



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

# SANNING MED MODIFIKATION?

En kvantitativ studie av kommunernas  
regelefterlevnad av balanskravsutredningen

**Angelica Olsson**

**Matilda Svanberg**

---

Program:	Kandidatprogrammet i offentlig förvaltning, 180 hp
Kurs (kurskod):	Kandidatuppsats i offentlig förvaltning, 15 hp (FH1504)
Nivå:	Grundnivå
Termin/år:	HT/2019
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustaf Kastberg

# Förord

Inledningsvis vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Pierre Donatella. Ditt stöd, din vägledning och dina visdomsord under arbetets gång har hållit oss på tårna och bidragit till att vi nu känner oss stolta över slutresultatet. Ett extra tack ska också riktas till David Karlsson och Louise Holm som vid varsitt tillfälle agerat personlig SPSS-akut när biblioteket och internet inte givit svar.

Vidare vill vi tacka Karl-Emil Sörensen för manisk korrekturläsning. Slutligen ett tack till Isabell Karlsson och Oskar Röström för möjligheten att öppet ventilera med- och motgångar.

Göteborgs Universitet, januari 2020.

Angelica Olsson & Matilda Svanberg

# Sammanfattning

Program:	Kandidatprogrammet i offentlig förvaltning, 180 hp
Kurs (kurskod):	Kandidatuppsats i offentlig förvaltning, 15 hp (FH1504)
Titel (svensk):	Sanning med modifikation?
Titel (engelsk):	Truth with modification?
Nivå:	Grundnivå
Termin/år:	HT/2019
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustaf Kastberg
Nyckelord:	Regelefterlevnad, balanskravsutredning, kommunal redovisning, tilläggsupplysningar

---

**Syfte:** Uppsatsen syftar till att undersöka svenska primärkommuners regelefterlevnad av balanskravsutredningen. I studien eftersöks också faktorer som kan förklara den observerade regelefterlevnaden.

**Teori:** Det teoretiska ramverk som använts i studien består av agentteori, positiv redovisningsteori och teori om ekonomisk stress. Härlett ur dessa teorier har fem hypoteser om möjliga förklaringsfaktorer till regelefterlevnaden genererats.

**Metod:** En kvantitativ tvärsnittsdesign har styrt studiens utformning. En totalundersökning av Sveriges 289 primärkommuner har genomförts för undersökningsåret 2018. Primär- och sekundärdata har samlats in och bearbetats i SPSS för att besvara frågeställningar och testa hypoteser.

**Resultat:** 78 kommuner (27 %) redovisar en uppställning av balanskravsutredningen som överensstämmer med lagstiftningen. Variansen i vilka poster som utelämnas och hur många som adderas till utredningen är stor. Hypoteserna som härletts ur det teoretiska ramverket har kunnat förkastas. Däremot återfanns en signifikant negativ korrelation mellan befolkningens mängd och regelefterlevnad.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning.....</b>	<b>6</b>
1.1 Introduktion .....	6
1.2 Disposition.....	8
1.3 Problematisering .....	9
1.4 Tidigare forskning .....	11
1.5 Syfte och Frågeställningar .....	14
1.6 Begreppsdefinition .....	14
1.7 Avgränsningar .....	15
<b>2. Institutionalialia.....</b>	<b>16</b>
2.1 God ekonomisk hushållning .....	16
2.2 Balanskravet .....	17
2.3 Balanskravsutredning .....	18
<b>3. Teoretisk referensram.....</b>	<b>20</b>
3.1 Agentteori .....	20
3.2 Positiv redovisningsteori .....	21
3.3 Ekonomisk stress .....	22
3.4 Sammanfattning av hypoteser .....	24
<b>4. Metod.....</b>	<b>25</b>
4.1 Design och ansats .....	25
4.2 Operationalisering .....	27
4.2.1 Beroende variabel .....	28
4.2.2. Oberoende variabler .....	29
4.2.3. Kontrollvariabler.....	30
4.3 Urval.....	32
4.4 Etik .....	33
<b>5. Analys .....</b>	<b>34</b>
5.1 Observerad regelefterlevnad av balanskravsutredning.....	34
5.2 Förklaringsfaktorer .....	37
5.2.1 Deskriptiv statistik.....	37
5.2.2 Bivariat analys .....	40
5.2.3 Multivariat analys .....	42
5.2.4 Hypotesprövning .....	44
5.2.5 Kontrollvariabler.....	46
<b>6. Diskussion.....</b>	<b>47</b>
6.1 Observerad regelefterlevnad.....	47
6.2 Förklaringsfaktorer .....	48
6.3 Slutsats.....	50
6.4 Förslag till framtida forskning.....	51
<b>7. Referenslista.....</b>	<b>52</b>

## Tabell- och diagramförteckning

Tabell 2.1 Balanskravsutredning.....	18
Tabell 3.1 Sammanfattning av hypoteser.....	24
Tabell 4.1 Bedömning av regelefterlevnad.....	27
Tabell 4.2 Regelefterlevnadsindex.....	28
Tabell 4.3 Sammanfattande variabelförteckning.....	31
Tabell 5.1 Observerad regelefterlevnad.....	34
Tabell 5.2 Sammanställning av redovisade poster.....	35
Tabell 5.3 Översikt extra poster.....	36
Tabell 5.4 Översikt regelefterlevnadsindex.....	37
Tabell 5.5 Deskriptiv statistik - Oberoende variabler.....	39
Tabell 5.6 Pearsons korrelationsmatris.....	40
Tabell 5.7 Översikt Modell 1 och Modell 2.....	42
Tabell 5.8 Linjär regressionsmodell.....	43
Diagram 5.1 Lådagram regelefterlevnad.....	38

## Förkortningar

KL	Kommunallag (2017:725)
Kolada	Kommun- och landstingsdatabasen
KRL	Lag (1997:614) om kommunal redovisning
PAT	Positiv redovisningsteori
RKR	Rådet för kommunal redovisning
RUR	Resultatutjämningsreserv
SCB	Statistiska centralbyrån
SKR	Sveriges Kommuner och Regioner (tidigare Sveriges Kommuner och Landsting)
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1. Inledning

*Detta kapitel inleds med en redogörande bakgrund vilket leder fram till en problemdiskussion. Därefter följer studiens syfte och frågeställningar. I kapitlet redogörs även för tidigare forskning, uppsatsens disposition samt avgränsningar.*

## 1.1 Introduktion

Sveriges kommuner står inför omfattande utmaningar för att kunna upprätthålla ekonomier i balans när förutsättningarna i samhället förändras. Antalet kommuner som inte uppnår balanskravet ökar jämfört med tidigare år och uppgår i bokslutet 2018 till drygt 25 procent (Statistiska centralbyrån [SCB], 2019a). Samtidigt mattas den fleråriga högkonjunkturen av under 2019 och arbetslösheten ökar (Konjunkturinstitutet, 2019; SCB, 2019b). Arbetsgivar- och intresseorganisationen Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) ger en dyster bild av den stundande situationen i kommunerna i ekonomirapporten 2019: “De senaste årens utveckling, i kombination med ett vikande skatteunderlag och starkt demografiskt tryck, gör att de närmaste åren ser relativt bistra ut.” (SKL, Ekonomirapporten 2019a, s.40).

Senast den svenska ekonomin befann sig i en liknande situation var under finanskrisen och dess efterdyningar 2008. Sverige befann sig i en lågkonjunktur och staten beslutade att betala ut 7 miljarder i stöd till kommuner och regioner för att lindra situationen. Dåvarande regering anade att kommunallagens (KL) krav på en budget i balans bidrog till att försvåra kommunernas situation under krisen genom sina restriktioner (Statens offentliga utredningar [SOU], 2011:59). Kravets utformning ansågs vara asymmetriskt och oflexibelt där ett underskott måste återställas inom tre år medan eventuella överskott låstes in i eget kapital och inte tilläts användas för att återställa sämre resultat vid konjunktursvängningar (Donatella, 2016). Det tillsattes därför en utredning där två förslag lades fram: (1) lagstadga en balanskravsutredning med syfte att skapa förutsättningar för jämförelser mellan kommuner och (2) låta kommunerna tillämpa resultatutjämningsreserver (RUR) för att hantera förändringar och underlätta planering över konjunkturcykler (SOU 2011:59). 2013 trädde balanskravsutredningen i kraft som en obligatorisk tilläggsupplysning för att uppnå en enhetlig redovisning. Samtidigt blev RUR frivilligt för kommunerna att tillämpa (SKL, 2013; SOU 2011:29).

Den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner är föremål för statlig styrning och kontroll. I kommunallagen består bestämmelserna till del av *god ekonomisk*

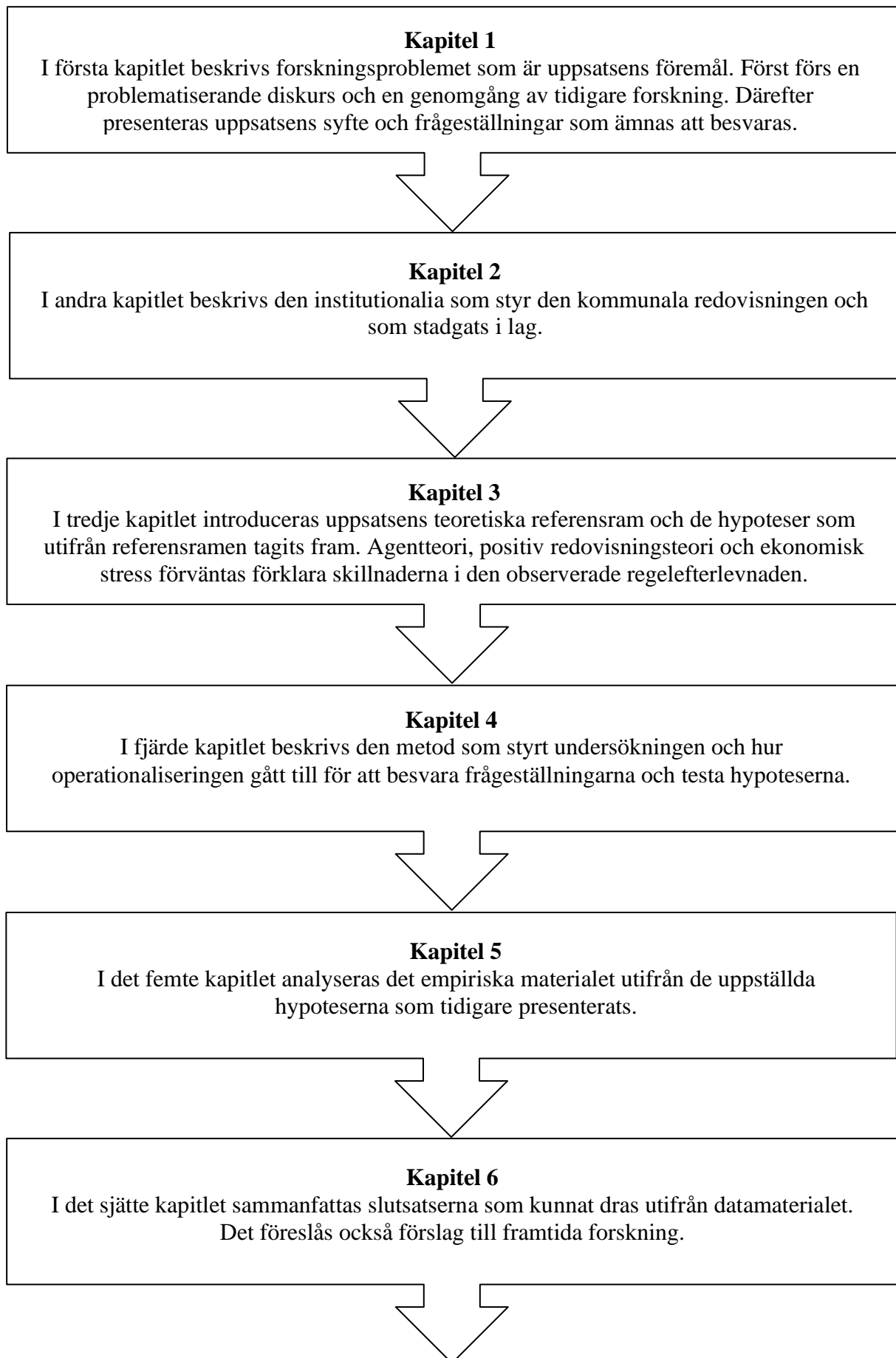
## Kapitel 1 – Inledning

*hushållning* och ett *balanskrav* (Donatella, Petersson & Brorström, 2007). God ekonomisk hushållning infördes 1992 i form av ett allmänt krav i den nya kommunallagen. Kravet har sedan införandet varit föremål för diskussion och bestämmelsen har reviderats vid ett antal tillfällen. Syftet är att varje generation själv ska bära kostnaden för den service de förbrukar i enlighet med generationsprincipen (Donatella & Tagesson, 2010). Balanskravet är en miniminivå för kommunernas budget där de löpande kostnaderna ska finansieras med löpande intäkter. Lagstiftaren förutsätter att kommunerna ska finansiera driftverksamheten utan att ta upp lån (SOU 2001:76).

