



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

NÄR SIFFROR SOPAS UNDER MATTAN

En studie om resultatjustering bland svenska kommuner

Jesper Ahl Andersson
Manuel Claesson

Program:	Kandidatprogrammet i offentlig förvaltning, 180 hp
Kurs (kurskod):	Kandidatuppsats i offentlig förvaltning, 15 hp (FH1504)
Nivå:	Grundnivå
Termin/år:	VT/2020
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Emma Ek Österberg

Sammanfattning

Program:	Kandidatprogrammet i offentlig förvaltning, 180 hp
Kurs (kurskod):	Kandidatuppsats i offentlig förvaltning, 15 hp (FH1504)
Titel (svensk):	När siffror sopas under mattan – En studie om resultatjustering bland svenska kommuner
Titel (engelsk):	When figures is swept under the carpet – A study on earnings management in swedish municipalities
Nivå:	Grundnivå
Termin/år:	VT/2020
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Emma Ek Österberg
Nyckelord:	Resultatjustering, onormala avskrivningar, externredovisning

- Syfte:** Studiens syfte är att bidra till kumulativiteten för forskningen om resultatjustering. Genom uppskattning av onormala avskrivningar undersöker studien om resultatjustering förekommer i svenska kommuner. Tonvikten i studien vilar på frågan om varför det förekommer resultatjustering. Det undersöker studien genom statistiska tester på variabler som antas ha ett förklaringsvärde för fenomenet. Studien beträder utforskad mark då kommunal revision undersöks på ett nydanande sätt, vilket bidrar med ny kunskap till forskningsområdet.
- Teori:** Det teoretiska ramverk som ligger till grund för studien utgörs av principal-agentteori. Teorin används för att förklara de motiv som ligger till grund för politiker och offentliga tjänstemän vid resultatjustering.
- Metod:** Studien har en statistisk design och en kvantitativ ansats. Den data som ligger till grund för studien gäller för åren 2017 och 2018 och har handplockats från samtliga kommuners årsredovisningar, samt hämtats från officiell statistik. Det empiriska materialet har prövats och analyserats i form av fyra hypoteser, vilka utmynnat i studiens resultat.
- Resultat:** Studien indikerar att resultatjustering förekommer bland svenska kommuner och att kommunstorlek och revisionskostnad förklarar fenomenets existens. Valet av revisionens ordförande visade sig emellertid inte påverka på det sätt som studien förväntat sig.

Innehåll

1. Inledning.....	1
1.1. Tidigare forskning om resultatjustering	2
1.2. Problemformulering.....	4
1.3. Syfte.....	6
1.4 Frågeställningar	6
1.5. Disposition.....	7
2. Teori	8
2.1. Hypoteser.....	9
2.1.1. Hypotes 1	10
2.1.2. Hypotes 2	10
2.1.3. Hypotes 3	11
2.1.4. Hypotes 4.....	12
3. Metod	14
3.1. Data.....	14
3.2. Operationalisering av variabler	15
3.2.1. Resultatjustering	15
3.2.2. Revisionskostnad	17
3.2.3. Revisionens ordförande	17
3.2.4. Kommunstorlek.....	18
3.3. Tester	18
3.4. Sammanfattning av variabler.....	20
4. Resultat.....	21
4.1 Sammanfattning av resultat	23
5. Slutsatser	25
Vidare forskning.....	26
Referenser.....	27

1. Inledning

”Att resultaten justeras försvårar för intressenter som kommuninvånare, politiker, journalister, forskare och kreditinstitut att följa dessa kommuners reella ekonomiska utveckling. Det påverkar också de finansiella nyckeltal som kommuner använder för kommunjämförelser” (Riksrevisionen, 2018, s.16).

Årsredovisningen är ett viktigt dokument för kommuner som ska förmedla en rättvisande bild av resultat och ställning. Den finansiella redovisningen utgör underlag för kommuninvånare samt andra intressenter att ta ställning till kommunens framtid. Redovisningsinformationen ligger också till grund för utvärdering av dåtiden och för politiskt ansvarsutkrävande (Brorström, Eriksson & Haglund, 2015).

För att väljare ska kunna delta i och göra rationella val i den demokratiska processen krävs adekvat finansiellt redovisningsunderlag som kastar ljus på huruvida de insatta skattemedlen förvaltats på ett tillfredställande och försvarbart sätt eller ej (Donatella, 2016).

Redovisningen är med andra ord en viktig demokratisk institution, som bidrar till transparens och förtroende för kommuner och offentlig sektor i övrigt, varför det är problematiskt då redovisningen manipuleras och avviker från god redovisningssed. När kommuner av olika skäl manipulerar den externa redovisningen har det med andra ord negativt inflytande på demokratin (Donatella, 2016).

Vidare har ekonomi fått mer inflytande över politiken, vilket utmynnat i att externredovisningen fått en starkare ställning än vad den tidigare haft. Vikten i externredovisningen har dessutom förskjutits mot resultaträkningen och i synnerhet mot vilket resultat som uppvisas (Brorström m.fl., 2015). Detta har bland annat drivits av kommunallagens krav på ekonomisk balans, som ytterligare framhävt resultatets betydelse. Ekonomiseringen av politiken har inneburit att kommunernas incitament till artificiell styrning av resultatet har ökat (Donatella, 2016).

Forskning på området visar mycket riktigt att slutraden i resultaträkningen i kommunernas årsredovisningar blivit föremål för manipulation. I den engelska litteraturen återfinns ett antal benämningar för fenomenet såsom ”earnings management”, ”income smoothing” och ”financial performance adjustments”. Beroende på vilken kontext det gäller använder olika

författare olika benämningar. I den svenska kommunkontexten brukar det emellertid kallas ”resultatjustering” (vilket hädanefter är det ordval som används för denna studie).

Resultatjustering innebär att redovisningsmässiga uppskattningar och bedömningar används för att manipulera resultatet. I vilken utsträckning och hur justeringarna genomförs beror på vilken redovisningsmodell som tillämpas.

Den mest vedertagna och gängse redovisningsmodellen kallas bokföringsmässiga grunder, vilken enkelt uttryckt går ut på att inkomster och utgifter periodiseras till tidpunkterna då de förbrukas. Genom godtyckliga periodiseringar kan inkomster och utgifter hänföras till redovisningsperioder som påverkar resultaten i olika riktningar – resultaten *justeras* således (Donatella, 2018).

