoppningsvis användas för att begränsa dess förekomst. När artificiell styrning av resultat förekommer försvårar det inte endast förutsättningarna för att kunna realisera de potentiella fördelarna med en redovisning på bokföringsmässiga grunder utan det kan även leda till att avvikelser från den grundläggande generationsprincipen döljs.

English Summary

Artificial earnings management On economic, politics, and civil servants

Introduction

The subject of this thesis is *artificial earnings management* in municipalities. There is abundant anecdotal evidence that it occurs, but few empirical studies at the municipal level. Earnings management as a phenomenon has, however, received widespread attention. Above all, there is extensive literature on artificial earnings management in listed companies in North America (Healy and Wahlen, 1999; Ronen and Yaari, 2008; Dechow et al., 2010).

Politicians who act in a political market (Downs, 1957) may have reason to affect reported surpluses or deficits. The limited literature on artificial earnings management in municipalities often proceeds from potential voter reaction and that there are, in relation to this, incentives for the governing politicians to affect the picture of municipal finances that is presented to the public. As municipalities do not derive their revenues from a market, with revenues instead linked to political decisions concerning tax levies, etc., a large surplus may be regarded as evidence that municipal residents have been excessively taxed or that the quality of municipal services does not justify the resources expended (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Pilcher and Van Der Zahn, 2010). A deficit, on the other hand, may be regarded as the consequence of reckless policy (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007) and an indication that tax levies need to increase in the future and/or the quality of services needs to be lowered (Pilcher and Van Der Zahn, 2010). For these reasons, the literature on ar-

tificial earnings management in municipalities argues, that the governing politicians are expected to prefer to report small surpluses (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010).

The regulation may also create incentives to engage in artificial earnings management. The fundamental premise of the regulation is to uphold intergenerational equity. In such a system, the task of accounting thus becomes to distribute resources in the form of services among different generations of taxpayers (Robinson, 1998; Chan, 2003). Under the current accounting model, law and regulations clarify how revenues and costs must be reported, while regulation of financial administration establishes the requirements imposed on the budget. There is a generally applied provision in the Swedish Local Government Act, which requires municipalities to maintain sound financial management. There is also a balanced budget requirement that constitutes a minimum threshold for the financial results that municipalities are permitted to budget and report. Overall, the regulations have created a budget framework within which municipal politicians are confined. When reported surpluses or deficits are managed, this not only affects the picture of municipal finances presented; when resources are shifted between different accounting periods, the conditions for attaining the balanced budget requirement in the future are also affected (Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008). When resources are shifted between different accounting periods, the budget framework that municipal politicians must adhere to is blurred, which can contribute to creating scope for political action (see Brorström, 1997; Carpenter and Feroz, 2001). Vote-maximizing politicians can exploit this scope to attract voters through promises of future reforms.

Artificial earnings management may be seen as part of a bigger problem, which is associated with the public sector accounting reforms of recent decades in which Sweden (Brorström, 1997; Olson and Sahlin-Anderson, 1998) and many other OECD countries (Olson et al., 1998a; Lüder and Jones, 2003; Pina et al., 2009; Brusca et al., 2015) changed from cash-based accounting to accrual-based accounting. If the ambitious aims of the accounting reforms are to be realizable, accrual-based accounting cannot provide latitude for excessive elements of artificial earnings management. When surpluses or deficits are managed, accrual accounting does not contribute to improving information about municipal assets, liabilities and use of resources and one can then question whether the accounting practices will further attainment of the goals of better decision input and political accountability (see Vinnari and Näsi, 2008). When artificial earnings management occurs, there are no guarantees either that the fundamental principle of intergenerational equity will

be adhered to, since the consequence of earnings management becomes that available resources, and thus capacity to provide services, are shifted among different tax collectives and possibly among different generations as well.

It now seems that we are once again facing major changes to public sector accounting. A project is underway to introduce a European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) to harmonize public sector accounting in the European Union (Christiaens and Neyt, 2014; Caperchione, 2015; Jones and Caruana, 2015; Pontopidan and Brusca, 2016). As EPSAS is an accrual-based accounting system, there is much to indicate that the method will continue to be applied and diffused within the foreseeable future. It is therefore relevant to assimilate the lessons learnt from the reforms of recent decades, and in this context, the Swedish municipal sector is a pertinent example. When an accrual-based accounting system was introduced in the mid 1980s, Sweden was one of the first countries in the world to apply that type of accounting at the municipal level. Since then, the regulations surrounding the model have successively increased. Countries that have not progressed as far in the reform of municipal accounting but which intend to introduce accrual-based accounting in response to the EPSAS project or for other reasons have a great deal to learn from this course of development and the situation that exists today. This applies in particular to identifying the consequences of a fully accrual-based accounting model when both the principle and its representatives are distanced and when there are no direct legal sanctions attached to noncompliance with accounting regulations.

As shown in the earlier arguments, there are incentives to artificial earnings management in a political market. In light of this, its occurrence, at least in some municipalities and situations, must be regarded as expected. But why artificial earnings management occurs in some municipalities but not others, and why the extent of artificial earnings management varies is not as clear-cut. Earlier research either stops at pointing out individual cases and describing and problematizing the phenomenon based upon these (Anthony, 1985; Vinnari and Näsi, 2008), or at studying a very limited number of factors that may explain why the phenomenon occurs and why it varies in extent (Stalebrink, 2007; Pilcher and Van Der Zahn, 2010). In relation to the reforms in the field of municipal accounting it is relevant to find out more about the artificial earnings management that occurs and thus add to the limited literature in the field. Through finding out more about the artificial earnings management that does occur, understanding can be created of the phenomenon and how it can create understanding of the phenomenon and how it can be handled in future accounting reforms and thus, for example, improve conditions for attaining the goals of the re-

forms, such as better decision input and political accountability. In light of this, the *aim of this thesis is to explain why artificial earnings management occurs and why it varies in extent.*

A Contract Perspective on Accounting

The theory applied is based on economic rationality and that accounting becomes important because both legal (Holthausen and Leftwich, 1983) and social contracts (Watts and Zimmerman, 1986; Ronen and Yaari, 2008) are linked to accounting information. As a result, financial reporting will serve an important function in relation to the transfer of resources between contract parties (Holthausen and Leftwich, 1983; Watts and Zimmerman, 1986) and that earnings management can influence contractual outcomes (Healy and Wahlen, 1999; Ronen and Yaari, 2008).