I enlighet med 4 kap. lag om kommunal redovisning (KRL) ska förvaltningsberättelsen innehålla en upplysning om årets balanskravsresultat. Balanskravsresultatet beräknas i en balanskravsutredning där årets resultat enligt resultaträkningen justeras för poster som inte är hänförliga till den faktiska verksamheten (dessa poster redogörs för i avsnitt 2.3). Upplysningar av denna karaktär är obligatoriska tilläggsupplysningar. Förutom syftet att möjliggöra jämförelser mellan kommuner ska de även ge den information intressenter behöver att tolka årsredovisningen (SOU 2016:24).



## 1.2 Disposition



### 1.3 Problematisering

Behovet av välfärd inom den kommunala sektorn är till stor del oberoende av konjunktursvängningar och kommunerna bidrar till den samhällsekonomiska utvecklingen oavsett var i en konjunkturcykel ekonomin befinner sig (SOU 2011:59). Uppdraget att leverera välfärd till medborgarna är således ett kontinuerligt extensivt sådant. De största uppgifterna är bland annat att tillhandahålla skolverksamhet, socialtjänst och äldreomsorg till kommuninvånarna. Dessutom växer behovet av välfärd till följd av att andelen unga och äldre i samhället ökar parallellt med att andelen arbetsför befolkning minskar. Detta minskar kommunernas förmåga att leverera service då skatteintäkterna som, till stor del, ska finansiera den kommunala servicen också minskar. Kommuner och regioner estimeras att tillsammans sakna 43 miljarder kronor år 2023 (SKL, 2019b). Därför krävs stora besparingar och hårdare prioriteringar för att leva upp till både god ekonomisk hushållning och balanskravet.

Under 2018 uppgick intäkterna som ska finansiera den kommunala servicen till drygt 700 miljarder kronor. Av dessa var majoriteten, närmare 67 procent, direkta kommunala skatteintäkter (SKL, 2019a). Fullmäktige i varje kommun ansvarar för att bestämma gällande skattesats, besluta om verksamhetens mål och budget samt utkräva kommunstyrelsen på ansvar för hur verksamheten utövas (Donatella, 2012). Det kan därmed finnas incitament för det politiska styret att inför väljarna visa upp en bild av kommunens ekonomi där det krävs kreativ bokföring eller artificiell styrning som Donatella (2016) benämner det. Stalebrink (2007) menar att ett överskott av resurser sänder signaler om att kommunen inte producerar högkvalitativ service i förhållande till insats eller att skattesatsen är för hög. Ett underskott sänder istället väljarna signaler om att skatten kan behöva höjas eller att indragningar av välfärden är att vänta. För politiker med egenintresset att bli omvalda är den ekonomiska bilden medborgarna presenteras av betydelse för framtiden.

1986 infördes en frivillig redovisningsmodell för kommunerna byggd på principen om periodisering. Reformens effekt varierade stort mellan kommunerna och för att förebygga kreativ redovisning beslutade riksdagen att reglera den kommunala redovisningen genom lagstiftning (Falkman & Tagesson, 2008). Sedan 1998 regleras kommunernas ekonomiska förvaltning i lag (1997:614) om kommunal redovisning (vid årsskiftet 2019 ersatt av lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning). Där görs gällande att två av huvuddelarna i en kommunal årsredovisning är resultat- och balansräkningen. En

## Kapitel 1 – Inledning

omfattande notapparat innehållande tilläggsupplysningar kopplas också till uppställningarna för att mottagare av årsredovisningen ska kunna tolka och förstå innehållet.

Balanskravsutredningen, underlaget för att göra balanskravsjusteringar och beräkna balanskravsresultatet, är en sådan obligatorisk tilläggsupplysning. I samband med att KRL trädde i kraft inrättades Rådet för kommunal redovisning (RKR) med syfte ta fram rekommendationer och information för att främja god redovisningssed.

Rekommendationerna är inte lagstadgade men har för avsikt att utveckla den kommunala redovisningen och skapa förutsägbarhet. Den externa redovisningen regleras således i lagstiftningen men utrymmet för praxis och kreativitet kan påverka utformningen av och innehållet i redovisningen. Donatella och Tagesson (2010, s. 56) uttrycker motsättningarna mellan lagstiftningen och politiken;

*“Det går inte att bortse från att kommunal redovisning äger rum i ett politiskt sammanhang, vilket utifrån ett redovisningsteoretiskt perspektiv kan få negativa konsekvenser vad gäller såväl efterlevnad som utformning.”*

Det är enligt kommunallagens 11 kap. 5 § kommunernas skyldighet att upprätta en budget där intäkterna överstiger kostnaderna. Detta balanskrav är ålagt resultaträkningen. Eftersom intäkter och kostnader som inte är hänförliga till driftverksamheten justeras i balanskravsutredningen påverkar denna utredning dock såväl kommunernas långsiktiga kapacitet som den kortsiktiga handlingsberedskapen. Om redovisningen i detta läge manipuleras i upprättandet kan konsekvenserna bli en framtida sänkt servicekvalitet eller ett höjt skatteuttag för kommande generationer (Tagesson, 2009).

Då såväl de kommunala intäkterna som omvandlas till service, kostnaderna uppkomna i samband med produktionen samt det estimerade underskottet i kommuner och regioner under kommande år uppgår till väsentliga summor är det ur ekonomisk synpunkt av vikt att undersöka kommunernas regelefterlevnad. Därtill är det med hänsyn till kommunernas och deras invånares intresse att skapa en grund till förståelse i syfte att agera underlag för planering, beslut och ansvarsutkrävande. Ur forskningssynpunkt tillgodoser denna studie också ett kunskapsbehov. Nedan redogörs för tidigare forskning inom det kommunala redovisningsområdet som angränsar till undersökningarna i denna studie. Det kan dock redan här konstateras att en kunskapslucka identifierats under litteratursökningar och att denna studie avser att minska just den luckan.

### 1.4 Tidigare forskning

Gelderman, Ghijzen och Brugman (2006) menar att regelefterlevnad har en negativ association och uppstår då en aktör utför en föreskriven handling för att undvika sanktioner. Vad som påverkar offentliga aktörers regelefterlevnad har undersökts i flera studier med varierande resultat och i enlighet med andra samhällsvetenskapliga undersökningar är statistiska samband svåra att med säkerhet fastställa (se Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008). Studier som undersöker förklaringsfaktorer till regelefterlevnad i kommunala balanskravsutredningar har dock inte funnits vid litteratursökningar. Redovisade studier belyser regelefterlevnad i offentlig sektor men är inte direkt hänförliga till, de i denna studie uppställda, hypoteserna.

Sedan allt fler EU-länder infört periodiserad redovisning har forskningen om redovisningens efterlevnad ökat (se Haraldsson & Tagesson, 2014; Christiaens & van Peteghem, 2007; Christiaens 1999). Syftet med att, genom lagstiftning, reglera redovisning är för att kunna utöva kontroll över redovisningspraxis samt uppnå hög kvalitet på den finansiella informationen som offentliggörs till intressenter (Haraldsson & Tagesson, 2014). I likhet med många andra reglerade områden skiljer sig teorin från praktiken inom den lagstadgade redovisningen. Zimmerman (1977) menar att redovisningspraxis är en empirisk fråga som inte endast kan utvecklas genom reglering. Empiriska studier på området visar, i enlighet med Zimmermans (ibid) resonemang, att efterlevnaden inte nödvändigtvis ökar med förskrivningar i lag. Falkman och Tagesson (2008) konstaterar att införandet av KRL i liten utsträckning påverkat kommunernas efterlevnad av redovisningsstandarder. Tagesson (2007) finner också att lagen haft ett litet inflytande på redovisningspraxis bland kommunala vatten- och avloppsverksamheter.

RKR (2009) utförde en praxisstudie för att undersöka hur normgivningen påverkat kommunernas redovisning. I studien kritiserar RKR kommunerna för att de inte följer de anvisningar kring tilläggsinformation som ska förmedlas i noterna och konstaterar att kommunerna inte lever upp till de rekommendationer rådet presenterat. Studien lämnar ingen information om förklaringsfaktorer till kommunernas avvikelse men RKR fastslår att diskrepansen inte anses vara förenlig med god redovisningssed.

## Kapitel 1 – Inledning

Falkman och Tagessons (2008) studie tar sin utgångspunkt i att förklara och undersöka hur lagstiftning och rekommendationer påverkat utfallet av den kommunala redovisningen. Till skillnad från Gelderman et al. (2006) pekar Falkman och Tagessons (2008) studie på att regelefterlevnaden bland svenska kommuner är låg delvis på grund av en avsaknad av sanktioner vid felaktig redovisning. De finner också att bristfällig kompetens och otydliga standarder är faktorer som påverkar RKR:s inverkan på kommunal redovisningssed. Handlingsutrymmet som skapats mellan reglering och praxis tillåter kommuner, politiker och tjänstemän att strategiskt förhålla sig lagen och på så sätt påverka den rådande situationen och egenintresset.

Bristfällig regelefterlevnad framträder även i Donatellas (2014) studie om resultatutjämningsreserver i svenska kommuner. Här undersöks kommunernas praktiska tillämpning, budgetering och redovisning av RUR. I studien inkluderar Donatella ett avsnitt om balanskravsutredningar då det är i denna uppställning såväl reserveringar till samt användning av medel från reserven görs. Författaren granskar 138 kommuner och slår efter en kartläggning fast att det förekommer stor diskrepans i hur kommunerna ställer upp sina balanskravsutredningar samt vilka poster som redovisas. Till exempel förekommer posten *vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet* endast i 11 procent av de undersökta kommunerna medan posten *årets resultat efter balanskravsjusteringar* förekommer i 87 procent av fallen. Att skillnaderna är så stora mellan kommunerna går tvärtemot lagstiftarens intentioner med att en reglerad balanskravsutredning ska bidra till likformighet och underlätta jämförelser mellan kommuner.

En masteruppsats av West och Åberg (2015), inspirerad av Donatellas (2014) studie, undersöker kommunernas tillämpning och efterlevnad av RUR. I likhet med tidigare studier finner de att regelefterlevnaden bland kommunerna är låg. De påvisar att 83 procent av de undersökta kommunerna har en ansats till balanskravsutredning i förvaltningsberättelsen. Däremot har endast 22 procent av kommunerna en, enligt KRL, korrekt uppställd balanskravsutredning. Formerna för uppställning är många och majoriteten uppfyller inte lagstiftarens uppställda krav. I denna studie genomförs även intervjuer med ekonomichefer där anledningar att inte efterleva lagen diskuteras. Förklaringar till orsaker bakom bristfällig regelefterlevnad är enligt författarna okunskap om lagens utformning och attityden att "så har vi alltid gjort".

## Kapitel 1 – Inledning

Vahul (2010) genomförde en studie om vilka konsekvenser ett förändrat balanskrav skulle ha på den kommunala redovisningen. Nio experter på området intervjuades och resultatet grundar sig i deras expertis inom kommunal ekonomi och redovisning. Ett resultat författaren lyfter fram är att de kommuner med ett redovisat resultat precis under noll sannolikt kommer att bryta mot redovisningsprinciper för att istället redovisa ett positivt resultat. Då både balanskravet och redovisningsprinciperna är lagstadgade måste kommuner på gränsen till att klara balanskravet antingen välja att bryta mot balanskravet eller redovisningens principer. Författaren menar att transparensen blir påverkad vilket försvårar granskning och ifrågasättande av redovisningen.

Redovisade studier tydliggör att regelefterlevnaden inom offentlig sektor är och har varit bristfällig sedan införandet av KRL. Kommunerna avviker även från RKR:s rekommendationer och därmed går jämförbarheten kommunerna emellan förlorad. Donatellas (2014) studie och West och Åbergs (2015) uppsats visar att det finns stora skillnader i hur kommunerna hanterar och redovisar sina balanskravsutredningar. Om redovisningen inte speglar verkligheten kan det leda till ökade kostnader och minskat handlingsutrymme för kommande generationer vilket inte står i överensstämmelse med lagens intentioner.

## 1.5 Syfte och Frågeställningar

Denna studie syftar till att undersöka hur väl kommunerna följer reglerna för obligatoriska tilläggsupplysningar, närmare bestämt balanskravsutredningen. Varje kommun är enligt lag skyldiga att lämna denna typ av kompletterande information i årsredovisningen för att mottagare ska kunna tolka och förstå redovisningen. Lagstiftaren har reglerat såväl hur uppställningen ska ske, vilka poster som ska ingå samt vart i årsredovisningen balanskravsresultatet ska redovisas.