Potentialen till felaktig allokering av resurser och otillräckliga upplysningar om tillgångar och skulder, samt möjligheterna till att skjuta upp skulder till nackdel för framtida skattebetalare, har givit upphov till att bokföringsmässiga grunder kritiserats för att inte skänka en rättvisande bild över resultat och ställning, varför det efterfrågats mer forskning om de praktiska implikationerna bokföringsmässiga grunder har för redovisningen (Vinnari & Näsi, 2008).

1.1. Tidigare forskning om resultatjustering

Det har gjorts mycket forskning om resultatjustering i privat sektor. Forskningen för offentlig sektor är emellertid begränsad, men antyder likväl att resultatjustering förekommer (Stalebrink, 2007; Pilcher & Van der Zahn, 2010; Donatella, 2018; Cohen, Bisogno & Malkogianni, 2019). Forskningen om resultatjustering består av två dimensioner.

För det första handlar forskningen om huruvida resultatjustering förekommer eller ej. Detta uppskattas kvantitativt genom olika modeller, som framförallt söker fånga in onormala periodiseringar. Denna studie fokuserar på onormala periodiseringar som specifikt är kopplade till av- och nedskrivningar.

Som framgår av ovan vilar redovisningen på att inkomster och utgifter periodiseras till perioderna där de förbrukas. En periodisering blir onormal då den avviker från vad som

uppskattats som normalt i modellerna, det vill säga vad det borde uppgå till. För att konkretisera hur resultatjusteringar kan gå till används nedskrivningar som exempel.

Enligt (SFS 2018:597) ska en anläggningstillgång nedskrivas vid räkenskapsårets slut ifall värdet anses vara lägre än det bokförda värdet och om värdenedgången kan antas vara bestående. Då anläggningstillgångar i kommuner ofta saknar avkastnings- och marknadsvärde är de emellertid ofta svåra att värdera. Alltjämt utgör de en betydande andel av kommuners balansräkningar, varför värderingen av anläggningstillgångar i hög utsträckning påverkar resultat och ställning. En onormal nedskrivning uppstår då de gråzoner som föreligger vid värdering av anläggningstillgångar utnyttjas för att påverka resultatet. Tidigare forskning visar att nedskrivningar är av stor betydelse för kommuners resultatjusteringar (Drew, 2019).

Onormala periodiseringar utgörs av differensen mellan förväntade och redovisade periodiseringar, varför de kan vara både positiva och negativa. När de är positiva justeras resultatet i en negativ riktning och när de är negativa justeras resultatet i en positiv riktning. För kommuner kan det finnas skäl att justera resultatet i båda riktningarna. Ett skäl kan vara att förhålla sig till finansiella målsättningar. I den svenska kontexten är balanskravet en finansiell målsättning som misstänks vara drivande för användandet av resultatjustering (Donatella, 2018). Balanskravet innebär att intäkterna skall överstiga kostnaderna varje år, såtillvida synnerliga skäl inte kan åberopas. Vid ett negativt resultat åligger det kommunen att återställa det negativa resultatet inom tre år (SFS 2017:725).

Vid ett negativt resultat finns incitament till att justera resultatet i en positiv riktning för att uppnå kravet. Förutom att de formella kraven uppnås skapas ett finansiellt handlingsutrymme, som kan utnyttjas utan att utkräva någon form av motprestation. Vid ett positivt resultat kan det tvärtom finnas skäl för att justera detta nedåt, om resultatet kan uppfattas som för högt. Vid det förra exemplet lånas resurser av kommande redovisningsperioder och vid det senare exemplet sparas resurser till kommande redovisningsperioder. Båda strategierna skapar förutsättningar för att visa upp ett politiskt fördelaktigt resultat (Donatella, 2016; Donatella, 2018).

En annan anledning kan vara att rättfärdiga statliga bidrag genom att signalera effektiv resurshantering och för att ge vid handen att service tillhandahålls till ett skäligt skatteuttag genom att uppvisa ett nära-nollresultat. Tidigare studier visar att kommuner använder

onormala periodiseringar för att få ett resultat så nära noll som möjligt (Ferreira, Carvalho & Pinho, 2013; Arcas & Martí, 2016).

För det andra handlar forskningen om att undersöka vilka förhållanden som gör att förekomsten av resultatjustering varierar mellan kommuner. Här visar forskningen att politiska faktorer har ett högt förklaringsvärde. Ferreira m.fl. (2013) visar till exempel att tendensen till resultatjustering var starkast i kommuner där den politiska konkurrensen var som störst. Donatella (2020a) kommer fram till samma slutsats när det gäller sambandet mellan politisk konkurrens och resultatjustering. Vederbörande drar också slutsatsen att det är konkurrensen mellan de styrande partierna och oppositionen, snarare än konkurrensen mellan partierna i kommunfullmäktige, som är avgörande.

Vidare har tidigare studier visat att valcykeln påverkar förekomsten av resultatjustering, då de uppmätta värdena för onormala periodiseringar varit högre för år innan val (Cohen m.fl., 2019).

Revision har även visat sig påverka förekomsten av resultatjustering. Något förvånande ger forskningen vid handen att det finns ett positivt samband mellan resultatjustering och revisionskostnad. Det har även konstaterats att skillnader gällande förekomsten av resultatjustering kunnat förklaras av vilken revisionsbyrå som anlitas (Donatella m.fl., 2018).

Litteraturen har undersökt flera andra faktorer som förklarar variationen av resultatjustering. Exempelvis har det i flera studier visat sig att kommunstorlek har betydelse. De empiriska resultaten har emellertid inte varit entydiga när det gäller åt vilket håll sambandet går (Pilcher, 2011; Donatella, 2020a).

1.2. Problemformulering

Som framgår av ovan finns det redan en del tidigare studier som undersöker resultatjustering utomlands och i Sverige. De är emellertid få till antalet och utgör således ett underforskat område med utrymme för många fler studier. Med bakgrund av detta finns det därför anledning att pröva detta igen för att validera tidigare slutsatser. Ett annat skäl till att undersöka detta igen är att förutsättningar som kan tänkas påverka förekomsten av resultatjustering har förändrats. Politisk situation, ekonomiska förutsättningar och

redovisningsregleringar är några faktorer som enligt litteraturen misstänks påverka och som varierar över tid.