Based on economic rationality, politicians who act in a political market can be expected to try and maximize their votes in order to be (re)elected (Downs, 1957). It is therefore important to the governing political block to meet the demand for and expectations of municipal services among various groups of presumptive voters. For the same reason, it is also important that the picture of municipal finances they present does not trigger criticism from presumptive voters and other stakeholders, which is one of the reasons that incentives to engage in earnings management exist (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010). If the demand for municipal services is met and the picture of municipal finances presented does not lead to criticism, the social contract between citizens and the municipality can be considered performed. However, it is also important to meet legal requirements, even if the outcome does not have direct impact on election outcomes. The state has delegated tasks to the municipalities and thus has an interest in monitoring their actions. In its capacity as financier and lawmaker, the state can put pressure on the municipalities. It requires the provision of mandatory services and that these municipal services must uphold a certain level of quality. There is also a balanced budget requirement (KL 8:4). By this means, there is a clear financial framework that municipal politicians must stay within, and in relation to such requirements there are also incentives to manage reported surpluses or deficits (Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008). Scope for political action is created by shifting resources among different accounting periods (see Brorström, 1997; Carpenter and Feroz, 2001).

Like earlier literature on artificial earnings management in municipalities (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010), the financial situation can be presumed an important factor. In light of the endeavor to report small surpluses over time (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010) artificial earnings management can be expected to occur in various ways depending upon underlying economics.

Application of the reporting strategies of *income smoothing* and *big bath* to allow small surpluses to be reported can be expected. Income smoothing involves the dampening of fluctuations in the series of reported surpluses (Fudenberg and Tirole 1995; DeFond and Park, 1997; Buckmaster, 2001). It is a well-documented reporting strategy in the earnings management literature, which is based on the rationale that a smooth surplus path is preferable to volatility (Buckmaster, 2001; Ronen and Yaari, 2008). The big bath is another reporting strategy covered in the earnings management literature (Buckmaster, 2001; Ronen and Yaari, 2008). The strategy is based on the rationale that when a deficit can no longer be avoided, the marginal effects of additional deficits are diminishing (Walsh et al., 1991). Accruing costs and revenues in such a way that a large deficit is reported in a single year create conditions for smooth and stable surpluses in the following years. Big bath and income smoothing can therefore be regarded as complementary rather than competing reporting strategies (Buckmaster, 2001).

In this case and in earlier literature, the argument is based on the notion that artificial earnings management occurs because there is a link between financial reporting and politics. The picture of the municipality's financial situation that is presented to presumptive voters and other stakeholders and the services provided is expected to be significant. Despite this, earlier literature on artificial earnings management in municipalities (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010) has not explicitly studied the impact of the political situation. Connections between financial reporting and the parliamentary situation have, however, been studied in other parts of the municipal accounting literature and has been shown to be significant (see for example Lüder, 1992; Tagesson and Falkman, 2008; Tagesson et al., 2013; Haraldsson and Tagesson, 2014).

The politicians formally manage municipal operating activities, but because civil servants have a knowledge advantage and more time to spend on detailed issues, they can be expected to have substantial informal influence over municipal operating activities (Brunsson and Jönsson, 1979). Civil servants can thus be expected to be a significant factor. As this has to do with financial issues, it makes sense

to link this primarily to the chief financial officers (CFO), who is the highest-ranking civil servant in relation to accounting and budget matters. Apart from Anthony (1985), who briefly discusses the significance of accountants to artificial earnings management, this has not been observed in the earlier literature on the subject (see Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010). Anthony (1985) argues that accountants sometimes try to please the politicians by managing the reported surpluses or deficits. In line with this, Falkman and Tagesson (2008) show that CFO:s are sometimes subjected to political pressure in connection with financial reporting. Meanwhile, Solli (1999) suggest that CFO:s have strong influence of municipal finances. They have various ways of influencing the politicians, but this occurs behind the scenes (Solli, 1999). There are also indications in the budget literature that CFO:s assume the role of guardians and will in various ways attempt to uphold sound finances rather than develop operating activities (Brorström et al., 2014a). Taken as a whole, there is reason to expand the perspective and include further factors than those regarding economic.

Method

A case study and a quantitative study were performed within the framework of this thesis. It would have been possible to generate hypotheses based on the theoretical frame of reference and immediately begin a quantitative study, but as the literature on artificial earnings management in municipalities is limited, I determined that a case study could contribute with important and perhaps unexpected insights (Yin, 2011) before the quantitative study was carried out.

The case study includes four municipalities that applied different reporting strategies. Two municipalities have smoothed large underlying surpluses and two municipalities have smoothed underlying deficits and thereafter took a big bath. Document studies were carried out in all municipalities and interviews were conducted with politicians and accountants in these municipalities. In two cases, interviews were also held with professional auditors.

The quantitative study includes hand-collected data from the annual reports of all municipalities for the period 2011-2013. Because earnings management has been linked to political incentives, the focus was on accrual items and components of accrual items over which the governing politicians can exercise their discretion. A research design based on specific accruals was therefore used (McNichols, 2000). The time period studied covers the annual reports from three out of the four years

of the last political term of office. These were the annual reports that were available when data was collected. During the time period, economic conditions for the municipal sector were normal and there were no major changes implemented to accounting regulations. Accordingly, these years can be expected to be representative of other such years not included in the sample.

Conclusions

The studies show that economic factors above all explain why artificial earnings management *occurs* but that the factors of politics and civil servants have some explanatory power. With regard to the *extent* of artificial earnings management, the municipal financial situation is the only factor that has explanatory power.

The two most important factors are underlying economics and meeting the balanced budget requirement through reference to special circumstances. The quantitative study shows that both the occurrence and extent of artificial earnings management increases with underlying economics, which proves that surpluses are being smoothed. In agreement with earlier literature (Stalebrink, 2007; Pilcher and Van Der Zahn, 2010) this study indicates that income smoothing is a reporting strategy applied in municipalities. By smoothing surpluses over time, a politically acceptable result can be presented to internal and external stakeholders (see Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari and Näsi, 2008; Pilcher and Van Der Zahn, 2010) while the action can help create scope for political action (see Brorström, 1997; Carpenter and Feroz, 2001).