Undersökningar med utgångspunkt i regelefterlevnad har tidigare producerats (se Donatella, 2014). Dock behövs nya studier där en uppdaterad lägesbild av regelefterlevnaden presenteras men som *också* undersöker underliggande samband mellan regelefterlevnaden och faktorer som differentierar mellan kommunerna. Detta leder till att två forskningsfrågor aktualiseras i denna uppsats:

- *Hur väl följer kommunerna reglerna för uppställning av balanskravsutredningar?*
- *Vilka förklaringsfaktorer kan finnas till den observerade regelefterlevnaden i kommunerna?*

I kapitel 3 presenteras fem hypoteser som ligger till grund för att besvara den andra frågeställningen. Hypoteserna är sprungna ur ett teoretiskt ramverk uppbyggt på tre etablerade teorier.

## 1.6 Begreppsdefinition

Med *regelefterlevnad* avses i denna uppsats det som i litteraturen benämns *compliance*. Begreppet syftar till att förklara hur väl en aktör agerar i enlighet med regler och lagar som stadgats av en överordnad aktör (Gelderman et al., 2006). Hög regelefterlevnad innebär att kommunerna följer de krav lagstiftaren ställer på balanskravsutredningen och låg regelefterlevnad innebär att kommunerna inte uppfyller kraven. Detta förtydligas med det framarbetade regelefterlevnadsindexet som presenteras i avsnitt 4.2.1.

## 1.7 Avgränsningar

Uppsatsen är avgränsad till att undersöka regelefterlevnaden i 289 av Sveriges 290 kommuner. Avgränsningen har bestämts efter litteratursökningar där studier som undersöker redovisningsfrågor och regelefterlevnad i kommuner återfunnits (se Donatella, 2014). Den kommun som exkluderats i undersökningen är Gotland. Selektionen grundas på att Gotland utför uppdrag normalt tillhörande en region och därav klassas som sekundärkommun.

Det ska också uppmärksammas att lag (1997:614) om kommunal redovisning under 2019 ersattes av lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Uppsatsen behandlar årsredovisningar från 2018 och beaktar därför inte förändringar i den nya lagen. Den nya lagen tillåter balanskravsjusteringar av pensionsförpliktelser samt reducering av diskonteringsränta. Detta kommer påverka balanskravsutredningar från och med årsredovisningarna 2019.



## 2. Institutionalia

*Kapitlet inleds med en övergripande förklaring av god ekonomisk hushållning. Därefter följer en genomgång av balanskravet och dess medföljande obligatoriska tilläggsupplysning, balanskravsutredningen.*

### 2.1 God ekonomisk hushållning

Kommunernas ekonomiska förvaltning regleras i 11 kap. kommunallagen. Inledande paragraf fastslår att:

*“Kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet ... Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller landstinget” (KL 11 kap 1 §)*

Bestämmelsen är en ändamålsregel vilket betyder att inget utförligt svar ges på innehållet i god ekonomisk hushållning. Istället är det upp till varje enskild kommun att efter egna förutsättningar bestämma innehållet och efterleva målsättningarna. En generell tumregel anses dock vara att kommunerna ska uppnå *generationsprincipen*. Principen innebär att varje generation själv ska bära kostnaden för den service de förbrukar och de investeringar som genomförs (SOU 2001:76). I praxis har kravet på god ekonomisk hushållning mynnat ut i ett antagande om att ett resultat på över 2 procent kan anses vara tillräckligt (Donatella, 2014; Donatella & Tagesson, 2010; Donatella et al., 2007). I förarbetet till kommunallagen återfinns ett förtydligande om vad kravet omfattar. Bland annat ska fastigheter underhållas väl och vid försäljning av anläggningstillgångar ska ett eventuellt överskott gå till att betala av skulder som tagits i samband med förvärvet eller nyanskaffning. Kommunen ska även ha god framhållning och en effektiv organisation (SOU 2001:76).

Finansiella mål och andra riktlinjer av betydelse för kommunens goda ekonomiska hushållning ska inkluderas i de kommunala budgetarna, både på kort och lång sikt. Förvaltningsberättelsen ska utvärdera om målen har uppnåtts och det är upp till revisorerna att besluta om resultatet är förenligt med fullmäktiges mål. Om kommunen uppvisar ett underskott ska en åtgärdsplan formuleras för hur underskottet ska återföras (Donatella et al., 2007).

## 2.2 Balanskravet

Balanskravet infördes 2000 som en effekt av att det lagstiftade kravet på god ekonomisk hushållning inte ansågs ha uppnått tillräckligt resultat. Generationsprincipen hade förlorat betydelse och regeringen var oroad över kommunernas ekonomiska utveckling (Brorström, Falkman, Haglund & Lagebro, 2000). Det fanns en förhoppning om att införandet av ett balanskrav skulle leda till en mer stabil ekonomi i kommunerna (SOU 2016:24). I lagen formulerades kravet till: *“Budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.”* (KL 11 kap 5§). Kravet på en budget i balans ska således betraktas som en miniminivå för att de löpande kostnaderna ska täckas av de löpande intäkterna. Detta innebär inte nödvändigtvis att kommunen uppnår god ekonomisk hushållning, vilket är överordnat balanskravet, och en långsiktigt hållbar ekonomi (SOU 2016:24).

2011 publicerades en utredning om stabil kommunal verksamhet där balanskravet diskuteras. Utredningen slår fast att många kommuner förbättrat sina resultat sedan införandet och att kravet påverkat den ekonomiska förvaltningen och styrningen positivt. Å andra sidan uppvisar kommunerna sedan balanskravets införande ett mer kortsiktigt tänkande där balanskravets ettårsperspektiv sätts före god ekonomisk hushållning som har ett perspektiv där nuvarande och kommande generationers servicebehov beaktas. Enligt utredningen används kreativ bokföring för att omfördela resurser och hantera variationer sprungna ur konjunktursvängningar (SOU 2011:59). Detta ledde till lagstadgandet av balanskravsutredningen 2013 (SKL, 2013).

## 2.3 Balanskravsutredning

Som tidigare nämnts är alla kommuner sedan 2013 skyldiga att, i årsredovisningen, upprätta en balanskravsutredning. I utredningen görs justeringar för poster som inte är direkt hänförliga till den löpande driftverksamheten. Posterna i balanskravsutredningen framgår av KRL 4 kap 3a§ och är obligatoriska. Kommunerna har inte rätt att ta bort eller lägga till poster i uppställningen oavsett om justeringar utförts eller inte. Nedan följer den uppställning av balanskravsutredningen RKR ställt upp i ett förtydligande av lagstiftningen.

**Tabell 2.1 Balanskravsutredning**

<i>Justering</i>	<i>Post</i>
=	<b>Årets resultat</b>
-	Reducering 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
=	<b>Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>
-	Reservering av medel till RUR
+	Användning av medel från RUR
=	<b>Balanskravsresultat</b>

(KRL 4 kap 3a§; RKR, 2015. s. 1)

Eftersom denna studie inte syftar till att undersöka innehållet eller riktigheten i posterna kommuner redovisar görs enbart en kort genomgång av uppställningen för att illustrera vilka poster inte anses ingå i den kommunala driftverksamheten. *Reducering av samtliga realisationsvinster* sker då realisationsvinster från anläggningstillgångar ska användas för nyinvestering eller för att betala av skulder uppkomna i samband med förvärvet. *Justering för realisationsvinster* och *realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet* innebär att det kan vara möjligt att använda medel från försäljningar av anläggningstillgångar för den löpande driften på grund av omstrukturering eller då större negativa förändringar i befolkningens mängd kräver försäljning. *Orealiserade förluster i värdepapper* och *återföring av orealiserade förluster i värdepapper* ska tas bort ur det justerade resultatet då det inte är

meningen att nedgångar i marknaden ska påverka kommunens möjlighet att uppnå balanskravet (RKR, 2015).

Kommunernas resultat kan således utläsas på tre nivåer. *Årets resultat* utläses från resultaträkningen och är den första posten i balanskravsutredningen utifrån vilken justeringar ska subtraheras eller adderas till. *Årets resultat efter balanskravsjusteringar*, eller justerat resultat, utifrån eventuella reserveringar eller ianspråktagande till RUR beräknas på. Slutligen är resultatet som efter användning eller reservering av RUR kan utläsas *balanskravsresultatet*. Balanskravsresultatet ska redovisas i förvaltningsberättelsen och stämmas av mot kommunallagens balanskrav (SOU 2016:24; SKL, 2013).

En översyn av KRL i en utredning från 2016 har resulterat i en förändrad balanskravsutredning från och med årsredovisningarna 2019. I enlighet med den nya lagen får justeringar göras för förändringar av pensionsförpliktelser till följd av ändrade livslängdsantaganden samt att diskonteringsränta inte tas med i balanskravsresultatet (SOU 2016:24). I denna undersökning har de senaste tillgängliga årsredovisningarna från kommuner undersökts. Eftersom dessa är från 2018 har förändringarna inte beaktats.

### 3. Teoretisk referensram

*I detta kapitel introduceras det teoretiska ramverk forskningsfrågorna och hypoteserna är sprungna ur och som ligger till grund för analyserna i kapitel 5. Det finns inte en teori vilken enhetligt kan underbygga förklaringar för regelefterlevnad. Uppsatsens hypoteser bygger därav på flera erkända teorier där var och en kan bidra med ökad förståelse till diskrepans i regelefterlevnaden.*

#### 3.1 Agentteori

Agentteorin är en utbredd och vedertagen teori vilken idag används inom många olika områden och så även för att studera relationen mellan det offentliga och dess medborgare (Bolívar, Muñoz & Hernández, 2013; Falkman & Tagesson, 2008; Zimmerman, 1977). Teorin beskriver förhållandet som uppstår i samarbetet när principalen låter agenten handla i principalens intresse. I relationen kan två problem uppstå: (1) målkonflikter och (2) svårigheter för principalen att kontrollera agenten. Teorin menar att människor av naturen är opportunistiska och handlar i egenintresse. För att förebygga problem skapade i relationen mellan agenten och principalen upprättas kontrakt mellan parterna. Kontrakt är i praktiken aldrig kompletta och därför kommer det alltid uppstå konflikter (Eisenhardt, 1989).

Kommunernas verksamhet bestäms av folkvalda politiker som enligt lag har rätt att ta ut skatt och avgifter av kommuninvånarna. Mellan politikerna och kommuninvånarna föreligger således ett agentteoretiskt förhållande. Politikerna (agenten) företräder kommuninvånarna (principalen) och ansvarar för att både god ekonomisk hushållning och balanskravet uppnås. Förhållandet mellan parterna regleras i kommunallagen vilket är ett inkomplett kontrakt. Mellan väljarna och politiker förekommer informationsasymmetri genom valet att offentliggöra eller hålla inne information. Graden av information som görs tillgänglig, eller undanhålls, av offentliga organisationer påverkar legitimiteten och förtroendet. Genom öppenhet och transparens visas en bild av tydlig styrning och struktur upp inför väljarna vilket ökar tillit och legitimitet (Bolívar et al., 2013).

Kommunerna har genom lagar, normgivande organ och yttre påverkan krav och förväntningar på sig att agera på ett visst sätt. Zimmerman (1977) använder agentteori för att förklara hur de informations- och redovisningsval som fattas av det offentliga är en effekt av informationsasymmetri och kontraktsproblem.

Hypoteser om att storlek påverkar kommunernas redovisningspraxis förekommer i ett antal studier (se Haraldsson & Tagesson, 2014; Tagesson, Klugman & Ekström, 2013; Johansson & Siverbo, 2009; Falkman & Tagesson, 2008). Stora kommuner levererar välfärd och service till ett stort antal medborgare och har också mer resurser än små kommuner (Haraldsson & Tagesson, 2014). Med storlek följer också möjligheten att anställa fler och nyttja avancerade system (Falkman & Tagesson, 2008). Medborgarna (principalen) ställer i sin tur krav på transparens och tydlighet kopplat till kommunens (agentens) prestation vilket skapar incitament för kommunen att öppet dela med sig av den finansiella informationen (Bolívar et al., 2013). Massmedia spelar också en viktig roll i granskningen av kommunernas förehavanden och ställer politikerna till svars för sina beslut. Större kommuner granskas i större utsträckning än små kommuner och trycket från medias granskning sätter press på kommunerna att förändra strukturer och leva upp till praxis (Falkman & Tagesson, 2008). Detta leder fram till en första hypotes:

**H1: Det finns ett *positivt* samband mellan befolkningsmängd och regelefterlevnad**

### 3.2 Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori (PAT) har sin utgångspunkt i att människor har ett ekonomiskt egenintresse där incitament för redovisningen är nyttomaximering. Teorin är en förlängning av agentteorin och antar ett opportunistiskt synsätt eller ett prestationsbaserat synsätt. Med ett opportunistiskt beteende kommer beslut baseras på egenintresset och syfta till att öka den egna välfärden. Ett prestationsbaserat perspektiv resulterar i att redovisningen återspeglar det mest fördelaktiga alternativet i form av uppvisad effektivitet. Politisk påverkan och hög skuldsättning antas vara två faktorer vilka påverkar redovisningsval (Watts & Zimmerman, 1986). Empiriska studier underbyggd av teorin har i stor utsträckning förekommit i den privata sektorn. Det har dock genomförts ett antal studier inom det offentliga (se Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson, 2009; Falkman & Tagesson, 2008; Zimmerman, 1977). Förhållandet mellan agenten och principalen ter sig dock annorlunda när studierna behandlar incitamentsstrukturen för

redovisningsval i en kommunal kontext. Kommunstyrelsen och dess nämnder behandlas som agenter medan kommunfullmäktige, och till viss del även kommuninvånarna, betraktas vara principalen.