När det gäller politisk situation finns det en valcykeleffekt som innebär att budgeten blåses upp inför valår (Cohen m.fl., 2019). Eftersom denna studie baseras på siffror för 2018, fångas den eventuella valcykeleffekten inte upp då redovisningen publiceras ett år senare. Av denna anledning påverkas troligtvis inte studien av en sådan effekt, vilket kan betraktas som en fördel då 2018 är att betrakta som ett ”normalt” år. Eftersom undertecknade ämnar undersöka andra förklarande faktorer renodlas de då valcykeleffekten exkluderas. Vilket redogjorts för tidigare påverkar den politiska konkurrensen förekomsten av resultatjustering (Donatella, 2020a). Det gör det intressant att undersöka just 2018 då det kan misstänkas att de nya politiska sammansättningarna och en eventuellt hårdare konkurrenssituation påverkar tillämpandet av resultatjusteringsstrategier.

Kommunsektorns ekonomi har försämrats generellt sett jämfört med de perioder som tidigare forskning fångar in (Stalebrink, 2007; Donatella, 2016; Donatella 2018). Det talar för att det skulle vara mindre resultatjustering under de redan undersökta perioderna, eller i varje fall mindre incitament för att trycka ner resultatet, eftersom det generellt sett har varit en svagare ekonomi med allt vad det innebär. Det är ganska många kommuner i sektorn som har stora ekonomiska utmaningar och i takt med att den samhällsekonomiska avmattningen fortsätter kan det antas att fler kommuner kommer få ekonomiska problem. Begynnelsen till den nya lågkonjunkturen torde avspegla sig i kommunernas resultatjusteringsbeteende. Det kan misstänkas att kommuner sänker sina resultat för att skapa ett handlingsutrymme för de potentiellt stramare tiderna framöver (SKR, 2019).

Angående förändringar av redovisningsregleringar har det i litteraturen föreslagits mer specificitet i redovisningsregleringarna för att minska tolkningsutrymmet och gråzoner för redovisningsupprättarna (Stalebrink, 2007; Donatella, 2016; Donatella, 2020a:).

Rekommendation (RKR 19) som började gälla från och med räkenskapsåret 2012 och rekommendation (RKR R6) som ersatte den förra från och med 2019 har inneburit en sådan specificitet när det gäller nedskrivningar, som i hög utsträckning visat sig driva de onormala periodiseringarna i tidigare studier. I föreliggande studie utförs ingen systematisk undersökning över skillnader innan och efter regleringen, men studien kan likväl ge en indikation om vilket genomslag den nya regleringen fått.

Förutom de grundläggande förutsättningarna som är i ständig förändring, finns i stort sett ett oändligt antal outforskade variabler som också kan misstänkas bära på ett förklaringsvärde när det gäller förekomsten av resultatjustering. En sådan variabel är den kommunala revisionen. I kommuner finns å ena sidan professionell revision, som beställs från revisionsbyråer eller av enskilda revisorer, och å andra sidan kommunrevision som utförs av folkvalda lekmän. Det förra undersöks som framgått tidigare av Donatella (2020a). Vilken påverkan de folkvalda revisorerna utgör emellertid en kunskapslucka som kommer undersökas närmare i denna studie.

1.3. Syfte

Enligt Teorell och Svensson (2007) är kumulativitet något som ska eftersträvas för att uppnå inomvetenskaplig relevans, det vill säga att forskare i dialog med varandra, och med utgångspunkt i tidigare forskning, för forskningsämnet framåt. Den tilltänkta studien syftar följaktligen åt att bidra till kumulativiteten inom ramen för forskningsområdet resultatjustering, genom att dels undersöka om det förekommer resultatjustering via uppskattning av onormala avskrivningar, men framförallt genom att undersöka varför det förekommer resultatjustering via undersökning av olika variabler som misstänks ha ett förklaringsvärde. De variabler studien avser undersöka har i hög utsträckning redan prövats i tidigare studier och syftet är således att validera tidigare slutsatser. Då den kommunala revisionen undersöks på ett nytt sätt besitter studien emellertid en viss grad av originalitet och har därmed potential att bidra med ny kunskap till forskningsområdet.

När det gäller den utomvetenskapliga relevansen föreligger, som redogjorts för i inledningen, intresse för kommuninvånare samt andra intressenter att känna till huruvida redovisningsinformationen är tillförlitlig eller ej.

1.4 Frågeställningar

- I. Förekommer resultatjustering bland svenska kommuner? och i sådana fall,
- II. Varför förekommer resultatjustering?

1.5. Disposition

Det följande innehållet disponeras på följande vis. Först följer studiens teorikapitel som redogör för hur principal-agentteori kan användas för att förstå de incitamentsstrukturer som ger kommuner anledning till att justera sina resultat. Redogörelsen för det teoretiska ramverket utmynnar i att de hypoteser studien undersöker formuleras i fyra separata avsnitt. Därefter kommer studiens metodkapitel som gör gällande hur data för variablerna samlats in, operationaliserats och testats. Sedan presenteras studiens resultat och därefter, slutligen, undertecknades slutsatser.

2. Teori

Den bakomliggande teorin för denna studie vilar på det principal-agent teoretiska ramverket, som skänker användbara insikter när det gäller tillämpningen av resultatjustering i kommunsektorn och vilka motiv som ligger till grund för politiker och offentliga tjänstemän att manipulera resultatet.

Principal-agentteori utgår från ett förenklat dyadiskt förhållande mellan två aktörer. Den ena aktören, principalen, vill ha ett arbete utfört, och den andra aktören, agenten, är villig att utföra arbetet gentemot någon form av ersättning. Principalen delegerar uppgifter som kräver expertis som förevarande själv inte besitter. Det innebär att agenten har ett informationsövertag gentemot principalen (Arwinge, 2015).

När utförandet av en viss uppgift delegeras från principalen till agenten, separeras ägandeskapet och kontrollen över det som ska utföras. Då agenten i kraft av utförare råder över en tillgång principalen äger, har denne möjlighet att avvika från det överenskomna, för att istället utnyttja tillgången i enlighet med sina egna intressen. Det opportunistiska beteendet kan gå obemärkt förbi eftersom principalen inte är tillräckligt insatt för att förstå agentens arbete. Givet att alla aktörer är nyttomaximerare, fastställer det en grundläggande intressekonflikt mellan principalen och agenten (Arwinge, 2015).