The quantitative study also shows that artificial earnings management increases in occurrence and extent when the balanced budget requirement is met based on references to special circumstances. What happens in such a situation is that costs are concentrated to isolated year-end accounts where deficits are reported, but adjustments are then made for certain costs in the balanced budget report so that there is no deficit that must be recovered under the balanced budget rules. This shows that big bath accounting is a reporting strategy applied in municipalities (see also Stalebrink, 2007). Based on the case study, there are indications that the big bath is preceded by accounting periods of aggressive reporting to avoid or limit reported deficits. When the big bath is subsequently taken, costs from earlier accounting periods are concentrated to one or more year-end accounts. However, it cannot be precluded that big baths are sometimes taken by shifting costs backward in time that actually belong to future accounting periods. Regardless of how the big

bath is taken, this reporting strategy has improved the conditions for being able to report politically desirable surpluses in the following accounting periods (because certain costs has already been accounted). Thus, there is much to indicate that income smoothing and big bath are complementary reporting strategies in municipalities (cf. Buckmaster, 2001).

With respect to the explanations of why artificial earnings management occurs, the factors of politics and civil servants, as mentioned, also have some explanatory power. Politics measured on the basis of the parliamentary situation, has some impact on whether artificial earnings management occurs. When coalition (cross-bloc) government is in place, artificial earnings management is less likely to occur. Under coalition governments, there is usually no distinct opposition and thus not either the same incentives for the governing political block to affect the picture of the municipality's financial situation that is presented or to create scope for political action. The quantitative study also shows that a minority government also reduces the occurrence of artificial earnings management that has relatively strong impact on reported surpluses or deficits. When government is run by a minority, the opposition has the opportunity to act within the political system if they form an alliance and get a majority of the votes in the municipal executive board and municipal council. It can then be risky for the governing bloc to try and push through artificial earnings management that has far-reaching impact. Taken as a whole, these results show that the incentives to affect the picture presented of the municipality's finances or to create scope for political action vary depending upon the parliamentary situation.

Civil servants also have some impact on whether artificial earnings management occurs. The quantitative study shows that when CFO are more loyal to their professional expertise than to the politicians, artificial earnings management tends to be more common. It seems that loyalty to the profession can be equated with loyalty to the municipality's finances, since CFO:s are more management accountants than financial accountants. As the case study shows, some CFO are concerned that the effect of large surpluses could be a highly cost-driven policy that will jeopardize municipal finances in the long term. In light of this, artificial earnings management may be regarded as a guardian strategy (Wildavsky, 1975) because depending on the result that is reported, the conditions for dampening cost growth are affected. That CFO assume the role of guardian and attempt in various ways to maintain a sound financial situation, rather than develop municipal operating activities, has also been shown in many budget studies (Brorström et al., 2014a).

Referenser

- Ahlenius, I-B. (2013). "Kommuner behöver revision". *Dagens Nyheter*, 2013-07-29.
- Anthony, R. (1978). "*Financial Accounting in Non Business Organizations: An exploratory study of conceptual issues*". Financial Accounting Standard Board.
- Anthony, R. (1980). "Making sense of nonbusiness accounting: An unwarranted fondness for fund accounting complicates the picture". *Harvard Business Review*, 58: 83-93.
- Anthony, R. (1985). "Games government accountants play". *Harvard Business Review*, 63: 161-170.
- Ballantine, J., J. Forker och M. Greenwood (2007). "Earnings management in English NHS hospital trusts". *Financial Accountability and Management*, 23: 421-440.
- Beatty, A. och J. Weber (2006). "Accounting discretion in fair value estimates: An examination of SFAS 142 goodwill impairments." *Journal of Accounting Research*, 44: 257-288.
- Bergevärn, L-E. och O. Olson (1987). "*Kommunal redovisning då och nu: Längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet*". Lund: Doxa.
- Blöndal, J. (2003). "Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent developments". *OECD Journal on Budgeting*, 3: 43-59.
- Brorström, B. (1982). "Planeringspolitik eller resultatpolitik: användning och utformning av kommunala bokslut". Doktorsavhandling, Göteborgs universitet.
- Brorström, B. (1997). "*För den goda redovisningsseden*". Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B. (1998). "Accrual accounting, politics and politicians". *Financial Accountability and Management*, 14: 319-333.
- Brorström, B. (2007). "Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet: Om onödiga störningar och bristande aktualitet". I Siverbo, S., L. Andersson-Felé,

- D. Karlsson och V. Nilsson (red), *Demokratisk och effektiv styrning. En antologi om forskning i offentlig förvaltning*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B., P. Donatella och H. Petersson (2007). *Allt om kommuners årsredovisningar*. Malmö: Studentlitteratur.
- Brorström, B., A. Haglund och R. Solli (2014a). *Förvaltningsekonomi: En bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och landsting*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B., O. Eriksson och A. Haglund (2014b). *Kommunal redovisningslag: Beskrivning och tolkning*. Femte upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B. och O. Olson (1985). "Accounting models as an inquiring system in local government". *Financial Accountability and Management*, 1: 129-143.
- Brown, P., J. Preiato och A. Tarca (2014). "Measuring country differences in enforcement of accounting standards: An audit and enforcement proxy". *Journal of Business Finance and Accounting*, 41: 1-52.
- Brunsson, N. och S. Jönsson (1979). *Beslut och handling: om politikernas inflytande på politiken*. Liber Förlag.
- Brusca, I., E. Caperchione, S. Cohen och F. Manes Rossi (2015). "Comparing accounting systems in Europe". I Brusca, I., E. Caperchione, S. Cohen och F. Manes Rossi (red), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. IAS Series: Governance and Public Management.
- Buckmaster, D. (2001). *Development of the income smoothing literature 1893-1998: A focus in the United States*. Emerald Group Publishing.
- Bäck, H. (2006). *Komparativ kommunal konstitutionspolitik: En kunskapsöversikt*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting .
- Caperchione, E. (2015). "Standard setting in the public sector: the state of the art". I Brusca, I., E. Caperchione, S. Cohen och F. Manes Rossi (red), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. IAS Series: Governance and Public Management.
- Carlin, T. (2005). "Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector". *Financial Accountability and Management*, 2: 309-335.
- Carpenter, V. och E. Feroz (2001). "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles". *Accounting, Organizations and Society*, 26: 565-596.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. SNS förlag.
- Chan, J. (2003). "Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards". *Public Money and Management*, 23: 13-20.