PAT antar att hög skuldsättning påverkar redovisningsval inom en organisation. För företag finns ett flertal mått som kan göras gällande skuldsättning och betalningsförmåga (Watts & Zimmerman, 1986). I en offentlig kontext är soliditeten ett vanligt mått då det visar hur stor del av tillgångarna som är finansierade med eget kapital. För att uppnå kravet på god ekonomisk hushållning bör soliditeten utvecklas i en positiv riktning sett över en tidsperiod (SKL, 2016). Enligt PAT kommer kommuner med låg och/eller negativ soliditet försöka manipulera redovisningen för att öka tillgångar och minska skulder. Detta resulterar i följande hypotes om soliditet och regelefterlevnad:

**H2: Det finns ett *positivt* samband mellan soliditet och regelefterlevnad**

### 3.3 Ekonomisk stress

Ekonomisk stress uttrycks i forskningslitteraturen som en situation då en redovisningsenhet upplever negativa ekonomiska förändringar vilka påverkar förmågan att fortsatt leverera service i samma utsträckning och/eller till samma kvalitet som tidigare. Studier utförda på området, där den ekonomiska stressens påverkan i offentlig sektor undersöks, studerar främst frågan i en amerikansk kontext. Dock är undersökta faktorer relevanta även för undersökningar av svenska kommuner. Detta illustreras av Vahuls (2010) observationer att kommuner på gränsen till att klara balanskravet är mer benägna att bryta redovisningsprinciper för att redovisa ett positivt resultat. Kommuner som upplever ekonomisk stress kan hamna i en situation där målkongruens uppstår mellan det offentliga och medborgarna. I enlighet med agentteorin företräds målkongruens av informationsasymmetri där kommunerna kan välja att påverka den ekonomiska situationen inför medborgarna. I den engelska litteraturen benämns det som här kallas ekonomisk stress för *fiscal stress*.

Ekonomisk stress uppstår i en situation då en redovisningsenhet upplever en obalans mellan intäkter och kostnader. Då kommuner är föremålet för undersökning kan obalansen bland annat uppstå då skatteunderlaget sviktar vilket resulterar i en minskning av intäkter. Obalansen kan också uppstå då kostnaderna ökar, till exempel till följd av ett ökat samhälleligt servicebehov (Trussel & Patrick, 2013; Dobrescu, Petrova, Belhocine & Baldacci, 2011). Intäkterna täcker alltså inte den faktiska produktionen av service vilket resulterar i att ett underskott uppstår.

Tidigare i denna uppsats har bilden av en allt mer utmanande ekonomisk situation för landets kommuner presenterats. I samband med att skatteunderlaget sviktar till följd av förändrade demografiska förutsättningar ökar också kostnaderna för kommunal verksamhet av samma anledning. Möjligheten för kommunerna att upprätthålla ekonomier i balans blir därför allt svårare vilket är anledningen till den prognos SKR estimerat om att kommuner och regioner tillsammans beräknas sakna 43 miljarder kronor år 2023. Situationen aktualiserar frågan om hur kommuner väljer att agera i ett scenario av ekonomisk stress.

Därtill har också aspekten om balanskravets inlåsnings effekt lyfts i tidigare avsnitt. Donatella (2016) beskriver hur kommuner undviker att redovisa stora överskott eftersom överskotten upptas i kommunens egna kapital och därefter blir svåra att disponera. För att skapa större handlingsutrymme är överskott därför inte att föredra. Dessutom kan stora överskott ge kommuninvånare intrycket att service inte levererats i tillräcklig utsträckning eller att skattesatsen är för hög (Donatella, 2016; Stalebrink, 2007). De två aspekterna att varken underskott eller överskott är önskvärt i en kommunal kontext resulterar därför i en hypotes om den ekonomiska stressens och inlåsningsseffektens påverkan på regelefterlevnaden av balanskravsutredningen.

**H3a: Låga resultat påverkar kommunernas regelefterlevnad negativt**

**H3b: Höga resultat påverkar kommunernas regelefterlevnad negativt**



Ytterligare ett mått på ekonomisk stress litteraturen visar kan påverka den redovisande aktörens beteende är den rådande skattesatsen (Maher & Deller, 2007). Skattesatsen påverkar direkt resultatet eftersom den största delen av de kommunala intäkterna, drygt 67 procent år 2018, består av skatteintäkter (SKL, 2019). Dessutom är skattesatsen ett mått på kommunens kapaciteten att påverka resultat. En låg skattesats ger större möjlighet för kommunen att öka intäkterna och förmågan att redovisa ett positivt resultat medan en redan hög skattesats lämnar mindre utrymme till påverkan (Brorström, Haglund & Solli, 2014).

**H4: Det finns ett *negativt* samband mellan skattesats och regelefterlevnad**

### 3.4 Sammanfattning av hypoteser

I kapitlet har fem hypoteser presenterats. Hypoteserna har arbetats fram med hjälp av tre olika teorier: agentteorin, positiv redovisningsteori samt ekonomisk stress och tillsammans utgör hypoteserna ett ramverk som hjälper oss att svara på frågan “Vilka förklaringsfaktorer kan finnas till den observerade regelefterlevnaden i kommunerna?”. I likhet med teorierna på området är hypoteserna formulerade utifrån flera infallsvinklar för att kapsla in möjliga förklaringsfaktorer för diskrepansen i regelefterlevnaden.

**Tabell 3.1 Sammanfattning av hypoteser**

*Nummer Hypotes*

H1	Det finns ett <i>positivt</i> samband mellan befolkningsmängd och regelefterlevnad
H2	Det finns ett <i>positivt</i> samband mellan soliditet och regelefterlevnad
H3a	Det finns ett <i>negativt</i> samband mellan låga resultat och regelefterlevnaden
H3b	Det finns ett <i>negativt</i> samband mellan höga resultat och regelefterlevnaden
H4	Det finns ett <i>negativt</i> samband mellan skattesats och regelefterlevnad

## 4. Metod

*I detta kapitel presenteras studiens tillvägagångssätt. Argumentation förs för de val som gjorts i syfte att besvara forskningsfrågorna som presenterats i avsnitt 1.5 samt hypoteserna i avsnitt 3.1-3.3. Först beskrivs lämpligheten i metoden som varit ledande i undersökningen. Därefter presenteras studiens urval och operationalisering. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om de etiska överväganden som gjorts.*

### 4.1 Design och ansats

För att besvara frågeställningen om hur väl kommunerna följer reglerna för uppställning av balanskravsutredningen (1) samt att testa hypoteserna om förklaringar till kommunernas regelefterlevnad i uppställningen av balanskravsutredningen (2) har en stor mängd data samlats in. Datan är av både primär och sekundär karaktär och har efter insamlingen sammanställts och analyserats i programmet SPSS. Datan som undersöks görs gällande för ett specifikt år, 2018, och det som eftersöks är förbindelser och relationer mellan de oberoende och den beroende variabeln vilka redovisas nedan.

Eftersom syftet inte är att besvara *varför* eventuella samband föreligger utan enbart att undersöka *om* eventuella samband föreligger är studien utformad med en kvantitativ- och tvärsnittsdesign. En design av detta slag undersöker mer än ett fall vid en specifik tidpunkt (David & Sutton, 2016; Bryman, 2011). Då hypoteserna vidare är formulerade med grund i det ovan redovisade teoretiska ramverk kan det konstateras att studien också har ett positivistiskt och deduktivt förhållningssätt (Bryman & Cramer, 2011).

Givet dessa förutsättningar ställer Bryman (2011, s. 26) upp det tillvägagångssätt som styr en undersökning av denna typ; teori, hypoteser, datainsamling, resultat, hypoteserna bekräftas eller förkastas, omformulering av teori. Denna uppsats är uppbyggd att följa dessa steg. Teori och hypoteser har redogjorts för i kapitel 3. I detta kapitel beskrivs nedan hur operationaliseringen gått till. I kapitel 5 analyseras datamaterialet och hypoteserna förkastas eller inte förkastas. Kring slutsatserna i kapitel 6 förs diskussioner om teoriernas relevans till förklaringsfaktorerna.

En kvantitativ studie med denna utformning ger goda möjligheter till generalisering, förutsatt att mängden undersökningsenheter inkluderade i studiens urval är stort. Grunden för urval som görs gällande i denna studie redogörs för i avsnitt 4.3. Dock kan det konstateras att antalet undersökningsenheter under det givna året har maximerats för att generaliserbarheten ska bli hög (Bryman, 2011).

För att därtill öka tillförlitligheten, reliabiliteten, i studien redogörs för den primära datainsamlingen, bedömningen och indexeringen för nedan. Validiteten för primärdatan stärks i samma avsnitt då läsaren kan se hur processen gått till samt vilka mått den beroende variabeln inkluderar (Barmark & Djurfeldt, 2015; Bryman, 2011). De oberoende variablerna och kontrollvariablerna består till fullo av sekundärdata vilka inhämtats från kommun- och landstingsdatabasen (Kolada). Datamaterialet som insamlats och sammanställts ges ut på begäran till den som efterfrågar detta.

## 4.2 Operationalisering

För att genomföra studien har årsredovisningar från 2018 för samtliga undersökta kommuner samlats in. Från dessa årsredovisningar har sedan information om kommunernas uppställning av balanskravsutredningen bedömts. Detta har skett i två steg för att datan ska kunna besvara frågeställningarna och de uppställda hypoteserna. I ett första steg har de uppgivna posterna tilldelats mått enligt tabell 4.1. Därefter har en samlad bedömning av regelefterlevnaden gjorts. De kommuner som i sin uppställning har samtliga poster lagstiftaren efterfrågar, inte har adderat övriga poster i sin uppställning och redovisar balanskravsresultatet i förvaltningsberättelsen bedöms ha en korrekt regelefterlevnad. Dessa resultat är deskriptiva och redovisas i avsnitt 5.1.

**Tabell 4.1 Bedömning av regelefterlevnad**

<i>Post</i>	Posten förekommer
<b>Årets resultat</b>	Nej/Ja
Samtliga realisationsvinster	Nej/Ja
Vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet	Nej/Ja
Vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet	Nej/Ja
Orealiserade förluster i värdepapper	Nej/Ja
Återföring av orealiserade förluster i värdepapper	Nej/Ja
<b>Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>	Nej/Ja
Medel reserverade till RUR	Nej/Ja
Medel disponerade ur RUR	Nej/Ja
<b>Årets balanskravsresultat</b>	Nej/Ja
Övriga poster	Nej/Ja
Redovisar balanskravsresultat i förvaltningsberättelse	Nej/Ja

### 4.2.1 Beroende variabel

I ett andra steg har informationen om balanskravsutredningen som samlats in kvantifierats. Ett efterlevnadsindex inspirerat av Christiaens (1999) har konstruerats enligt tabell 4.2 för att informationen ska kunna ligga till grund för kvantitativa analyser av orsakssamband. Indexet är, likt Christiaens (ibid), utformat så att alla poster har samma vikt vid beräkningen. Beräkningen sker genom att posterna vilka enligt lagstiftningen ska ingå i uppställningen kodas som dummyvariabler, där 1 = ja och 0 = nej. Summan av dessa subtraheras därefter med det absoluta antalet övriga poster som adderats till uppställningen. Respektive kommun erhåller då ett indexvärde. Indexvärdet är den beroende variabeln i samtliga undersökningar av orsakssamband.

**Tabell 4.2 Regelefterlevnadsindex**

Post	Posten förekommer
Årets resultat	1 = Ja 0 = Nej
Samtliga realisationsvinster	1 = Ja 0 = Nej
Vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet	1 = Ja 0 = Nej
Vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet	1 = Ja 0 = Nej
Orealiserade förluster i värdepapper	1 = Ja 0 = Nej
Återföring av orealiserade förluster i värdepapper	1 = Ja 0 = Nej
Årets resultat efter balanskravsjusteringar	1 = Ja 0 = Nej
Medel reserverade till RUR	1 = Ja 0 = Nej
Medel disponerade ur RUR	1 = Ja 0 = Nej
Årets balanskravsresultat	1 = Ja 0 = Nej
<i>Summa poster</i>	
Övriga poster	- totalt antal
<b>= Indexvärde</b>	

### 4.2.2. Oberoende variabler

De oberoende variablerna har valts ut för att pröva hypoteserna som redovisats i avsnitt (3.1-3.3) ovan. Sekundärdata har för samtliga oberoende variabler inhämtats från Kolada. Användning av sekundärdata har minskat tidsåtgången för datainsamlingen. Dessutom ökar användningen av sekundärdata möjligheterna för andra att kontrollera eller återskapa studien, en faktor som ökar reliabiliteten (Barmark & Djurfeldt, 2015; Bryman, 2011).