Av alla de principal-agent-förhållanden som finns i den kommunala kontexten betraktas förhållandet mellan väljare (principal) och kommuner (agent) som det viktigaste utifrån syftena för med denna studie. Väljarna betraktas som principal eftersom de äger den offentliga sektorn. Kommunerna är de som är satta att förvalta den offentliga sektorn för väljarnas räkning, varför de betraktas som agenter. När en sådan relation analyseras utifrån principal-agentteori är de grundläggande antagandena att såväl väljare som kommuner betraktas som nyttomaximerande enheter, att informationsasymmetri mellan parterna ger upphov till fördelar för agenten och att transaktionskostnader uppstår till följd av att förhållandet måste regleras (Zimmerman, 1977)

Väljare har skäl att kontrollera kommunernas agerande då de i kraft av principal bör vara angelägna om hur deras skattemedel förvaltas. Zimmerman (1977) menar emellertid att väljarnas motivation till detta oftast är otillräcklig. Förevarande menar att informationskostnaderna för individuella väljare att medverka till att kontrollera förhållandet

uppfattas som substantiella och för höga i förhållande till nyttan, varför det kan ses som ett rationellt val för väljare att förbli oinformerade. Det fastställer informationsasymmetrin i förhållandet mellan väljarna och kommunerna.

Det är först när organisering sker i större sammanhang, i intresseorganisationer, media eller liknande, det vill säga i form av mellanhänder, som informationskostnaderna sjunker till en nivå som gör granskning rationellt. Zimmerman (1977) menar emellertid att de differentierade intressen stora sammanslutningar har ger upphov till att de kommer ha svårt att samarbeta, och vidare att det stora flertalet därför förblir oinformerade på politiska marknader, även om de nominellt sätt inte borde vara det.

Detta resonemang har betydelsefulla teoretiska implikationer. Eftersom varken väljare eller mellanhänder är intresserade av att kontrollera redovisningen, möjliggör det för kommuner att applicera redovisningslösningar – resultatjustering till exempel – som de själva kan dra fördelar av. Givet att kommuner verkar för att maximera sin egennyttan ger principal-agentteorin därmed stöd för antagandet att kommuner tillämpar resultatjusteringsstrategier, vilket hypotiseras nedan.

Utifrån det principal-agent-teoretiska ramverket kan revisorn ses som den tredje part som ska agera oberoende och granska redovisningen så att principalen kan lita på de finansiella rapporter agenten framställer. Revisorn fyller därmed en viktig funktion då denne verkar för att minska den informationsasymmetri som finns i relationen mellan principalen och agenten.

Revisorn kan i sin tur också betraktas som en agent i förhållande till kommunen som uppdragsgivare och principal. I teorin innebär det att revisorn också har egna drivkrafter och vidare att denne inte arbetar för vare sig väljarnas eller kommunernas bästa i varje givet läge. Nedan formuleras två hypoteser utifrån denna agent-problematik.

2.1. Hypoteser

Hypoteserna nedan är formulerade utifrån studiens två frågeställningar. Den första är enkel och syftar till att undersöka *om* resultatjustering förekommer eller ej, vilket är en första nödvändig fråga och en naturlig övergång till den andra, det vill säga *varför* det förekommer. Den första frågeställningen omsluts av H1 och den andra av H2, H3 och H4.

Då frågor om varför något sker av sin natur är mer komplexa än frågor som berör om det sker, har det fallit sig ut naturligt att undersöka den förra utifrån flera infallsvinklar. Genom inspiration från tidigare studier undersöks den andra frågeställningen utifrån två övergripande teman; revision och kommunstorlek.

2.1.1. Hypotes 1

Den informationsasymmetri som enligt principal-agentteori föreligger mellan principal och agent blottlägger agentens möjligheter till att handla opportunistiskt på principalens bekostnad. Givet att agenten verkar för att maximera sin egen nytta, ger teorin vid handen att förevarande har incitament att manipulera den finansiella redovisningen till sin fördel (Zimmermann, 1977).

Genom att uppskatta onormala avskrivningar avser föreliggande studie undersöka huruvida teorin får stöd i praktiken. Flera tidigare studier har använt onormala avskrivningar som proxy för resultatjustering (Marquart & Wiedman, 2004; Pilcher, 2006; Drew, 2018).

Med utgångspunkt i agent-principalteori och resultat från tidigare studier, kommer denna studie anta att resultatjustering förekommer bland svenska kommuner. Detta utmynnar i studiens första hypotes.

H1: Resultatjustering förekommer.

2.1.2. Hypotes 2

Francis (2004) gör gällande att högre revisionskostnader hänger samman med revisionskvalitet. Vederbörande menar närmare bestämt att högre kostnader medför antingen en mer utförlig tjänst eller en tjänst av högre kvalitet. Med bakgrund av detta framstår det som sannolikt att mer eller högre kvalitet på revisionen för med sig mindre resultatjustering, varför det också förefaller rimligt att anta att resultatjustering har ett negativt samband med revisionskostnad.

Av Walker (2013) framgår det å andra sidan att sambandet kan gå åt det andra hållet.

Vederbörande resonerar närmare bestämt att eftersom revisorn är finansiellt beroende av

agenten, är revisorn också benägen att vara agenten till lags istället för att skydda principalen. Det innebär i sådana fall att revisorn ser mer till att göra en god affär genom att liera sig med agenten snarare än med principalen, som förevarande är utsedd att företräda. I så fall bör sambandet vara omvänt, det vill säga att onormala avskrivningar har ett positivt samband med revisionskostnad.

Åt vilket håll sambandet borde gå är därmed inte entydigt, men eftersom tidigare studier (Donatella, Haraldsson & Tagesson, 2018) bekräftar det senare resonemanget, förväntar sig föreliggande studie att onormala avskrivningar har ett positivt samband med revisionskostnad.

H2: Det finns ett positivt samband mellan resultatjustering och revisionskostnad.

2.1.3. Hypotes 3

Enligt Kommunallagen (SFS 2017:725) ska kommunfullmäktige utse politiska revisorer som ska granska om kommunens verksamhet är ändamålsenlig och bedrivs på ett ekonomiskt tillfredställande sätt, samt huruvida räkenskaperna ger en rättvisande bild av kommunens finansiella ställning. Revisorerna har också i uppdrag att ta ställning till om resultatet är förenligt med fullmäktiges mål om god ekonomisk hushållning. När fullmäktige tar ställning till om ansvarsfrihet ska beviljas för kommunstyrelsen ligger revisorernas arbete till grund för fullmäktiges beslut (Brorström m.fl., 2014).

Det har utvecklats en praxis som innebär att ordföranden för den kommunala revisionen väljs ur minoriteten i kommunfullmäktige. 2018 valde 257 kommuner ordföranden ur minoriteten, medan 33 valde ordföranden ur majoriteten (SCB). Lagstiftaren har emellertid vidhållit att revisorernas roll ingalunda är av partipolitisk betydelse och att huruvida ordföranden väljs ur majoriteten eller minoriteten inte ska spela någon roll, varför praxis inte blivit lagreglerad (Brorström m.fl., 2014).