- Christensen, H. B., L. Hail och C. Leuz (2013). "Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement". *Journal of Accounting and Economics*, 56: 147-177.
- Christiaens, J. och S. Neyt (2014). "International public sector accounting standards (IPSAS)". I Budding, T., G. Grossi och T. Tagesson (red), *Public Sector Accounting*. Routledge.
- Chua, W. F. (1986). "Radical developments in accounting thought". *The Accounting Review*, 61: 601-632.
- Coase, R. (1937). "The nature of the firm". *Economica*, 4: 386-405.
- Cohen, D. och P. Zarowin (2010). "Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings". *Journal of Accounting and Economics*, 50: 2-19.
- Collin, S. O., T. Tagesson, A. Andersson, J. Cato och K. Hansson (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*, 20: 141-174.
- Cooper, D. och W. Morgan (2008). "Case study research in accounting". *Accounting Horizons*, 22: 159-178.
- Coy, D., L. Dixon, J. Buchanan och G. Tower (1997). "Recipients of public sector annual reports: Theory and an empirical study compared". *British Accounting Review*, 29: 103-127.
- Czarniawska, B. (2004). "*Narratives in social science research*". London: Sage.
- Dechow, P. och D. Skinner (2000). "Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners and regulators". *Accounting Horizons*, 14: 235-250.
- Dechow, P., G. Weili och C. Schrand (2010). "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences". *Journal of Accounting and Economics*, 50: 344-401.
- Deegan, C. och J. Unerman (2006). "*Financial accounting theory*". Europeiska upplagan. Finland: McGraw-Hill education.
- DeFond, M. och C. Park (1997). "Smoothing income in anticipation of future earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 23: 115-139.
- DeFond, M. (2010). "Earnings quality research: Advances, challenges and future research". *Journal of Accounting and Economics*, 50: 402-409.
- Djurfeldt, G., R. Larsson och O. Stjärnhagen (2010). "*Statistisk verktyglåda 1: samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*". Lund: Studentlitteratur.

- Donatella, P. (2010). "Västra Götalandsregionen: En organisation med god ekonomisk hushållning?". I Nilsson, L. (red), *En region blir till: Västra Götalandsregionen 1999-2008*. Göteborg: Litorapid media.
- Donatella, P. (2011). "Bokslutspolitik i kommuner och landsting: en konsekvens av kravet på ekonomi i balans?". I SOU 2011:59. Bilaga till utredningen Kommunsektorn och konjunkturen.
- Donatella, P., B. Jägesten och H. Petersson (2014). *Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting. En praxisundersökning*. Göteborg: Kommunforskning i Västsverige. KFi-rapport nummer 128.
- Downs, A. (1957). *An Economic Theory of Democracy*. New York: Harper Row.
- Dyckman, T. och S. Zeff (2014). "Some methodological deficiencies in empirical research articles in accounting". *Accounting Horizons*, 28: 695-712.
- Eldenburg, L., K. Gunny, K. Hee och N. Soderstrom (2011). "Earnings management using real activities: Evidence from nonprofit hospitals". *The Accounting Review*, 86: 1605-1630.
- Falkman, P. och T. Tagesson (2008). "Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting". *Scandinavian Journal of Management*, 24: 271-283.
- Fan, Y., A. Barua, W. Cready och W. Thomas (2010). "Managing earnings using classification shifting: Evidence from quarterly special items". *The Accounting Review*, 85: 1303-1323.
- Fields, T., T. Lys och L. Vincent (2001). "Empirical research on accounting choice". *Journal of Accounting and Economics*, 31: 255-307.
- Fihn, G. (2005). *Normer och reformer: Den landkommunala och stadskommunala budgetens och redovisningens historia 1862-1968*. Doktorsavhandling, Göteborgs universitet.
- Fjertorp, J. (2010). *Investeringar i kommunal infrastruktur: Förutsättningar för en målfokuserad investeringsverksamhet*. Doktorsavhandling, Lunds universitet.
- Fudenberg, K. och J. Tirole (1995). "A theory of income and dividend smoothing based on incumbency rents". *Journal of Political Economy*, 103: 75-93.
- Gilljam, M., D. Karlsson och A. Sundell (2010a). *Politik på hemmaplan. Tiotusen fullmäktigeledamöter tycker om demokrati*. Stockholm: SKL Kommentus.
- Gilljam, M., D. Karlsson och A. Sundell (2010b). "Representationsprinciper i riksdag och kommuner". I Brothén, M. och S. Holmberg (red), *Folkets representanter:*

- En bok om riksdagsledamöter och politisk representation i Sverige*. Göteborg: Statsvetenskapliga institutionen, Göteborgs universitet.
- Gilljam, M. och D. Karlsson (2012). "Tungan på vågen-partier i Sveriges kommuner". I Björkman, J. och B. Fjæstad (red), *Tungan på vågen: Vågmästare och balanspartier*. Västerås: Makadam förlag.
- Guthrie, J. (1998). "Application of accrual accounting in the Australian public sector: Rhetoric or reality?". *Financial Accountability and Management*, 14: 1-19.
- Haglund, A. (2016). "Stärk förtroendet för revisionen!". *Kommunal ekonomi*, nummer 1.
- Haglund, A. och P-Å. Brunström (2012). "Revisionen måste värdera kompetens". *Dagens Samhälle*, nummer 28.
- Haraldsson, M. och T. Tagesson (2014). "Compromise and avoidance: The response to new legislation". *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10: 288-313.
- Healy, P. och M. Wahlen (1999). "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting". *Accounting Horizons*, 13: 365-383.
- Herzlinger, R. och H. Sherman (1980). "Advantages of fund accounting on 'nonprofits'". *Harvard Business Review*, 58: 94-105.
- Oscarsson, H. och S. Holmberg (2013). *Nya svenska väljare*". Nordstedts Juridik.
- Holthausen, R. W. och R. W. Leftwich (1983). "The economic consequences of accounting choice implications of costly contracting and monitoring". *Journal of Accounting and Economics*, 5: 77-117.
- IPSASB (2008). "Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities".
- IPSASB (2014). "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements". Vol 1. International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers.
- Jagalla, T., S. Becker och J. Weber (2011). "A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: Evidence from German States". *Financial, Accountability and Management*, 27: 134-165.
- Jensen, K. L. och J. L. Payne (2005). "Audit procurement: Managing audit quality and audit fees in response to agency costs". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24: 27-48.
- Jones, C. och A. Roberts (2006). "Management of financial information in charitable organizations: The case of joint-cost allocations". *The Accounting Review*, 81: 159-178.