Hypotesen konstruerad med bas i agentteorin har operationaliserats genom att inhämta information om *befolkningsmängden* i respektive kommun. Variabeln blir således antalet kommuninvånare. Variabeln förväntas påverka regelefterlevnaden positivt då resurserna en kommun har att tillgå ökar i takt med skatteunderlaget. Därtill har också stora kommuner fler potentiella intressenter, i form av medborgare, samt rekryteringsmöjligheter som en mindre kommun inte har (Haraldsson & Tagesson, 2014; Falkman & Tagesson, 2008). Eftersom antalet kommuninvånare i de tre största svenska kommunerna (Stockholm, Göteborg och Malmö) i proportion till övriga är avsevärt stora har variabeln dock logariterats (se Falkman & Tagesson, 2008) för att bli mer normalfördelad och därmed rättvisande för resultaten (SPSS-akuten, 2010a).

Hypotesen sprungen ur PAT operationaliseras genom *soliditet*. Variabeln beräknas genom att subtrahera det egna kapitalet med pensionsförpliktelser intjänade före 1998 och därefter dividera med de totala tillgångar. Soliditetsmättet förväntas påverka regelefterlevnaden i positiv riktning eftersom teorin förklarar att motiven till manipulation minskar då tillgångarna till större del är finansierade med egna medel.

*Årets resultat* aktualiserar en aspekt av ekonomiska stress i kommunerna. Variabeln beräknas i ett första steg genom att dividera årets resultat med summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Därefter kodas informationen till tre dummyvariabler för högt, medel och lågt resultat.

Utgångspunkten i de gränser som valts vid kodningen av årets resultat är de resonemang som tidigare förts om önskvärda resultat. 2 procent anses generellt vara ett tillräckligt resultat för kommunerna och har därför varit utgångspunkten (Donatella, 2014; Donatella & Tagesson, 2010; Donatella et al., 2007). Till 2 procentsmålet har en marginal om en procent på respektive sida lagts till för de resultat som bedöms som medelresultat. Således är resultat

under 1 procent betraktade som låga och kommuner som uppvisar dessa resultat är nära eller under balanskravet och förväntas vara mer benägna att bryta redovisningsprinciper för att redovisa ett positivt resultat (se Vahul, 2010). Resultat över 3 procent betraktas som höga och dessa kommuner förväntas också ha sämre regelefterlevnad än kommuner med medelresultat eftersom stora överskott kan visa på att service inte levererats i tillräcklig utsträckning eller att skattesatsen är för hög (se Donatella, 2016; Stalebrink, 2007).

- Lågt resultat - under 1 procent
- Medelresultat - 1 procent - 3 procent
- Högt resultat - över 3 procent

*Skattesats* är ytterligare ett mått på ekonomisk stress och aktualiseras som variabel genom, den av kommunfullmäktige beslutade, skattesatsen i respektive kommun under 2018. Den rådande skattesatsen påverkar, vilket tidigare redogjorts, kommunens resultat och framtida kapacitet att påverka resultatet. En hög skattesats bör därför resultera i en sämre regelefterlevnad då utrymmet för den redovisande aktören att påverka framtida intäkter är begränsad.

### 4.2.3. Kontrollvariabler

*Politiskt styre* har i tidigare studier använts som förklaringsfaktor (Donatella, 2016; Tagesson et al., 2013; Johansson & Siverbo, 2009). I studien delas styret in i fyra politiska grupperingar: vänsterstyre, blocköverskridande styre, alliansstyre samt övrigt styre. Vänsterstyre är en sådan konstellation där S och/eller V styr kommunen. I blocköverskridande styre ingår flera borgerliga partier tillsammans med S och/eller V. Alliansstyre avser situationen då ett eller fler av partierna C, L, M och KD ingår. Övrigt styre innefattar enbart SD alternativt SD och ett eller flera andra partier samt styre med enbart ett eller flera icke riksdagspartier. MP kan ingå i alla grupperingar. Varje gruppering är en dummyvariabel för att variabeln ska fungera i en regressionsanalys (SPSS-akuten, 2010b).

**Tabell 4.3 Sammanfattande variabelförteckning**

Hypotes	Variabel	Beskrivning
	<i>Beroende</i>	
	Indexerad regelefterlevnad	Indexvärde som beräknats genom uppställning i tabell 4.2
	<i>Oberoende</i>	
H1	Befolkningsmängd	Antal kommuninvånare. Logaritmerad för att minska snedfördelning
H2	Soliditet inkl. pensionsförpliktelser	Eget kapital subtraherat med pensionsförpliktelser intjänade före 1998 dividerat med totala tillgångar
H3a	Låga resultat	Tre dummyvariabler (0,1) för lågt, medel (referensvariabel) och högt resultat
H3b	Höga resultat	
H4	Skattesats	Kommunal skattesats
	<i>Kontrollvariabler</i>	
	Politiskt styre	Fyra dummyvariabler (0,1) för, vänster- (referensvariabel), allians-, blocköverskridande och övrigt styre



### 4.3 Urval

Då studien syftar till att både beskriva hur regelefterlevnaden ser ut i de svenska kommunerna samt att förklaringsfaktorer till detta resultat eftersökts har en totalundersökning genomförts. Detta metodologiska beslut baseras på Brymans (2011) framställning av den absoluta storleken av urvalet betydelse för en studies tillförlitlighet. Dessutom är kommuner, trots sin generella status, heterogena i de förutsättningar som råder i respektive kommun. De varierar i bl.a. ekonomiska förutsättningar, politiskt styre och befolkningsmängd. Samtliga av dessa olikheter ligger till grund för de tester som görs för att söka förklaringar till regelefterlevnaden i kommunerna (se 4.2.2 om oberoende variabler). Antalet analysenheter maximeras därför för att resultaten ska bli så representativa som möjligt för populationen (David & Sutton, 2016; Bryman, 2011).

Efter en genomgång av litteratur på området som inkluderar tidigare studier i den svenska kommunala sektorn (se West & Åberg, 2015; Donatella, 2014) kom Gotland dock att uteslutas ur urvalet. Detta beslut togs då Gotland inte enbart har kommunala uppgifter utan också uppdrag vanligtvis utförda av en region. Antalet analysenheter uppgår således till de 289 kommuner som i kontexten av denna studie kan klassificeras primärkommuner.

Bryman (2011) hänvisar också till att tid och kostnader ofta är ledande faktorer i valet att begränsa urvalet. Eftersom datan för samtliga insamlade oberoende variabler är så kallad sekundärdata och hämtats via Kolada utan kostnad samt att datan för den beroende variabeln samlats in från kommunala årsredovisningar vilka är allmänna handlingar har inga kostnader uppstått. Kostnader har därför inte begränsat urvalet. Inte heller har tid varit en ledande faktor. Trots att mycket tid spenderats på att lokalisera, sammanställa och analysera data från de 289 kommunerna har god tid funnits för de övriga delarna i studien.

### 4.4 Etik

De överväganden som gjorts ur en forskningsetisk synpunkt berör dels valet att anonymisera de 289 undersökta kommunerna. Trots att all data studien bygger på är hämtad från offentliga handlingar eller offentliga databaser är syftet inte att belysa hur varje kommun enskilt presterar. Detta gäller företrädesvis för att inte peka ut den kommun som i kapitel 5 utmärker sig genom ett extremvärde.

Därtill har stor vikt lagts vid att beskriva och förklara studiens genomförande, resultat och avgränsningar. Detta för att mottagaren i sin tur ska kunna göra en rättvis bedömning (Bryman, 2011). Dessutom har datan behandlats på ett systematiskt och objektivt vis samt redogjorts för i både insamling och användning för att studien ska kunna återupprepas av den som så önskar.

## 5. Analys

I detta kapitel följer en analys av den data som samlats in för att besvara frågeställningarna. Avsnitt 5.1 presenterar analyser rörande frågeställning ett. Därefter redovisas i avsnitt 5.2 analyser som knyter an till, de i kapitel 3 presenterade, hypoteserna för att besvara frågeställning två.

### 5.1 Observerad regelefterlevnad av balanskravsutredning

Frågeställningen gällande *hur väl kommunerna följer reglerna för uppställning av balanskravsutredningar* besvaras genom en univariat analys. Detta eftersom syftet är att visa hur den faktiska regelefterlevnaden ser ut vilket deskriptiv statistik är lämplig för. I den univariata analysen konkretiseras datamaterialet genom frekvens ( $f$ ) och andel (%). Tabell 5.1 åskådliggör kommunernas regelefterlevnad i sin helhet utifrån om den anses korrekt eller inte korrekt. Därefter sammanställs i tabell 5.2 information om i vilken utsträckning respektive post uppgetts av kommunerna i balanskravsutredningarna.

Totalt redovisade 285 av 289 kommuner (98,6 %) balanskravsresultatet i förvaltningsberättelsen vilket överensstämmer med platsen resultatet ska redovisas enligt lagstiftningen. De fyra kommuner som inte redovisat balanskravsresultatet i förvaltningsberättelsen hade inte heller redovisat korrekta uppställningar av balanskravsutredningen. Det kan genom nedan analys konstateras att det förekommer stor diskrepans mellan kommunernas regelefterlevnad av uppställningen.

**Tabell 5.1 Observerad regelefterlevnad (N = 289)**

<i>Efterlevnad</i>	Frekvens ( $f$ )	Andel (%)
Inte korrekt	211	73 %
Korrekt	78	27 %
<i>Summa</i>	289	100 %

West och Åberg (2015) fann i sin studie att enbart 22 procent av 122 undersökta kommuner redovisade en korrekt balanskravsutredning. Denna studie visar att majoriteten av de svenska kommunerna under 2018 inte följer regleringen för balanskravsutredningar. Endast 27 procent av kommunerna, ett något bättre resultat än West och Åbergs (ibid) studie, redovisar en helt korrekt balanskravsutredning utan att ta bort eller lägga till poster. Majoriteten, 73 procent av kommunerna, har dock under det undersökta året ställt upp en felaktig balanskravsutredning där poster enligt tabell 2.1 exkluderats eller övriga poster adderats.

**Tabell 5.2 Sammanställning av redovisade poster (N=289)**

Post	<i>Redovisar</i>	<i>Redovisar</i>	<i>Redovisar ej</i>	<i>Redovisar ej</i>
	Frekvens (f)	Andel (%)	Frekvens (f)	Andel (%)
<b>Årets resultat</b>	282	98	7	2
Samtliga realisationsvinster	246	85	43	15
Vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet	127	44	162	56
Vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet	141	49	148	51
Orealiserade förluster i värdepapper	131	45	158	55
Återföring av orealiserade förluster i värdepapper	121	42	168	58
<b>Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>	232	80	57	20
Medel reserverade till RUR	199	69	90	31
Medel disponerade ur RUR	169	58	120	42
<b>Årets balanskravsresultat</b>	271	94	18	6

Den deskriptiva statistiken för respektive post ger en konkret bild över vilka poster kommunerna redovisar, eller inte redovisar, i sin balanskravsutredning. I likhet med Donatellas (2014) studie förekommer posten *årets resultat efter balanskravsjusteringar* i majoriteten av de kommunala balanskravsutredningarna. Denna studie visar dock att färre kommuner nu redovisar posten. Redovisningen av posten *vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet* har istället förbättrats. Donatella (ibid) fann att endast 11 procent av kommunerna redovisade posten mot de här observerade 44 procent under 2018. Det betyder fortfarande att majoriteten av kommunerna inte redovisar posten trots en förbättring på över 30 procentenheter sett till

Donatellas resultat. Den post som redovisas i flest fall är *årets resultat* (98 %) följt av *årets balanskravsresultat* (94 %).

Över lag presenterar kommunerna dock bristfälliga balanskravsutredningar som utelämnar obligatoriska poster. Medelvärdet för det totala antalet redovisade obligatoriska poster uppgår till 5.9 vilket innebär att kommunerna i snitt enbart redovisar drygt 6 av de 10 obligatoriska posterna. Lagstiftarens intentioner om likformighet och möjlighet till jämförelser kommunerna emellan har till synes inte uppnåtts.

**Tabell 5.3 Översikt extra poster (N = 289)**

<i>Extra poster</i>	Frekvens ( <i>f</i> )	Kumulativ summa extra poster	Andel (%)
0	183	0	63.3
1	57	57	19.7
2	31	119	10.7
3	10	149	3.5
4	2	157	0.7
5	4	177	1.4
9	1	186	0.3
31	1	217	0.3

Typvärdet för antal extra poster som adderas av kommunerna i balanskravsutredningarna är noll (0). Det innebär i detta fall att 183 av de 289 undersökta kommunerna inte adderar övriga poster i sin uppställning av balanskravsutredning. Sammanställningen visar dock samtidigt att hela 106 kommuner adderar *minst* en övrig post i sin uppställning. Totalt har 217 extra poster adderats till balanskravsutredningarna av kommunerna under 2018. En kommun har adderat 31 extra poster i sin balanskravsutredning, ett värde som avsevärt överstiger de övriga. Detta tas upp i nästa avsnitt där förklaringsfaktorer undersöks.