Revisorernas oberoende har emellertid kritiserats från akademiskt håll. Kritiken riktas mot själva grundstrukturen revisionen vilar på, som bland annat innebär att revisorerna väljs baserat på partipolitiska grunder samt att revisorerna i många fall granskar sina egna partikamrater, vilket av naturliga skäl kan vara svårt att förena med de högt ställda kraven på oberoende granskning. Det finns därmed välgrundade skäl till att misstänka att de

förtroendevalda revisorerna inte infriar de formella kraven om oberoende som ställs på dem fullt ut (Cassel, 2000; Lundin, 2010; Tagesson & Eriksson, 2011; Lindström, 2012; Ahlenius, 2013; Thomasson, 2016).

Eftersom resultatjustering har en direkt påverkan på resultatet och således indirekt på fullmäktiges mål om god ekonomisk hushållning, blir revisionens kvalitet och oberoende av avgörande betydelse för huruvida kommunstyrelsen beviljas ansvarsfrihet. Den här kopplingen blir i synnerhet aktuell då revisionens ordförande – som kan antas prägla revisionsarbetet – tillhör samma block som styrelsen. I de fall ordföranden utsetts ur majoriteten finns därför särskilt befogade skäl till att ifrågasätta oberoendet.

Då kvalitet och oberoende i hög utsträckning fastställer det utrymme kommunerna får för att manipulera redovisningen, finns det följaktligen skäl att misstänka att de kommuner som utser revisionens ordförande ur majoriteten i kommunfullmäktige har högre förekomst av resultatjustering än de som utser revisionens ordförande ur minoriteten.

Studiens tredje hypotes syftar till att undersöka om det finns ett samband mellan onormala avskrivningar och kommuner där revisionens ordförande valts ur majoriteten i kommunfullmäktige.

H3: Det finns ett positivt samband mellan resultatjustering och kommuner där revisionens ordförande utsetts ur majoriteten.

2.1.4. Hypotes 4

Enligt principal-agentteori tillskansar sig organisationer som avviker från redovisningsregler negativ uppmärksamhet, som i sin tur utmynnar i politiska kostnader i form av till exempel ogynnsam rapportering i media. Stora organisationer har starkare incitament att följa redovisningsregler än små organisationer, eftersom de drabbas av mer omfattande politiska kostnader vid eventuella avslöjanden om oegentligheter (Watts & Zimmerman, 1978). Storleken kan därmed antas spela roll för hur kommuner förhåller sig till redovisningsregleringar och hur benägna de är till att manipulera redovisningen.

Vissa studier bekräftar det teoretiska antagandet i fråga. De visar att stora kommuner i högre utsträckning lever upp till de redovisningsregleringar som finns än mindre kommuner, samt att de uppvisar lägre grad av resultatjustering (Falkman & Tagesson 2008; Pilcher, 2011). Andra studier visar emellertid på det omvända sambandet (Christiaens, 1999; Bolivar, Muñoz & Hernández, 2013; Donatella, 2020b). Åt vilket håll sambandet går är därmed en öppen fråga då de empiriska resultaten ibland ger stöd för teorin och ibland inte.

Den här studien kommer emellertid utgå från teorin och således anta att onormala avskrivningar har ett negativt samband med kommunstorlek.

H4: Det finns ett negativt samband mellan resultatjustering och antal kommuninvånare.

3. Metod

Föreliggande studie har valt att använda sig av ett statistiskt och kvantitativt tillvägagångssätt. Det gör i stort sett alla studier som undersöker resultatjustering. Ett annat angreppssätt vore att undersöka saken utifrån kvalitativa metoder, genom intervjuer med praktiker i form av redovisningsekonomer eller liknande.

Forskningen som bedrivits i studien har noga tänkts igenom och vilar på den grund och de huvudkrav som vetenskapsrådet (2002) ställer på forskning inom samhällsvetenskapen för forskningsetiska principer. Studien strider ej mot de principer som vetenskapsrådet ställt upp då forskningen enbart avser byggas på offentlig statistik och ej involvera känsliga uppgifter samt personuppgifter.

Vissa delar av studien skulle kunna uppfattas på ett negativt sätt då resultatet för vissa kommuner kan framstå som mindre positiva ur ett resultatperspektiv. Resultatet skulle följaktligen kunna undergräva legitimiteten för vissa av kommunerna. Detta kan ge upphov till skada för enskilda kommuner. Vidare publicerar studien inga namn på enskilda kommuner varvid ingen enskild kommun riskerar att uppfattas i en negativ mening. (Vetenskapsrådet, 2017).

3.1. Data

Den data som ligger till grund för studien avser 2018 och har hämtats från tre olika källor. Data för huruvida revisionens ordförande utsetts ur majoriteten eller minoriteten i kommunfullmäktige, har hämtats från statistiska centralbyrån. Data för de övriga oberoende variablerna – revisionskostnad och invånarantal – har hämtats från SKR:s databas Kolada. Siffrorna för onormala avskrivningar har handplockats från respektive kommuns årsredovisning. De poster som hämtats från balansräkningen är materiella anläggningstillgångar för 2018 och 2017, och totala tillgångar för 2017. Från noterna har avskrivningar för 2018 och 2017 handplockats.

Siffrorna omfattar samtliga kommuner förutom Gotland som exkluderats eftersom de bedriver verksamhet som motsvarar både lokal och regional nivå. Vidare har onormala avskrivningar delats in i två testgrupper, där extremvärden exkluderats i den ena.

3.2. Operationalisering av variabler

3.2.1. Resultatjustering

Resultatjustering är studiens oberoende variabel. Den undersöks enskilt i hypotes 1 och förekommer även i kraft av oberoende variabel i de andra hypoteserna.

Det vanligaste sättet att kvantifiera graden av resultatjustering är genom olika typer av uppskattningar av onormala periodiseringar. Detta har gjorts i flera tidigare studier (Marquardt & Wiedman, 2004; Stalebrink, 2007; Pilcher & Van der Zahn, 2010; Ferreira m.fl., 2013; Donatella 2018; Drew, 2018). Det finns ingen konsensus över vilken metod som är mest effektiv när det gäller att fånga upp onormala periodiseringar. Föreliggande studie inspireras av Drews (2018) modell, som är en vidareutveckling av Marquardt och Wiedman (2004), och bygger på periodiseringsposten avskrivningar.