- Jones, R. och J. Caruana (2015). "EPSAS: Worrying the wrong end of the stick?" *International Journal of Public Administration*, 38: 240–252.
- Jones, R. och M. Pendlebury (2000). "*Public sector accounting*". Edinburgh: Pearson education.
- Karlsson, D. och M. Gilljam (2014a). "Att studera politiker". I Karlsson, D. och M. Gilljam (red), *Svenska politiker: Om de folkvalda i riksdag, landsting och kommun*. Stockholm: Santérus förlag.
- Karlsson, D. och M. Gilljam (2014b). "Partier, representationsprinciper och bilderna av den svenska demokratin". I Karlsson, D. och M. Gilljam (red), *Svenska politiker: Om de folkvalda i riksdag, landsting och kommun*. Stockholm: Santérus förlag.
- Karlsson, D. och L. Skoog (2014). "Politiska konflikter i svenska kommuner". I Karlsson, D. och M. Gilljam (red), *Svenska politiker: Om de folkvalda i riksdag, landsting och kommun*. Stockholm: Santérus förlag.
- Kommunallagen (SFS 1991:900).
- Krishnan, R., M. Yetman och R. Yetman (2006). "Expense misreporting in nonprofit organizations". *The Accounting Review*, 81: 299-420.
- Lagen om kommunal redovisning (SFS 1998:614).
- Lang, M., J. Raedy och M. Yetman (2003). "How representative are firms that are cross-listed in the united states? An analysis of accounting quality." *Journal of Accounting Research*, 41: 363-386.
- Lapsley, I., R. Mussari och G. Paulsson (2009). "On adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident reform." *European Accounting Review*, 18: 719-723.
- Leone, A.J. och R.L. Van Horn (2005). "How do nonprofit hospitals manage earnings?". *Journal of Health Economics*, 24: 815-837.
- Lindström, E. (2012). "Kommunal revision måste bli mer professionell". *Balans*, nummer 10.
- Lundin, O. (2010). "*Revisionen reviderad: en rapport om en kommunal angelägenhet*." Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig sektor (ESO), nummer 2010: 6.
- Lundquist, L. (1999). "Hotet mot den politiska demokratin". I *Demokrati och medborgarskap* (SOU 1999: 77).
- Lundquist, L. (2001). "*Medborgardemokratin och eliterna*". Studentlitteratur.

- Lüder, K. (1992). "A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment". *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, 7: 99-127.
- Lüder, K. och R. Jones (2003). "The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments: A cross-country analysis". I Lüder K. och R. Jones (red), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Mack, J. och C. Ryan (2007). "Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?". *International Journal of Public Sector Management*, 20: 134-146.
- Marton, J. (1998). "Accounting and Stock Markets: A Study of Swedish Accounting for International Investors and Analysts". Doktorsavhandling, Göteborgs universitet.
- McNichols, M. (2000). "Research design issues in earnings management studies". *Journal of Accounting and Public Policy*, 19: 313-345.
- McVay, S.E. (2006). "Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items". *The Accounting Review*, 81: 501-531.
- Murphy, K. och J. Zimmerman (1993). "Financial performance surrounding CEO turnover". *Journal of Accounting and Economics*, 16: 273-315.
- Olson, O., J. Guthrie och C. Humphrey (1998a). "International experiences with financial management reforms in the world of public services: New world? Small world? Better world?". I Olson, O., J. Guthrie och C. Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Olson, O., J. Guthrie och C. Humphrey (1998b). "Conclusion – Growing accustomed to other faces: The global theme and warnings of our project". I Olson, O., J. Guthrie och C. Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Olson, O. och K. Sahlin-Andersson (1998). "Accounting transformation in an advanced welfare state: the case of Sweden". I Olson, O., J. Guthrie och C. Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Phelps, E.S. (1961). "The Golden Rule of Accumulation: A Fable for Growthmen". *American Economic Review*, 51: 638-643.

- Pilcher, R. (2014). "Role of internal audit in Australian local government governance: A step in the right direction". *Financial Accountability and Management*, 30: 206-237.
- Pilcher, R. och M. Van Der Zhan (2010). "Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment". *Financial Accountability and Management*, 26: 299-324.
- Pina, V., M. J. Arcas och C. Martí (2012). "Accruals and 'accounting numbers management' in UK executive agencies". *Public Money and Management*, 32: 273-280.
- Pina, V., L. Torres och A. Yetano (2009). "Accrual accounting in EU local governments: One method, several approach". *European Accounting Review*, 18: 765-807.
- Pontoppidan, C. A. och I. Brusca (2016). "The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: Strategies and perspectives." *Public Money and Management*, 36: 181-188.
- Preiato, J., P. Brown och A. Tarca (2015). "A Comparison of Between-Country Measures of Legal Setting and Enforcement of Accounting Standards". *Journal of Business Finance and Accounting*, 42: 1-50.
- Prop. 1990/91:117. "Om en ny kommunallag".
- Prop. 1996/97:52. "Den kommunala redovisningen".
- Prop. 2003/04:105. "God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting".
- Prop. 2011/12:172. "Kommunala resultatutjämningsreserver".
- Roychowdhury, S. (2006). "Earnings management through real activities manipulation". *Journal of Accounting and Economics*, 42: 335-370.
- Robinson, M. (1998). "Accrual accounting and the efficiency of the core public sector". *Financial Accountability and Management*, 14: 21-37.
- Robinson, M. (2001). "Accrual accounting and the public sector". *Economic Papers: A Journal of Applied Economics and Policy*, 20: 57-66.
- Ronen, J. och V. Yaari (2008). "Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research". Springer.
- RKR (2011). "Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting."
- RKR (2012). "Tolkning och tillämpning av avstegsregeln". Information.
- RKR (2015). "Beräkning och redovisning av balanskravsresultat". Information.
- RKR (3.1). "Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål". Rekommendation.
- RKR (10). "Avsättningar och ansvarsförbindelser". Tidigare gällande rekommendation.