## 5.2 Förklaringsfaktorer

Frågeställning två undersöker förklaringsfaktorer som kan tydliggöra kommunernas benägenhet att följa regelverket. Faktorerna besvaras med hjälp av hypoteser sprungna ur det teoretiska ramverket. För statistiska analyser av orsakssamband har bearbetningar av datamaterialet gjorts i SPSS. Avsnittet inleds med deskriptiv statistik och därefter görs bi- och multivariata analyser. Resultaten anses vara signifikanta om p-värdet understiger 0,05 och starkt signifikanta om p-värdet understiger 0,01 (Bryman, 2011; Bryman & Cramer, 2011; Djurfeldt, Larsson & Stjärnhagen, 2010).

### 5.2.1 Deskriptiv statistik

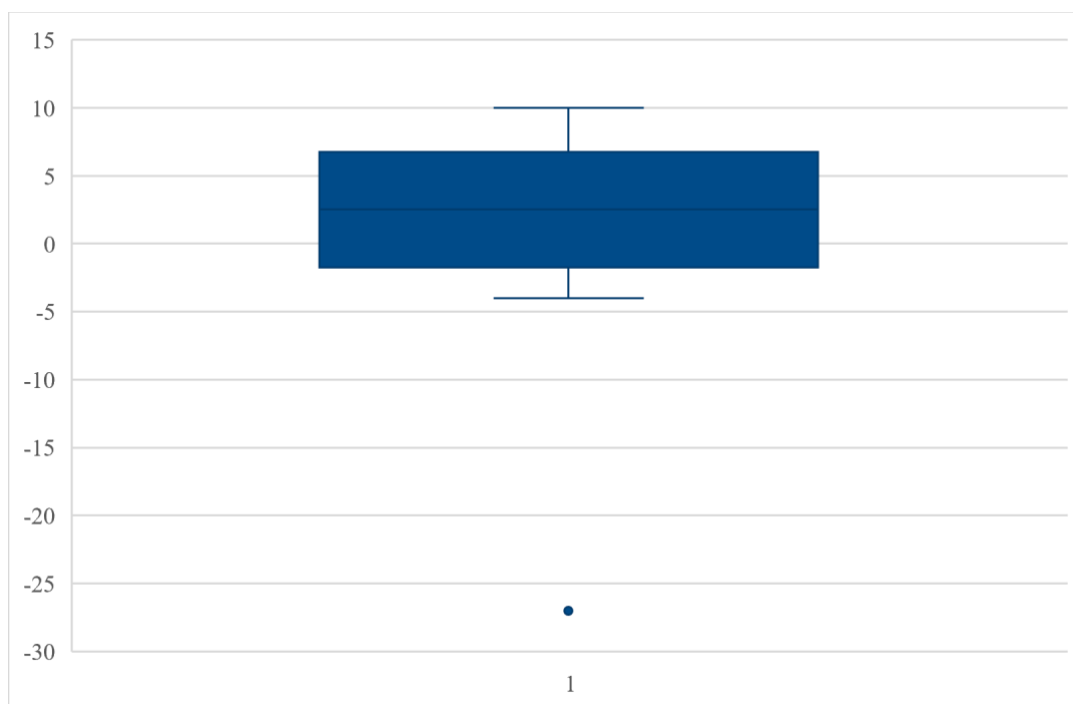
Tabell 5.4 åskådliggör deskriptiv statistik för det framarbetade efterlevnadsindexet. Ett extremvärde som kan utläsas i tabellen tydliggörs genom diagram 5.1. I tabell 5.5 redovisas standardavvikelse samt min-, max- och medelvärde för de oberoende variablerna.

**Tabell 5.4 Översikt regellefterlevnadsindex (N=289)**

Efterlevnadsindex	Antal kommuner ( <i>f</i> )	Andel (%)	Kumulativ frekvens ( <i>f</i> )	Kumulativ andel (%)
-27	1	0.3	1	0.3
-4	1	0.3	2	0.7
-3	1	0.3	3	1.0
-2	1	0.3	4	1.4
-1	4	1.4	8	2.8
0	10	3.5	18	6.2
1	14	4.8	32	11.1
2	15	5.2	47	16.3
3	32	11.1	79	27.3
4	19	6.6	98	33.9
5	31	10.7	129	44.6
6	31	10.7	160	55.4
7	20	6.9	180	62.3
8	14	4.8	194	67.1
9	17	5.9	211	73.0
10	78	27	289	100

Ur tabellen framgår att 78 kommuner får indexvärdet 10 vilket betyder att deras balanskravsutredning helt överensstämmer med lagen, precis som redovisats i avsnitt 5.1. Studien visar således att typvärdet är att ha en korrekt balanskravsutredning. De kommuner med ett indexvärde lägre än 10 har antingen tagit bort obligatoriska poster, lagt till extra poster eller gjort båda i sin balanskravsutredning. Det framgår också av tabellen att variansen är stor och att majoriteten av de undersökta kommunerna, 211 stycken, inte har en korrekt regelefterlevnad.

**Diagram 5.1 Lådagram regelefterlevnad (N=289)**



Den deskriptiva statistiken visar att en kommun har ett indexvärde som utmärker sig väsentligt. I diagrammet ovan illustreras datamaterialets fördelning i ett lådagram över kommunernas indexvärden. En kommun har i sin balanskravsutredning inkluderat så många poster utöver den lagstadgade uppställningen att kommunens indexvärde blev ett extremvärde. Till detta tas hänsyn i avsnitt 5.2.3 nedan i analysen där två modeller skapats för att hantera extremvärdet.

**Tabell 5.5 Deskriptiv statistik - Oberoende variabler**

	Antal (n)	Frekvens (f)	Andel (%)		
<i>Årets resultat</i>	289				
Högt resultat (över 3%)		60	21		
Medelresultat (1–3 %)		98	34		
Lågt resultat (under 1%)		131	45		
<i>Politiskt styre</i>	289				
Vänster		38	13		
Blocköverskridande		114	39		
Allians		132	46		
Övrigt styre		5	2		
	Antal (n)	Min	Max	Medelvärde	Standardavvikelse
Log. Befolkningsmängd	289	7.8	13.8	9.9	1
Skattesats	289	17.12	23.85	21.60	1.21
Soliditet inkl. pensioner	289	-44.2	73.3	18	18.4

Ur tabellen går att utläsa typvärdet för variablerna årets resultat och politiskt styre. Därtill kan min- och maxvärden, medelvärde, och standardavvikelse utläsas för variablerna befolkningsmängd, skattesats och soliditet inklusive pensionsförpliktelser. Typvärdet för kommunerna är ett alliansstyre (46 %) med ett resultat som understiger 1 procent (45 %). Tabellen visar också att typkommunen har en skattesats på 21.60 och en positiv soliditet som uppgår till 18 procent. Eftersom befolkningsmängden är logaritmerad görs ingen närmare analys av variabeln, dock kan utläsas att standardavvikelsen uppgår till 1 vilket innebär att skillnaderna i befolkningsmängd hanterats inför vidare analys.



## 5.2.2 Bivariat analys

Den bivariata analysens syfte är att undersöka om två variabler samvarierar och studerar därmed relationen mellan en beroende och en oberoende variabel (Bryman, 2011). Analysen ger svar på hur mycket av variationen i den beroende variabeln som kan förklaras av respektive oberoende variabel, alltså hypoteserna. Mellan studiens beroende och oberoende variabler har Pearsons korrelationstest utförts och resultatet presenteras i tabell 5.6 nedan. Korrelationskoefficienten mäter styrkan och anger positiv eller negativ riktning av ett samband men påvisar inte orsakssamband (Djurfeldt et al., 2010).

**Tabell 5.6 Pearsons korrelationsmatris (N = 289)**

Nr	Variabel	Y	X1	X2	X3	X4
1	Befolkningsmängd	-0.209**				
2	Skattesats	0.151**	-0.516**			
3	Soliditet	0.008	0.327**	-0.376**		
4	Högt resultat	-0.067	0.174**	-0.128*	0.140*	
5	Medelresultat	0.079	0.030	-0.078	0.174**	-0.083**
6	Lågt resultat	-0.021	-0.171**	0.178**	-0.280**	-0.098**
7	Vänsterstyre	0.138*	-0.203**	0.296**	-0.143*	-0.098
8	Blockstyre	-0.101	-0.010	0.189**	-0.127*	0.041
9	Allians	-0.006	0.154**	-0.379**	0.217**	0.027
10	Övrigt styre	0.045	-0.026	-0.028	0.017	-0.002
Nr	Variabel	X5	X6	X7	X8	X9
6	Lågt resultat	-0.127**				
7	Vänsterstyre	-0.084	0.160**			
8	Blockstyre	-0.010	-0.024	-0.314**		
9	Allians	0.048	-0.067	-0.357**	-0.740**	
10	Övrigt	0.073	-0.068	-0.52	-0.107	-0.122*

Y = Regelefterlevnadsindex, den beroende variabeln

\* Korrelationen är signifikant på nivån.0.05

\*\* Korrelationen är signifikant på nivån 0.01

## Kapitel 5 – Analys

Tre av de tio undersökta oberoende variablerna visar på signifikanta korrelationer med den beroende variabeln; regelefterlevnadsindex. *Vänsterstyre* (0.138) har en svag signifikant korrelation med regelefterlevnaden då p-värdet understiger 0.05. *Befolkningsmängd* (-0.209) och *skattesats* (0.151) har starka korrelationer med regelefterlevnaden med ett p-värde som understiger 0.01.

Resultaten av den bivariata analysen visar således befolkningsmängden har en negativ korrelation med regelefterlevnaden. Det innebär att kommuner med en mindre befolkning tenderar att ha ett högre indexvärde. Variablerna skattesats och vänsterstyre korrelerar positivt med regelefterlevnaden. Kommuner med högre skattesats tenderar därför att ha ett högre indexvärde. Kommuner med vänsterstyre har också generellt bättre indexvärden och därmed bättre regelefterlevnad.

Korrelationsmatrisen visar också om de oberoende variablerna varierar med varandra och i vilken utsträckning. Hög samvariation mellan dessa blir problematisk eftersom effekten av respektive oberoende variabels påverkan på den beroende variabeln ska kunna urskiljas. När samvariationen är hög föreligger det som kallas multikollinearitetsproblem (Bryman & Cramer, 2011). Dessa har ansetts råda om korrelationen överstiger 0,8 (West och Åberg, 2015). Därmed kan det ur korrelationsmatrisen utläsas att inga multikollinearitetsproblem föreligger.

### 5.2.3 Multivariat analys

Den multivariata analysens syfte är att testa samtliga oberoende variablers påverkan på den beroende variabeln samtidigt. Genom en multivariat analys kontrolleras de oberoende variabelernas effekt, på den beroende variabeln, för skensamband och mellanliggande variabler (Bryman & Cramer, 2011). För att analyser ska kunna göras kan inte multikollinearitetsproblem föreligga vilket ovan konstaterats inte vara fallet med detta datamaterial. En linjär regressionsanalys används eftersom den är utarbetad för beroende variabler på en kontinuerlig intervallskala (ibid). Därtill behöver en modell skapas där variablerna som önskas kontrolleras för ingår.

**Tabell 5.7 Översikt Modell 1 och Modell 2**

<i>Beroende variabel</i>	Antal (n)	Min.	Max.	Medelvärde	Standardavvikelse
Modell 1	289	- 4	10	5.9	3.9
Modell 2	288	- 27	10	6	3.4

I denna studie har två modeller skapats då ett extremvärde uppmärksammats i den beroende variabeln. Detta för att hantera extremvärdets eventuella påverkan på analysen. Modell 1 inkluderar därför samtliga 289 undersökta kommuner. Modell 2 exkluderar den avvikande kommunen i syfte att undersöka differensen när detta extremvärden utelämnas. Ur tabellen ovan går det att utläsa att det främst är minimivärdet och standardavvikelsen som skiljer modellerna åt då den avvikande kommunen exkluderas.

**Tabell 5.8 Linjär regressionsmodell**

Variabel	Modell 1 (n = 289)		Modell 2 (n = 288)					
	B	S.E	B	S.E				
Konstant	7.264	6.877	1.670	6.004				
Befolkningsmängd	-0.704*	0.274	-0.416	0.240				
Skattesats	0.306	0.236	0.432*	0.206				
Soliditet	0.018	0.014	0.018	0.012				
Högt resultat	-0.623	0.625	-0.157	0.545				
Medelresultat								
Lågt resultat	-0.664	0.526	-0.650	0.457				
Vänsterstyre								
Blockstyre	-1.452*	0.728	-1.287*	0.633				
Alliansstyre	-0.778	0.758	-0.840	0.659				
Övrigt styre	0.112	1.827	0.133	1.587				
R <sup>2</sup> / Just. R <sup>2</sup> /	0.078	0.051	2.944	0.004 <sub>b</sub>	0.075	0.049	2.835	0.005 <sub>b</sub>
F-värde / Sig.								