Metoden har valts utifrån två skäl. För det första anses det vara lämpligt att undersöka avskrivningar eftersom redovisningsposten i fråga, på grund av dess inneboende egenskaper, misstänks användas av kommuner med resultatjusteringsstrategier (Marquardt & Wiedman, 2004; Pilcher, 2006; Drew, 2018). Det andra skälet har att göra med nödvändiga avgränsningar för studien. Modellen ifråga är enklare och kräver mindre data än liknande modeller, och kräver dessutom inga siffror från kassaflödesrapporterna vilka i många fall är problematiska när det gäller offentlig sektor.

Förhållandet mellan avskrivningar och totala tillgångar bör vara konstant över tid så tillvida linjär avskrivning tillämpas, vilket är den dominerande avskrivningsmetoden för offentlig sektor (RKR, u.å.). Premissen för modellen är att onormala avskrivningar kan uppskattas genom antagandet att avskrivningar ska utgöra samma andel av totala tillgångar över olika redovisningsperioder.

En nödvändig modifikation av Drews (2018) tillvägagångssätt har varit att inte exkludera marktillgångar, då det för svenska kommuner inte finns något krav på att materiella anläggningstillgångar ska delas upp i sådant som är avskrivningsbart och sådant som har ett bestående värde. Den begränsade detaljeringsgraden i de svenska kommunernas balansräkningar omöjliggör följaktligen exkludering av mark.

Metoden illustreras nedan i två steg:

(1) Onormala avskrivningar = (redovisade avskrivningar och nedskrivningar_{jt} – förväntade avskrivningar och nedskrivningar_{jt})

(2) Förväntade avskrivningar = [materiella anläggningstillgångar_{jt} * (avskrivningar och nedskrivningar_{jt-1}) / materiella anläggningstillgångar_{jt-1}] / totala tillgångar_{jt-1}

För att det ska vara möjligt att uppskatta onormala avskrivningar krävs tillgång till ett antal poster i kommunernas årsredovisningar för att kunna estimeras det första steget i formeln. Uppgifter om materiella anläggningstillgångar återfinns i balansräkningen. Det som behöver handplockas är av- och nedskrivningar samt materiella anläggningstillgångar för både 2017 och 2018. Det innebär att siffror för de båda åren behövs. Eftersom kommunerna i hög utsträckning redovisar de tre senaste åren, innebär det att informationen för de båda åren i nästan samtliga fall varit möjliga att utläsa i respektive kommuns årsredovisning för 2018.

I formelns andra steg estimeras de förväntade av- och nedskrivningarna. Dessa uppgifter finns i notapparaten, där det är närmare specificerat vilken post av- och nedskrivningarna gäller. Om differensen mellan redovisade av- och nedskrivningar och förväntade av- och nedskrivningar på en signifikant nivå avviker från noll, indikerar det att onormala avskrivningar förekommer.

När det gäller uppskattning av resultatjustering genom den metod som redogjorts för ovan finns det emellertid de som menar att den bär på inneboende systematiska mätproblem. För det första finns det de som ifrågasätter måttets validitet, det vill säga att onormala avskrivningar inte fungerar som en lämplig proxy för resultatjustering (McNichols, 2000). För det andra finns det de som förvarar måttet i sig, men som ifrågasätter dess reliabilitet. Det har visat sig att måttet i synnerhet är dåligt på att fånga upp låga nivåer av resultatjustering, så

pass dåligt att det enbart upptäcktes i 10 % av fallen i en studie (Dechow, Sloan & Sweeney, 1995).

Det finns dock inga variabler som felfritt mäter ett fenomen, det kommer alltid finnas en viss diskrepans mellan indikator och teoretiskt begrepp, och som nämnts ovan motiveras valet av måttet alltså av att det är det mest vedertagna och beprövade i forskningen på området.

3.2.2. Revisionskostnad

Hypotes 2 går ut på att undersöka huruvida revisionskostnaden påverkar användandet av onormala avskrivningar i kommunerna.

Revisionskostnader kan mätas på en mängd olika sätt. Statistikdatabasen Kolada mäter kostnaden som bruttokostnad minus de interna intäkterna samt försäljning av revision till andra regioner och kommuner delat på antalet invånare. I detta inkluderas arvode till de förtroendevalda revisorerna, lön till anställda och den kostnad som avser revisionskonsulter.

För att göra siffrorna för revisionskostnad jämförbara mellan kommunerna har de delats med verksamhetens kostnader. Här hade även skatteintäkter och generella statsbidrag kunnat användas, men eftersom kommunalekonomisk utjämning ingår i de generella statsbidragen förvrängs proportionerna, varför det ansetts lämpligare att använda verksamhetens kostnader.

Revisionskostnad är en av de oberoende variablerna och är en kvotskala. Hypotesen vill pröva om det finns ett negativt samband mellan revisionskostnaden och onormala avskrivningar vilket gjorts att ett Pearson's r-test utförts för att se om det finns ett negativt samband mellan de båda variablerna.

3.2.3. Revisionens ordförande

Hypotes 3 gör gällande att kommuner som utser revisionens ordförande ur majoriteten i kommunfullmäktige har högre förekomst av resultatjustering än de kommuner som utser revisionens ordförande ur minoriteten.

Studien har med data från SCB tittat på statistik över partitillhörighet för revisionens ordförande. För att möjliggöra test och mätningar på den data som samlats in har den kodats om till siffror där nej fått värdet 0, ja har fått värdet 1 och ej svar har fått värdet 2.

Den oberoende variabeln är en nominalskala och har testats med ett Pearson's r-test för att se om det finns ett samband med den beroende variabeln resultatjustering.

3.2.4. Kommunstorlek

Hypotes 4 innebär att kommunstorlek spelar roll när det kommer till hur kommuner förhåller sig till redovisningsregleringar samt hur benägna de är till att manipulera redovisningen.

Kommunstorlek kan mätas på många sätt och för studien har antal invånare valts. Statistiken över antal kommuninvånare har hämtats från databasen Kolada och representerar 2018 års invånarantal. Tidigare studier av bland annat Falkman och Tagesson (2008) samt Donatella (2016) har även de använt sig av invånarantal för att mäta kommunstorlek.

För att ge en mer rättvisande bild har den naturliga logaritmen för antalet invånare använts för att för att operationalisera kommunstorlek. Detta har gjorts i tidigare studier (Donatella, 2016; Donatella, 2020a). Syftet med att logaritmera invånarantalet är att extremvärden harmoniseras i datamängden då storleksskillnader i mindre kommuner får större betydelse än i större kommuner. Det innebär med andra ord att en till invånare i en liten kommun påverkar dess logaritmerade tal mer än vad en till invånare gör i en stor kommun.