- RKR (10.1). "Avsättningar och ansvarsförbindelser". Tidigare gällande rekommendation.
- RKR (10.2). "Avsättningar och ansvarsförbindelser". Rekommendation.
- RKR (11.4). "Materiella anläggningstillgångar". Rekommendation.
- RKR (19). "Nedskrivningar". Rekommendation.
- Runesson, E. (2015). "Disclosures and judgment in financial reporting: Essays on accounting quality under International financial reporting standards". Avhandling, Göteborgs universitet.
- Ryan, B., R. Scapens och M. Theobald (2002). "Research method and methodology in finance and accounting". Cengage learning.
- Silverman, D. (2006). "Interpreting qualitative data: Methods for analyzing talk, text and interaction". Sage.
- SKL (2013a). "Kommunalekonomisk utjämning: En informationskrift om utjämningsystem för kommuner och landsting år 2008". Sveriges kommuner och landsting.
- SKL (2013b). "RUR i praktiken. Resultatutjämningsreserv. Balanskravsutredning". Sveriges kommuner och landsting.
- SKL (2014a). "Ekonomirapporten: om kommunernas och landstingens ekonomi december 2014". Sveriges kommuner och landsting.
- SKL (2014b). "God revisionsred i kommunal verksamhet 2014". Sveriges kommuner och landsting.
- Solli, R. (1999). "Lågmäld styrning: Perspektiv på kommunala ekonomers yrkesroll". SNS.
- Stolowy, H. och G. Breton (2004). "Accounts manipulation: A literature review and proposed conceptual framework". *Review of Accounting and Finance*, 3: 5-92.
- SOU (1952:14). "Förslag till kommunallag m.m."
- SOU (2001:76). "God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting".
- SOU (2011:59). "Spara i goda tider: För en stabil kommunal verksamhet".
- SOU (2015:24). "En kommunallag för framtiden".
- SOU (2016:24). "En ändamålsenlig kommunal redovisning".
- Stalebrink, O. J. (2007). "An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities". *Financial Accountability and Management*, 23: 441-457.
- Strömbäck, J. (2015). "Demokratin och det förändrade medielandskapet: Mot ökade kunskapsklyftor och deltagandeklyftor?". Bilaga till betänkande av 2014 års Demokratiutredning (SOU 2015:96).

- Tagesson, T., M. Klugman och M. L. Ekström (2013). "What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports". *Journal of Management and Governance*, 17: 217-235.
- Tagesson, T. och O. Eriksson (2011). "What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting". *Financial Accountability and Management*, 27: 272-285.
- Tagesson, T. (2014a). "The conditions for and the users of public sector accounting". I Budding, T., G. Grossi och T. Tagesson (red), *Public Sector Accounting*. Routledge.
- Tagesson, T. (2014b). "Accounting reforms, standard setting and compliance". I Budding, T., G. Grossi och T. Tagesson (red), *Public Sector Accounting*. Routledge.
- Tengdelius, K. och L. Hansson (2012). "Demokratisk förankring viktig". *Balans*, nummer 11.
- Trussel, J. (2003). "Assessing potential accounting manipulation: The financial characteristics of charitable organizations with higher than expected program-spending ratios". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32: 616-634.
- Vinnari, E. och S. Näsi (2008). "Creative accrual accounting in public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts". *Financial Accountability and Management*, 24: 97-116.
- Walsh, P., C. Rusell och F. Larke (1991). "Big bath accounting using extraordinary items adjustments: Australian empirical evidence." *Journal of Business Finance and Accounting*, 18: 173-189.
- Watts, R. och J. Zimmerman (1978). "Towards a positive theory of the determination of accounting standards". *The Accounting Review*, 53: 112-134.
- Watts, R. och J. Zimmerman (1979). "The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, 54: 273-305.
- Watts, R. och J. Zimmerman (1986). "*Positive accounting theory*". New Jersey: Prentice-Hall.
- Watts, R. och J. Zimmerman (1990). "Positive accounting theory: a ten year perspective". *The Accounting Review*, 65: 131-56.
- Wildavsky, A. (1975). "*Budgeting: A comparative theory of budgetary processes*". Boston: Little, Brown.
- Wilson, M. och L.W. Wang (2010). "Earnings management following chief executive officer changes: The effect of contemporaneous chairperson and chief financial officer appointments". *Accounting and Finance*, 50: 447-480.
- Yin, R. (2007). "*Fallstudier: design och genomförande*". Liber.

Yin, R. (2011). *"Applications of case study research"*. Sage.

Zimmerman, J. (1977). "The municipal accounting maze: An analysis of political incentive". *Journal of Accounting Research*, 15: 107-144.

Bilaga 1. Den ekonomiska förvaltningen

Regelverket för kommunernas ekonomiska förvaltning består av en allmänt hållen bestämmelse om god ekonomisk hushållning, ett krav på ekonomisk balans och en möjlighet att tillämpa en resultatutjämningsreserv (RUR).

God ekonomisk hushållning

Bestämmelsen om god ekonomisk hushållning (KL 8:1) introducerades i 1992 års kommunallag. Den närmare innebörden av vad som utgör en god ekonomisk hushållning har sedan dess varit föremål för behandling vid ett antal tillfällen. Redan i förarbetena till lagen angavs dock att det inte var meningsfullt eller ens möjligt att på ett uttömmande sätt definiera vad som utgör en god ekonomisk hushållning (Prop. 1990/91:117 s. 119 och s. 211). Istället framhölls att ”bestämmelsen (...) bör ha karaktären av en ändamålsregel” (Prop. 1990/91:117 s. 110). Denna ändamålsregel understryker att offentliga medel skall användas på ett effektivt och säkert sätt samt att varje generation skall bära kostnaderna för den kommunala service som konsumeras. Kostnader från en generation får alltså inte skjutas över till kommande generationer. I ett normalfall innebär det att kommuner skall ha förmågan att leverera service till sina medlemmar på samma nivå som tidigare utan att öka skatteuttaget (SOU 2001:76 s. 206).