\* Korrelationen är signifikant på nivån.0,05

\*\* Korrelationen är signifikant på nivån 0.01

Av de båda modellerna uppvisar modell 1 den bästa förklaringsgraden, 5.1 procent. Modell 2 uppvisar en aningen sämre förklaringsgrad, 4.9 procent. De variabler som i modell 1 har signifikanta p-värden är befolkningsmängd (0.011) och blocköverskridande styre (0.047). I modell 2 är istället skattesats (0.037) och blocköverskridande styre (0.043) signifikanta.

Då vänsterstyre använts som referensvariabel för politiskt styre innebär signifikansen att en kommun med blocköverskridande styre har en sämre regelefterlevnad än en vänsterstyrd kommun. Även en alliansstyrd kommun har sämre regelefterlevnad i förhållande till en vänsterstyrd kommun, detta resultat är dock inte signifikant.

Regressionsmodellerna visar också att kommuner med höga och låga resultat har sämre regelefterlevnad än kommuner med medelresultat. P-värdena är dock inte tillräckligt låga för att resultaten ska vara signifikanta.

### 5.2.4 Hypotesprövning

I detta avsnitt förs resonemang om hypoteserna som presenterats i kapitel 3.

Hypotesprövningen utgår från modell 1 då denna modell uppvisat den högsta förklaringsgraden (5.1 %). Både den bivariata- och multivariata analysen ligger till grund för om hypoteserna förkastas eller inte förkastas.

Hypotes 1 utgår från att befolkningmängden i en kommun kommer att påverka regelefterlevnaden positivt. Detta eftersom fler kommuninvånare innebär ett större antal som ställer krav på transparens och riktighet. Dessutom har större kommuner förutsättningar i såväl skatteunderlag som rekryteringsmöjligheter som små kommuner inte har. Korrelationsmatrisen visar att befolkningmängden har en signifikant *negativ* korrelation (-0.209) med regelefterlevnaden. Regressionsmodellen visar också en signifikant *negativ* korrelation (-0.704). Befolkningmängden är således en signifikant förklaringsvariabel till regelefterlevnaden. Dock är sambandet inte positivt som antagits i hypotesen utan sambandet är negativt.

**Hypotes 1 att det finns ett positivt samband mellan befolkningmängd och regelefterlevnad kan förkastas.**

Hypotes 2 antar att soliditeten påverkar regelefterlevnaden positivt eftersom skuldsättning kan öka opportunistiskt beteende och den redovisande enhetens nyttomaximering.

Korrelationsmatrisen visar ingen signifikant korrelation (0.008) mellan soliditeten och regelefterlevnaden. Regressionsmodellen bekräftar att det inte heller finns någon signifikant korrelation (0.0018) när andra variabler kontrolleras för.

**Hypotes 2 att det finns ett positivt samband mellan soliditet och regelefterlevnad kan förkastas.**

Hypotes 3a menar att låga resultat påverkar regelefterlevnaden negativt. Då situationer av obalans mellan intäkter och kostnader, ekonomisk stress, uppstår kan det leda till en benägenhet att bryta redovisningsprinciper för att inte redovisa underskott. Varken korrelationsmatrisen (-0.021) eller regressionsmodellen (-0.664) visar på signifikanta korrelationer. Eftersom medelresultat använts som referensvariabel kan det utläsas att kommuner med låga resultat har en sämre regelefterlevnad än kommuner med medelresultat. Lågt resultat ska dock inte ses som en signifikant förklaringsvariabel.

**Hypotes 3a att låga resultat påverkar regelefterlevnaden negativt kan förkastas.**

Hypotes 3b utgår från att kommuner med höga resultat har en sämre regelefterlevnad. Detta då ett högt resultat sänder signaler till kommuninvånarna att skatteuttaget varit för högt och/eller servicen för låg samt att överskottet låses in i eget kapital. Både korrelationsmatrisen (-0.067) samt regressionsmodellen (-0.623) uppvisar en negativ korrelation, dock inte en signifikant sådan. Eftersom medelresultat använts som referensvariabel kan det utläsas att kommuner med höga resultat har en sämre regelefterlevnad än kommuner med medelresultat. Höga resultat ska dock inte ses som en signifikant förklaringsvariabel.

**Hypotes 3b att höga resultat påverkar regelefterlevnaden negativt kan förkastas.**

Hypotes 4 antar att det finns ett negativt samband mellan skattesats och regelefterlevnad. Skattesatsen är ett mått på det handlingsutrymme en kommun har att förbättra sin kapacitet, där en högre skattesats innebär ett mindre handlingsutrymme. Korrelationsmatrisen visar på ett starkt signifikant *positivt* samband (0.151) mellan skattesatsen och regelefterlevnaden. När variabeln testades tillsammans med de övriga oberoende variablerna i regressionsmodellen (0.306) var korrelationen fortfarande positiv, men inte signifikant. Det kan tilläggas att skattesatsen var signifikant i modell 2 där kommunen med ett extremt indexvärde uteslutits. Dock kan variabeln inte ses som en signifikant förklaringsvariabel.

**Hypotes 4 att det finns ett negativt samband mellan skattesats och regelefterlevnad kan förkastas.**

### 5.2.5 Kontrollvariabler

Politiskt styre används som kontrollvariabel i studien. I den bivariata analysen visar vänsterstyre en signifikant positiv korrelation (0.138) med regelefterlevnaden. Därför valdes vänsterstyre till referensvariabel i den multivariata analysen. I regressionsmodellen mäts de andra politiska styrmöjligheterna därför utifrån vänsterstyre. Det kan då utläsas att både kommuner med blocköverskridande styre (-1.452) och alliansstyre (-0.778) uppvisar sämre regelefterlevnad än de kommuner med vänsterstyre. Däremot är enbart resultatet av blocköverskridande styre i förhållande till vänsterstyre signifikant. Så pass få kommuner (5st) har ett övrigt styre att de bortses från eftersom standardavvikelsen är hög.

## 6. Diskussion

*I kapitlet diskuteras resultatens betydelse i förhållande till respektive frågeställning. En kort summering av slutsatserna görs innan förslag till framtida forskning ges.*

### 6.1 Observerad regelefterlevnad

Ett syfte i författandet av denna uppsats har varit att undersöka och kartlägga den faktiska regelefterlevnaden av balanskravsutredningen i de svenska primärkommunerna. Då en dokumentstudie av Sveriges 289 primärkommuners årsredovisningar från 2018 genomförts bidrar studien med en helhetssyn av den kommunala regelefterlevnaden av balanskravsutredningen. Data om samtliga poster som ska ingå i och poster som adderats till uppställningen av balanskravsutredningen har inhämtats och sammanställts.

Undersökningen visar att regelefterlevnaden är låg. Hela 211 kommuner (73 %) redovisar *inte* korrekta balanskravsutredningar. Fyra av de 10 obligatoriska poster som ska ingå i balanskravsutredningen redovisas *inte* av majoriteten av kommunerna. Endast två av de obligatoriska posterna, årets resultat samt årets balanskravsresultat, har ett bortfall på mindre än 10 procent. Därtill adderar 106 kommuner extra poster, som enligt lagstiftaren inte får innefattas, i sin uppställning av balanskravsutredning. Dessa extra poster uppgår till en summa av 217 stycken. Däremot ska det noteras att 285 kommuner redovisar balanskravsresultatet i förvaltningsberättelsen, platsen där resultatet enligt lagstiftningen ska redovisas.

Den observerade regelefterlevnaden av balanskravsutredningen kan därför sammanfattas till att inte uppnå lagstiftarens krav. Resultatet stämmer överens med tidigare studier rörande kommunernas efterlevnad av redovisningsreglering (se Donatella, 2018; Falkman & Tagesson, 2008). Eftersom många poster utelämnas från den obligatoriska uppställningen eller extra poster adderas därtill kan lagstiftarens intentioner på likformighet och jämförelse kommunerna emellan inte anses uppnått.



## 6.2 Förklaringsfaktorer

Uppsatsen andra syfte har varit att undersöka faktorer som differentierar mellan kommunerna och om dessa faktorer kan förklara benägenheten att följa lagstiftarens krav på balanskravsutredningen. Regressionsmodellens förklaringsgrad uppgår till 5.1 procent vilket innebär att drygt 95 procent av variationen i den beroende variabeln inte kan förklaras med variationer i de oberoende variablerna. Samtliga hypoteser kan förkastas efter analyser i SPSS vilket betyder att studien inte kan påvisa förklaringsfaktorer till kommunernas regelefterlevnad av balanskravsutredningen.

Hypotesen härledd ur agentteori och som operationaliserats genom variabeln befolkningsmängd förkastades efter hypotesprövning. Variabeln har i tidigare forskning använts som en möjlig förklaringsvariabel (se Haraldsson & Tagesson, 2014; Tagesson et al., 2013; Falkman & Tagesson, 2008). Dock fann denna studie inget *positivt* samband mellan befolkningsmängd och regelefterlevnad som antagits i hypotesen. Detta stämmer överens med Haraldsson och Tagessons (2014) studie men står i motsats till andra studier där författarna visat på positiva samband (se Tagesson et al., 2013; Johansson & Siverbo, 2009). Det är möjligt att en annan operationalisering av variabeln ger ett förändrat resultat. Storlek mätt i antal anställda tjänstemän på ekonomienheter eller antal redovisningsexperter i en kommun skulle kunna påverka regelefterlevnaden (se Falkman & Tagesson, 2008).

Däremot kan studien inte utesluta att det kan föreligga ett *negativt* samband mellan befolkningsmängd och regelefterlevnad. Både den bi- och multivariata analysen visar på en signifikant negativ korrelation mellan variablerna. Eftersom signifikansen i korrelationen kvarstår i den multivariata analysen kan det antas att korrelationen inte orsakats av slumpen. Befolkningsmängden är en förklaringsvariabel som till del påverkar kommunernas regelefterlevnad. Eftersom korrelationen är negativ innebär resultatet att kommuner med en mindre befolkning tenderar att ha en högre regelefterlevnad än kommuner med en större befolkning. Uppsatsen kan dock inte förklara *varför* befolkningsmängden påverkar tendensen att följa lagstiftningen.

Positiv redovisningsteori utgjorde underlag för hypotesen om soliditetens positiva påverkan på regelefterlevnaden. Tidigare studier har visat att graden av skuldsättning kan öka opportunistiskt beteende och den redovisande enhetens nyttomaximering (Collin et al., 2009; Watts & Zimmerman, 1986). Resultaten i denna studie visar dock inga signifikanta

korrelationer mellan variablerna soliditet och regelefterlevnad. Det är möjligt att ett annat skuldsättningsmått givit annorlunda resultat. Detta dels eftersom den stora standardavvikelsen i soliditeten mellan kommunerna kan ha påverkat resultatet.

Kommunernas lagstadgade rätt till existens och brist på åtgärder för de kommuner som inte lever upp till lagkrav eller praxis kan också innebära att skuldsättningen inte påverkar kommunala redovisningsval i samma utsträckning som företag. Studiens resultat står därmed i motsats till PAT:s antagande om nyttomaximering. Resultaten kan delvis bero på att kommuninvånarna inte granskar de finansiella rapporterna i den utsträckning företag granskas och att ansvarsutkrävande då uteblir.

Teori om ekonomisk stress fungerade som underlag till skrivningen av tre hypoteser. Dels förväntades kommuner med låga och höga resultat ha en sämre regelefterlevnad av balanskravsutredningen än kommuner med medelresultat. Skattesatsen förväntades likaså ha ett negativt samband med regelefterlevnaden.

Benägenheten att bryta mot redovisningsprinciper vid låga resultat motiveras med resonemang om att kommuner strävar efter att nå det lagstadgade balanskravet (Vahul, 2010). En alltmer utmanande ekonomisk situation där demografiska förändringar bidrar till ekonomisk obalans (SKL, 2019b; Trussel & Patrick, 2013; Dobrescu et al., 2011) aktualiserar hypotesen ytterligare. Analysen av datan visar kommuner med låga resultat har en sämre regelefterlevnad än kommuner med medelresultat. Dock är resultaten inte tillräckligt signifikanta för att inte kunna ha orsakats av slumpen. Variabeln ska därför inte ses som en förklaringsvariabel till regelefterlevnaden.