Kommunstorlek är en av de oberoende variablerna och är en kvotskala varför det har utförts ett Pearson's r-test för att undersöka om det finns ett samband med onormala avskrivningar.

3.3. Tester

Två olika typer av tester har gjorts för att besvara hypoteserna, dessa har gjorts i statistikprogrammet SPSS. T-test används för att besvara H1. Testet undersöker om medelvärden i olika grupper skiljer sig åt på en signifikant nivå. Med hjälp av ett t-test går det även att fastställa sannolikheten för huruvida de skillnader som observerats är slumpmässiga

eller ej. Vid ett värde under 0,01 innebär det att slumpen i endast 1 procent av fallen ger en medelvärdeskillnad mellan grupperna. Med 99 procent säkerhet kan det i sådana fall fastställas att skillnaden är signifikant (Körner & Wahlgren, 2015).

Den andra typen av test som används är Pearson's r , vilken används för att pröva H2, H3 och H4. Pearson's r används för att fastställa korrelationen mellan olika variabler, i syfte att undersöka om det finns ett samband mellan dem. Det vanligaste måttet på styrkan i sambandet mellan två variabler är den så kallade korrelationskoefficienten, vilken benämns som r och mäter graden av följsamhet till regressionslinjen. Korrelationskoefficienten kan anta ett värde mellan -1 och 1, där 0 betyder att det inte finns något samband, värdet -1 anger en perfekt anpassning till en negativ regressionslinje och värdet 1 motsvarande anpassning till en positiv linje (Teorell & Svensson, 2016).

3.4. Sammanfattning av variabler

För att på ett lättöverskådligt sätt presentera de variabler som omfattas av studien har en sammanställning av dem gjorts i en tabell 1. Överst i tabellen redovisas den beroende variabeln och de ingående delarna i onormala avskrivningar, vilka är redovisade avskrivningar minus förväntade avskrivningar. Nedanför i tabell 1 framgår de oberoende variablerna. Där återfinns variabeln revisionskostnad, vilken är delad med verksamhetens kostnader. I tabellen framgår även logaritmerade invånarantal, som används som mått på kommunstorlek. Till sist framgår dessutom den sista variabeln revisionens ordförande. Den är uppdelad som ja och nej för att besvara frågan om revisionens ordförande utses ur majoriteten. Vidare beskriver tabellen vilken typ av test som utförts på de ingående variablerna samt vad det förväntade resultatet visat vid de tester som utförts.

Tabell 1. *Sammanfattning av variabler*

Beroende variabel	Hypotes	Test	Förväntat resultat
Onormala avskrivningar (=redovisade avskrivningar – förväntade avskrivningar)	H1 - Resultatjustering	t-test	Avvikelse från noll
Oberoende variabler			
Revisionskostnad / Verksamhetens kostnader	H2 - Revisionskostnad	Pearsons 's r	Positivt samband
Revisionens ordförande utses ur majoriteten (ja/nej)	H3 - Revisionens ordförande	Pearsons 's r	Positivt samband
log(Antal invånare)	H4 - Kommunstorlek	Pearsons 's r	Negativt samband

4. Resultat

Studiens första frågeställning och hypotes är *om* resultatjustering förekommer bland svenska kommuner. Detta har uppskattats genom att onormala avskrivningar beräknats, vilket är studiens beroende variabel. I tabell 3 nedan framgår beskrivande statistik i form av medelvärde, standardavvikelse och minimi- och maxvärde för studiens variabler, samt t- och signifikanstest för onormala avskrivningar. Onormala avskrivningar skrivs ut på två sätt i tabellen. Dels som *absolut onormala avskrivningar*, det vill säga i absoluttal, dels som endast *onormala avskrivningar*, vilket innebär att avskrivningarna antar både negativa och positiva värden. Det anges även i procent hur många av de onormala avskrivningarna som var positiva under räkenskapsåret som undersökts.

Tabell 3 gör gällande att de redovisade avskrivningarna för 2018 utgjorde 3,5 % av de totala tillgångarna 2017, och att de absolut onormala avskrivningarna utgjorde 0,4 %. Det innebär med andra ord att drygt 10 % av avskrivningarna utgjordes av onormala avskrivningar. Eftersom de absoluta onormala avskrivningarna på en signifikant nivå avviker från noll (t-statistic = 11,630), indikerar det att resultatjustering förekommit under året. Signifikanstestet är också signifikant ($p = 0,000$), varför det med 99 procents säkerhet går att fastställa att resultatet inte är till följd av slumpen, vilket ger ett gediget stöd för H1, som därmed accepteras. Tabellen visar även att 39,4 % av de onormala avskrivningarna under räkenskapsåret varit positiva. Det ger vid handen att kommunsektorn som helhet ökat sitt resultat som följd av onormala avskrivningar.

Studiens andra frågeställning och övriga hypoteser har att göra med *varför* resultatjustering förekommer, vilket undersökts genom att pröva hur den beroende variabeln förhåller sig till studiens oberoende variabler. Beskrivande statistik för dessa variabler framgår i tabell 3. Revisionskostnad och invånare betraktas som variabler med kvotskala som datanivå, varför de presenteras som kontinuerliga numeriska värden. Revisionens ordförande klassificeras däremot som nominalskala och fördelningarna presenteras därför som frekvenser och andelar.

I den undersökning som ligger till grund för variabeln deltog 274 kommuner genom att svara antingen ja eller nej på frågan om de utsåg revisionens ordförande ur majoriteten i kommunfullmäktige. 20 kommuner deltog inte i undersökningen. Av tabell 3 framgår att 33

kommuner eller 11,4 procent, utsett revisionens ordförande ur majoriteten. Det stora flertalet kommuner utser följaktligen revisionens ordförande ur minoriteten.

Korrelationsanalysen presenteras i tabell 4. Den ger vid handen att det finns signifikanta korrelationer mellan de beroende och oberoende variablerna, och sinsemellan de oberoende variablerna. För beräkningen av korrelationerna har *absolut* onormala avskrivningar använts, då det inte ansetts relevant åt vilket håll de onormala avskrivningarna går för att kunna dra slutsatser av analysen. I tabellen redovisas både onormala avskrivningar och onormala avskrivningar exklusive extremvärden.

I tabell 4 anges korrelationen för onormala avskrivningar och revisionskostnad. Den är positiv och signifikant. Resultatet ger stöd för vad tidigare studier kommit fram till. Korrelationen är visserligen inte lika stark för det test som körts för onormala avskrivningar exklusive extremvärden, vilket skulle kunna indikera att extremvärdena förvränger resultatet något. Likväl är sambandet signifikant för båda testgrupperna. Resultatet bekräftar vad som hypotiserats, det vill säga att det finns ett positivt samband mellan onormala avskrivningar och revisionskostnad. I och med att testet visar det positiva sambandet mellan variablerna kan det fastställas att H2 accepteras.