Lagens utformning innebär att det är upp till varje kommun att definiera den närmare innebörden av vad som utgör en god ekonomisk hushållning. För att få till stånd en sådan definition på lokal nivå har två krav skrivits in i lagstiftningen. Ett krav är att kommunfullmäktige skall besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning (KL 8:1). Här handlar det om ett långsiktigt och strategiskt perspektiv på verksamhet och ekonomi som sträcker sig längre än budgetperspektivet på ett eller tre år. Det andra kravet utgörs av att det i budgeten dels skall anges mål och riktlinjer för verksamheten vilka är av betydelse för en god ekonomisk hushållning, dels skall för ekonomin anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning (KL 8:5). Här handlar det om ett kortare tidsperspektiv där de långsiktiga och strategiska riktlinjerna för god ekonomisk hushållning bör vara vägledande. Dessa mål skall sedan utvärderas i årsredovisningens förvaltningsberättelse (KRL 4:5).

Balanskravet

Den undre gränsen för resultatet som är tillåtet att budgetera och redovisa regleras genom ett krav på ekonomisk balans. Balanskravet gäller för redovisningsenheten kommunen och innebär att "budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna" varje år (KL 8:4). Medan denna formulering funnits med sedan kravet trädde i kraft 2000 har reglerna för att mäta balanskravsresultat varierat. Vid avstämning mot balanskravet har det funnits möjligheter att göra vissa korrigeringar av årets resultat. I praxis har det korrigerade resultatmättet kommit att benämnas balanskravsresultat (SOU 2011: 59). Det var emellertid först från och med 2013 års bokslut som ett explicit lagkrav infördes på att en så kallad balanskravsutredning skall upprättas (KRL 4:3a). I tabell 1 finns en uppställning av balanskravsutredningen som baseras på RKR:s information (RKR, 2015).

Tabell 1. Uppställningsform för balanskravsutredningen

= Årets resultat enligt resultaträkningen

- reducereing av samtliga realisationsvinster
- + justering för realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet
- + justering för realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet
- + orealiserade förluster i värdepapper
- justering för återföring av orealiserade förluster i värdepapper

= Årets resultat efter balanskravsjusteringar

- reservering av medel till resultatutjämningsreserv
- + användning av medel från resultatutjämningsreserv

= Balanskravsresultat

Som framgår av tabell 1 finns tre olika resultatnivåer. "Årets resultat" hämtas från resultaträkningen och är det resultatmätt som justeras. I ett första steg görs justeringar för vissa intäkter och kostnader enligt vad som anges i kommunal redovisningslag (4:3a) och då erhålls "årets resultat efter balanskravsjusteringar". I ett andra steg gör de kommuner som tillämpar en resultatutjämningsreserv (RUR) justeringar för de medel som reserverats till eller disponerats från reserven. När justeringar gjorts för dessa poster erhålls ett "balanskravsresultat". Därefter finns möjlighet att anföra synnerliga skäl. Såsom regelverket kring balanskravsutredningen ser ut finns det möjlighet att budgetera med synnerliga skäl (KL 8:4) eller att i efterhand, i samband med bokslutet, hänvisa till synnerliga skäl för att exkludera vissa kostnader och därmed inte återställa hela eller delar av ett underskott (KL 8:5b). Att hänvisa till synnerliga skäl bör emellertid inte vara vanligt förekommande eftersom det måste

vara mycket väl motiverat och dessutom förenligt med god ekonomisk hushållning (Prop. 1996/97:52; Prop. 2003/04:105). Samtidigt är det bestämt att frågan om vad som utgör ett synnerligt skäl skall hanteras inom ramen för det politiska systemet. Synnerliga skäl är därför föremål för så kallad begränsad laglighetsprövning (Prop. 1996/97:52). Det innebär att lagligheten i de synnerliga skälen som anförs inte kan prövas i förvaltningsdomstol.

Om det inte finns något balanskravsunderskott att återställa har kommunallagens definition på ekonomi i balans uppnåtts. Om det finns ett balanskravsunderskott att återställa så skall det göras inom tre år (KL 8:5 a).

Resultatutjämningsreserver

Den tredje komponenten i regelverket är RUR, vilket är frivilligt att tillämpa. Det är ett instrument som är till för att jämna ut skatteintäkterna över en konjunkturcykel (KL 8:3d) och därigenom bidra till att skapa stabilare planeringsförutsättningar för verksamheterna (Prop. 2011/12:172). Möjligheten att tillämpa RUR gällde från och med 2013 års bokslut. En förutsättning för att RUR skall få tillämpas är att riktlinjerna för god ekonomisk hushållning även omfattar hanteringen av reserven (KL 8:1). Vidare anger kommunallagen (8:3d) en undre gräns för när medel får reserveras: för kommuner med en positiv soliditet inklusive hela pensionsåtagandet anges att medel får reserveras "(...) med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat (...) eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger en procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning". För kommuner med en negativ soliditet inklusive hela pensionsåtagandet är gränsen satt till två procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Några ytterligare krav finns inte på kommuner vad gäller reservering av medel i RUR. När det gäller disponeringen av medel från RUR finns inga explicita lagkrav, däremot en del vägledande resonemang från förarbetena och SKL:s idéskrift (se SKL, 2013). RUR skall som tidigare nämnts användas för att jämna ut skatteintäkter över en konjunkturcykel. Praktiskt sett innebär det att medel kan användas både i budget och bokslut för att helt eller delvis täcka balanskravsunderskott för att överbrygga tillfälliga försvagningar av skatteunderlagets utveckling. Som ett lämpligt riktmärke, för när medel får disponeras från RUR, anges när skatteunderlagsprognosen understiger det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling (prop. 2011/12:172). Det är också denna nivå som ofta skrivits in i de lokala regelverken (Donatella med flera, 2014).