Kommuner med höga resultat förväntades också ha en sämre regelefterlevnad än kommuner med medelresultat. Detta på grund av balanskravets inlåsande effekt i kombination med aspekten att överskott kan sända signaler om otillräcklig serviceleverans eller för högt skatteuttag till kommuninvånarna (Donatella, 2016; Stalebrink, 2007). Analysen visat likt den för låga resultat att indikationer finns på att det föreligger en negativ korrelation mellan höga resultat och regelefterlevnaden då medelresultat används som referensvariabel. Dock är dessa resultat inte heller signifikanta och variabeln ska därför inte betraktas som en förklaringsvariabel till kommunernas regelefterlevnad. Motiveringen till att bestämma resultatgränserna för lågt, medel och högt resultat har gjorts i avsnitt 4.2.2. Det är möjligt att

andra gränser kunnat påverka studiens resultat. Dock har måtten bestämts efter noga övervägande efter genomgång av litteratur och praxis inom kommunal redovisning.

Skattesatsen förväntades med hänsyn till teori om ekonomisk stress påverka regelefterlevnaden negativt då utrymmet att förbättra kapaciteten minskar med en högre skattesats (Brorström et al. 2014; Maher & Deller, 2007). Analysen visade att det förelåg ett starkt signifikant *positivt* samband i den bivariata analysen. Dock styrktes detta samband inte när skattesatsen testades tillsammans med de övriga variablerna i regressionsmodell 1. Skattesatsen och det handlingsutrymme en lägre skattesats ger en kommun kan därför inte förklara variationen i regelefterlevnaden.

Politiskt styre och politiskt konkurrens har i flera studier rörande kommunal redovisning kontrollerats som proxy med varierande resultat (Donatella 2016; Tagesson et al., 2013; Johansson & Siverbo 2009; Falkman & Tagesson, 2008). I denna studie visade vänsterstyre en positiv korrelation i den bivariata analysen. Därför användes vänsterstyre som referensvariabel i den multivariata analysen. Eftersom blockstyre då visade en signifikant negativ korrelation innebär resultaten att kommuner med blockstyren tenderar att ha sämre regelefterlevnad än kommuner med vänsterstyren. En studie där politiskt styre och regelefterlevnad undersöks under fler mandatperioder eller där maktskiften beaktas skulle kunna visa hur dessa faktorer påverkar.

### 6.3 Slutsats

Studien har kartlagt hur väl kommunerna följer den lagstadgade uppställningen av balanskravsutredningen under 2018. Resultatet påvisar att regelefterlevnaden generellt är låg. Ur policyhänpunkt behövs tydligare reglering och hårdare kontroll. I dagsläget finns inga direkta påföljder och regelbrott uppmärksammas sällan. Om lagstiftarens intentioner gällande likformighet och jämförbarhet ska uppnås behövs ämnet uppmärksammas och förändring ske.

Regressionsmodellen som skapats kan enbart förklara en liten del (5.1 %) av variationen i regelefterlevnaden. För att grundligare förstå varför reglerna inte efterlevs behövs fler studier. Dessa kan med fördel vara kvalitativa för att få en djupare insikt i hur kommunerna hanterar obligatoriska tilläggsupplysningar och specifikt balanskravsutredningen.

### 6.4 Förslag till framtida forskning

Under författandets gång har ett antal frågor och idéer väckts som dessvärre inte kunnat inrymmas inom ramen för denna studie. Till exempel syftar denna studie inte till att undersöka innehållet i respektive post i balanskravsutredningen. Det har dock under insamlingen av primärdatan till regelefterlevnadsindexet noterats en del tvivelaktigheter i innehållet. Därför hade en studie av riktigheten i vad som inkluderas i dessa poster varit av intresse för att bidra med ökad insyn och förståelse för hur kommunerna hanterar kravet på en budget i balans.

Därtill har lag (1997:614) om kommunal redovisning förändrats från årsskiftet 2019. Den nya lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning innebär en viss förändring i hur balanskravsutredningen ställs upp. Förändringarna innebär bland annat att balanskravsjusteringar av pensionsförpliktelser och reducering av diskonteringsränta tillåts. En översikt av kommunernas regelefterlevnad efter införandet av förändringarna hade därför kunnat belysa eventuella förändringar av regelefterlevnaden och jämförbarhet före och efter reformen.

De kommunala årsredovisningarna granskas av både kommunala revisorer och revisionsfirmor. Dock har inga anmärkningar hittats på de kommuner som avviker från lagstiftningen och har en felaktig balanskravsutredning eller redovisar balanskravsresultatet på fel plats i årsredovisningen. En intressant infallsvinkel hade varit att undersöka varför felaktigheter av detta slag inte uppmärksammas eller noteras av revisorerna.

Slutligen skulle en förbättring av studiens förklaringsfaktorer kan ske genom att inkludera fler metoder för insamling av data i likhet med Falkman och Tagesson (2008). Enkäter till kommunernas ekonomichefer kan användas för att urskilja utbildning, kännedom om lagens utformning och antal tjänstemän. Intervjuer kan bidra med en ökad förståelse för hur processen för balanskravsutredningen fortlöper och fånga upp bakomliggande orsaker. Det är också möjligt att undersöka kommunernas regelefterlevnad under flera år för att jämföra om regelefterlevnaden förbättras eller försämras vid byte av politiskt styre och/eller resultatförändring.

## 7. Referenslista

- Barmark, M., & Djurfeldt, G. (2015). *Statistisk verktygslåda 0 : Att förstå och förändra världen med siffror* (1. uppl. ed.).
- Bolívar, R. M. P., Muñoz, A. L., & Hernández, L. A. M. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal* 16 (4): 557–602.
- Brorström, B., Falkman, P., Haglund, A., & Lagebro, A. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning - En rapport om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*. Rådet för kommunal redovisning. Hämtad från <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/publikation22.pdf>
- Brorström, B., Haglund, A., & Solli, R. (2014). *Förvaltningsekonomi*. Lund: Studentlitteratur.
- Bryman, A. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder*. (Uppl. 2). (B. Nilsson, övers.) Malmö: Liber AB. (Originalarbete publicerat 2008)
- Bryman, A., & Cramer, D. (2011). *Quantitative Data Analysis with IBM SPSS 17, 18 & 19: A Guide for Social Scientists*. [Elektronisk resurs] Routledge.
- Christiaens, J. (1999). Financial accounting reforms in Flemish municipalities: An empirical investigation. *Financial Accountability and Management*, 75(1), 21-40.
- Christiaens, J., & Van Peteghem, V. (2007). Governmental accounting reform: Evolution of the implementation in Flemish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 375-399.
- Collin, S., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (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(2), 141-174.
- David, M., & Sutton, C. (2016). *Samhällsvetenskaplig metod* (1. uppl. ed.). (S. Torhell, övers.). Lund: Studentlitteratur (Originalarbete publicerat 2011)
- Djurfeldt, G., Larsson, R., & Stjärnhagen, O. (2010). *Statistisk verktygslåda 1: Samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. (2. uppl. ed). Lund: Studentlitteratur.
- Dobrescu, G., Petrova, I., Belhocine, N., & Baldacci, E. (2011). Assessing Fiscal Stress. *IMF Working Papers*, 11(100), 1.

Donatella, P., H. Petersson., & B. Brorström. (2007). "Bristfälliga budgetdokument: Om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning". KFi-rapport nr 86

Donatella, P., & Tagesson, T. (2010). Redovisning i besvärliga tider. I Almqvist, R., Brorström, B., Jonsson, L., Montin, S. & U. Ramberg (Red.), *En referensram för studier av kommuner i förändring*. Nationella kommunforskningsprogrammet rapport 2 (ss. 56-62). Göteborg: Kommunforskning i Västsverige.

Donatella, P. (2012). *När resultatet blev för bra: Earnings management som lösning*. Nationella kommunforskningsprogrammet rapport nr 10. Göteborg: Kommunforskning i Västsverige.

Donatella, P. (2014). Under medverkan av B. Jägesten och H. Petersson. *Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting: En praxisundersökning*. KFi-rapport nr 128

Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*. (Doktorsavhandling). Göteborg: Göteborgs universitet

Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.

Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting ; factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24, 271-283.

Gelderman, C., Ghijssen, P., & Brugman, M. (2006). Public procurement and EU tendering directives - explaining non-compliance. *International Journal of Public Sector Management*, 19(7), 702-714.

Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 288-313.

Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multi-theoretical study using data from Sweden. *Financial Accountability & Management*, 25(2), 197-224.

Konjunkturinstitutet. (2019). *Högkonjunkturer är över*. Hämtad 2019-11-14 från <https://www.konj.se/publikationer/konjunkturlaget/konjunkturlaget/2019-10-09-hogkonjunkturer-ar-over.html>

Maher, C. S., & Deller, S. C. (2007). Municipal Responses to Fiscal Stress. *International Journal of Public Administration*, 30(12-14), 1549-1572.

RKR (2009) *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar*. Hämtad från [http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Efterlevnad\\_av\\_kommunal\\_redovisningsnormering\\_i\\_2008\\_ars\\_arsredovisningarslutlig.pdf](http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/Efterlevnad_av_kommunal_redovisningsnormering_i_2008_ars_arsredovisningarslutlig.pdf)

RKR. (2015). *Beräkning och redovisning av balanskravsresultatet*. Hämtad från <http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/INFORMATION-balanskravsresultat.pdf>

SCB. (2019a). *Försämrat resultat för kommuner och landsting*. Hämtad 2019-11-14 från <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-landsting/pong/statistiknyhet/kommuner-och-landstings-preliminara-bokslut-for-2018/>

SCB. (2019b). *Arbetslösheten ökar*. Hämtad 2019-11-14 från <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/arbetsmarknad/arbetskraftsundersokningar/arbetskraftsundersokningarna-aku/pong/statistiknyhet/arbetskraftsundersokningarna-aku-augusti-2019/>

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

SFS 2017:725. *Kommunallag*. Stockholm: Finansdepartementet

SKL. (2013). *RUR i praktiken*. Hämtad från <https://webbutik.skl.se/sv/artiklar/rur-i-praktiken-resultatutjamningsreserv-balanskravsutredning.html>

SKL. (2016). *Finansiell analys i budget och årsredovisning - Fokus på balanskravsutredning och resultatutjämningsreserv*. Hämtad 2019-11-28 från <https://webbutik.skl.se/sv/artiklar/god-ekonomisk-hushallning-balanskravs.html>

SKL. (2019a). *Ekonomirapporten, oktober 2019. Om kommunernas och regionernas ekonomi*. Stockholm: SKL.

SKL. (2019b). *Diagram för kommunerna*. Hämtad 2019-11-14 från <https://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/sektornisiffror/diagramforkommunerna.1882.html>

SOU 2001:76. *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*. Hämtad från [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/statens-offentliga-utredningar/sou-2001-76-\\_GPB376](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/statens-offentliga-utredningar/sou-2001-76-_GPB376)

SOU 2011:59. *Spara i goda tider - för en stabil kommunal verksamhet*. Hämtad från <https://www.regeringen.se/49bb34/contentassets/dfe4c8135fc34b69a5dd6df540e6fc22/spara-i-goda-tider---for-en-stabil-kommunal-verksamhet-hela-dokumentet-sou-201159>

SOU 2016:24. *En ändamålsenlig kommunal redovisning*. Hämtad från [http://www.sou.gov.se/wp-content/uploads/2016/03/SOU-2016\\_24-webb.pdf](http://www.sou.gov.se/wp-content/uploads/2016/03/SOU-2016_24-webb.pdf)

- SPSS-Akuten. (2010a). *Guide: Logaritmera en variabel*. Hämtad 2019-12-03 från <https://spssakuten.com/2010/03/27/guide-logaritmera-en-variabel/>
- SPSS-akuten. (2010b). *Guide: Regressionsanalys med dummyvariabler*. Hämtad 2019-12-03 från <https://spssakuten.com/2010/05/11/guide-regressionsanalys-med-dummyvariabler/>
- Stalebrink, O. J. (2007). An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities. *Financial Accountability and Management*, 23: 441–457.
- Tagesson, T. (2007). Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of accounting in the Swedish water and sewage sector. *Utilities Policy*, 15(4), 248-260.
- Tagesson, T. (2009). Spegel, spegel på väggen där... *Kommunal ekonomi nr 6*. Hämtad från [https://www.kef.se/wp-content/uploads/Kommunal\\_Ekonomi/2009/KE-2009-6.pdf](https://www.kef.se/wp-content/uploads/Kommunal_Ekonomi/2009/KE-2009-6.pdf)
- Tagesson, T., Klugman, M., & Ekström, M. L. (2013). What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities? *Journal of Management and Governance*, 17, 217-235.
- Vahul, R. (2010). *På väg mot en förbättrad kommunal redovisning - konsekvenser av ett förändrat balanskrav*. Förvaltningshögskolans rapporter nr 112.
- Trussel, J. M., & Patrick, P. A. (2013). The Symptoms and Consequences of Fiscal Distress in Municipalities: An Investigation of Reductions in Public Services. *Accounting and the Public Interest* 13, 151-171.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall.
- West, S., & Åberg, P. (2015). *Resultatutjämningsreserv - tillämpning och efterlevnad i svenska kommuner*. (Masteruppsats). Linköping: Linköpings universitet. Hämtad från <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:848893/FULLTEXT01.pdf>
- Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.