Bilaga 2. Kontroll av samband

Variabler	Avsättningar		Partiell inlösen pensioner		Nedskrivningar och utrangeringar		Bidrag statlig infrastruktur		SPECPER (totalt)	
	B	SE (b)	B	SE (b)	B	SE (b)	B	SE (b)	B	SE (b)
Konstant	-0,599 *		0,363 †		0,420		-0,055		-0,065	
1. Underliggande resultat	0,062 **	0,260	0,023 **	0,131 **	0,085 **	0,295	0,005 **	0,093	0,216 **	0,397
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	0,271 **	0,132	0,177 **	0,116 **	0,722 **	0,287	0,005	0,010	1,890 **	0,400
3. Reserverat medel i RUR	-0,133 *	-0,072	-0,009	-0,007	0,008	0,004	-0,023	-0,051	-0,172	-0,041
4. Blocköverskridande styre	-0,087 †	-0,064	-0,046	-0,045	-0,089	-0,053	0,001	0,002	-0,208 *	-0,066
5. Minoritetsstyre	-0,028	-0,023	-0,039	-0,042	0,045	0,029	0,000	-0,001	0,014	0,005
6. Majoritetsskiften	-0,014	-0,014	0,059 *	0,081 *	0,025	0,021	0,005	0,020	0,045	0,020
7. Partipolitiska konflikter	0,003	0,008	-0,005	-0,018	-0,005	-0,011	-0,001	-0,011	-0,013	-0,016
9. Befolkningsförändring	0,003	0,023	-0,006 *	-0,073 *	0,002	0,016	0,000	0,006	-0,008	-0,032
10. Skattekraft	0,000	0,011	0,000	0,024	-0,002	-0,046	0,000	-0,060	0,000	-0,003
11. Inflytande journalister	0,037	0,058	-0,007	-0,014	0,002	0,003	-0,007	-0,045	0,034	0,023
12. Inflytande lokala näringslivet	0,083 **	0,096	0,004	0,007	-0,007	-0,006	0,003	0,016	0,085	0,043
13. Antal kommuninvånare	0,000	0,000	-0,039 *	-0,098 *	-0,014	-0,021	0,016 **	0,121	-0,038	-0,031
R2	0,98		0,046		0,143		0,025		0,264	
Justerat R2	0,86		0,033		0,131		0,012		0,253	
F-värde	7,766 **		3,453 **		11,875 **		1,849 *		25,506	

Kommentar: Beroende variabel är avsättningsandel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning, partiell inlösen pensioners andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning, nedskrivningar och utrangeringars andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning, bidrag till statlig infrastruktur andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning respektive SPECPER:s (där alla periodiseringar slagits samman) andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning. Samtliga periodiseringar har transformerats genom winsorization på 98 procents nivå. ** korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Variabler	Avsättningar		Partiell inlösen pensioner		Nedskrivningar och utrangeringar		Bidrag statlig infrastruktur		SPECPER (totalt)	
	B	SE (b)	B	SE (b)	B	SE (b)	B	SE (b)	B	SE (b)
Konstant	-0,731 *		0,496 †		0,428		-0,015 †		0,111	
1. Underliggande resultat	0,052 **	0,218	0,031 **	0,158	0,087 **	0,293	0,007 *	0,107	0,215 **	0,388
2. Uppfyller balanskravet pga. synnerliga skäl	0,355 **	0,172	0,164 *	0,095	0,717 **	0,278	-0,015	-0,027	1,986 **	0,410
3. Reserverat medel i RUR	-0,170 *	-0,098	0,005	0,004	0,032	0,015	-0,022	-0,048	-0,131	-0,032
4. Blocköverskridande styre	-0,098 †	-0,072	-0,075	-0,066	-0,065	-0,038	-0,001	-0,002	-0,234 †	-0,073
5. Minoritetsstyre	0,016	0,014	-0,086 *	-0,086	0,022	0,014	0,002	0,005	-0,015	-0,005
6. Majoritetsskiftet	-0,041	-0,044	0,071 *	0,091	0,013	0,011	-0,002	-0,006	0,011	0,005
7. Partipolitiska konflikter	-0,006	-0,019	-0,001	-0,005	-0,013	-0,031	-0,002	-0,021	-0,023	-0,029
8. Ekonomichef lojal mot politiker	-0,132 *	-0,136	-0,049	-0,060	-0,009	-0,007	0,023 *	0,090	-0,210 *	-0,092
9. Befolkingsförändring	0,001	0,007	-0,004	-0,044	0,001	0,010	0,000	0,004	-0,009	-0,035
10. Skattekraft	0,002	0,065	0,000	-0,020	-0,002	-0,053	-0,001	-0,089	-0,001	-0,013
11. Inflytande journalister	0,035	0,057	-0,003	-0,006	0,024	0,032	-0,008	-0,050	0,046	0,032
12. Inflytande lokala näringslivet	0,081 *	0,098	0,022	0,031	-0,016	-0,015	0,002	0,009	0,093	0,048
13. Antal kommuninvånare	0,003	0,006	-0,048 *	-0,111	-0,013	-0,019	0,016	0,121	-0,041	-0,033
R2	0,117		0,060		0,136		0,032		0,273	
Justerat R2	0,097		0,038		0,117		0,010		0,257	
F-värde	5,817 **		2,791 **		6,967 **		1,461		16,570 **	

Kommentar: Beroende variabel är avsättningsandel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning, partiell inlösen pensioners andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning, nedskrivningar och utrangeringars andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning, bidrag till statlig infrastrukturs andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning respektive SPECPER:s (där alla periodiseringar slagits samman) andel av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämnning. Samtliga periodiseringar har transformerats genom winsorization på 98-procentsnivå. ** korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation signifikant på 10 % nivå.

Artificiell styrning av resultat – om ekonomi, politik och tjänstemän

Den finansiella rapporteringen kommer alltid innehålla inslag av uppskattningar och bedömningar. Dessutom innebär förutsättningarna i kommunsektorn att avvikelser från lag och normering kan förekomma utan några direkta påföljder eller sanktioner mot de redovisningsskyldiga. Det innebär att politiker, som agerar på en politisk marknad, kan använda uppskattningar och bedömningar inom och utanför lag och normering för att styra de resultat som rapporteras. Agerandet benämns artificiell styrning av resultat.

Pierre Donatella har i sin doktorsavhandling undersökt varför artificiell styrning av resultat förekommer i vissa kommuner men inte andra, och varför graden av styrning varierar mellan olika kommuner. Inom ramen för avhandlingen har en fallstudie och en kvantitativ studie genomförts. Resultaten från studierna visar att det framförallt är ekonomiska faktorer som förklarar varför artificiell styrning av resultat *förekommer*, men att även politik och tjänstemän är faktorer som har ett visst förklaringsvärde. När det gäller *graden* av styrning är ekonomi den enda, av de undersökta faktorerna, som har ett förklaringsvärde.

Pierre Donatella är verksam som adjunkt på Förvaltningshögskolan, vid Göteborgs universitet. Han är också verksam på Kommunforskning i Västsverige.