Korrelationen för onormala avskrivningar och revisionens ordförande är svag och negativ. Den negativa korrelationen indikerar att de 33 kommuner som utsett revisionens ordförande ur majoriteten hade något mindre onormala avskrivningar än de övriga. Detta ger vid handen att revisionsordföranden utsedda ur majoriteten inte driver förekomsten av resultatjustering utan rakt motsatt minskar den. En spekulativ förklaring till detta är att de ordföranden som väljs ur majoriteten blir valda till posten i kraft av att de betraktas som synnerligen lämpliga för uppdraget. De ordföranden som väljs ur majoriteten verkar med andra ord stå ut i mängden vilket kan tänkas förklara varför praxis inte efterlevts, det vill säga att de valts trots att de tillhör den styrande majoriteten i kommunfullmäktige. Resultatet är hur som helst tvärt emot de förväntningar som formulerats i H3, vilken följaktligen förkastas.

I hypotes 4 diskuteras huruvida kommuner med ett lågt invånarantal respektive högt invånarantal är mer eller mindre benägna till resultatjustering. En del av de tidigare studierna på området talar för hypotesen medan andra studier talar emot den. Testerna i studien visar att korrelationen mellan onormala avskrivningar och antal invånare är negativ och signifikant,

och stärks ytterligare när extremvärden för onormala avskrivningar exkluderas. Följaktligen har onormala avskrivningar ett negativt samband med kommunstorlek vilket ger stöd för H4 och som därmed accepteras.

Då korrelationen för de oberoende variablerna revisionskostnad och invånare är signifikant kan multikollinearitetsproblematik föreligga, vilket enkelt uttryckt innebär att de mäter samma sak och att deras förklaringsvärde inte bär på samma kraft som de annars skulle gjort. Den starka korrelationen mellan revisionskostnad och invånare indikerar att små kommuner procentuellt har högre revisionskostnader. För att undersöka huruvida det är korrelationen mellan de oberoende variablerna som driver korrelationen med den beroende, har ett variance inflation factor-test utförts, där ett värde över 4 indikerar multikollinearitet. Testet som utfördes visade emellertid ett värde på 2,083, vilket är relativt lågt och ger vid handen att både invånare och revisionskostnad alljämt har ett högt förklaringsvärde för förekomsten av onormala avskrivningar.

4.1 Sammanfattning av resultat

Tre av studiens hypoteser får stöd av resultatet från testerna som utförts. Den första hypotesen accepteras då resultatet ger stöd för att resultatjustering förekommer. Den andra hypotesen som innebär att kostnaden för revisionen påverkar användandet av resultatjustering, accepteras då resultatet ger vid handen att det finns ett positivt samband mellan revisionskostnad och onormala avskrivningar. Den tredje hypotesen i studien förkastas då resultatet går emot vad som hypotiserats. Den fjärde hypotesen accepteras då resultatet visar att det finns ett samband mellan storlek på kommunen och omfattningen av onormala avskrivningar.

Tabell 2. *Sammanfattning av resultat*

Hypoteser	Förväntat resultat	Resultat
H1 - Resultatjustering	Avvikelse från noll	Accepteras
H2 - Revisionskostnad	Positivt samband	Accepteras
H3 - Revisionens ordförande	Positivt samband	Förkastas
H4 - Kommunstorlek	Negativt samband	Accepteras

Tabell 3. *Beskrivande statistik och test av resultatjustering*

Beroende variabel	N	Medel	Standardavvikelse	Min	Max	% positiva	T-test (sig)
Redovisade avskrivningar	289	0,035	0,017	0,001	0,237		
Absolut onormala avskrivningar	289	0,004	0,004	< 0,00001	0,055		11,630 (P=000)
Onormala avskrivningar	289	-0,002	-0,002	-0,055	0,025	39,4	
Oberoende variabler						% ja	
Revisionskostnad	289	59,9	31,9	10,5	303,8		
Revisionens ordförande utses ur majoriteten	274	0,952	4,616	-18,644	65,655	11,4	
Kommunstorlek (log)	289	9,866	0,977	7,800	13,78		

Tabell 4. *Korrelationsmatris*

Variabler	1.	2.	3.	4.	5.
1. Onormala avskrivningar		1,000**	0,248**	-0,082	-0,227**
2. Onormala avskrivningar, exklusive extremvärden			0,206**	-0,025	-0,260**
3. Revisionskostnad	0,248**	0,206**		-0,049	-0,694**
4. Revisionens ordförande	-0,082	-0,025	-0,049		0,105
5. Kommunstorlek	-0,227**	-0,260**	-0,694**	0,105	

**Korrelationen är signifikant vid 0,01-nivån (2-svansad).

5. Slutsatser

Syftet med studien har varit att bidra till kumulativiteten för forskningsområdet genom att besvara studiens frågeställningar: I. Förekommer resultatjustering? och II. Varför förekommer resultatjustering? Studien har alltså för det första undersökt huruvida det förekommer resultatjustering i sektorn och för det andra vilka faktorer som driver resultatjusteringen. Beträffande det förra indikerar studiens resultat att det förekommer resultatjustering i sektorn, vilket bekräftar resultaten i tidigare studier (Stalebrink, 2007; Donatella, 2017; Donatella, 2018).

När det gäller det senare har studien framförallt studerat variabler som förekommit i tidigare forskning. Resultatet i denna studie går i linje med de slutsatser som gjorts i tidigare forskning och ger vid handen att förekomsten av resultatjustering är högre bland mindre kommuner samt att de uppmätta värdena var högre för kommuner med högre revisionskostnad (Pilcher, 2011; Donatella 2020a). I litteraturen har det visserligen funnits en osäkerhet över åt vilket håll sambandet går när det gäller kommunstorlek och resultatjustering. Föreliggande studie visar emellertid på att sambandet mellan kommunstorlek och resultatjustering är negativt i likhet med Falkman och Tagesson (2008) och Pilcher (2011).

Studien har även undersökt vilken påverkan den kommunala revisionen och i synnerhet valet av dess ordförande har för förekomsten av resultatjustering, vilket inte undersökts tidigare. Resultatet indikerar att valet av ordförande inte har något samband med resultatjustering, det vill säga tvärtemot vad som förväntats. En spekulativ förklaring till detta är att de revisorer som väljs ur majoriteten blir valda till ordförandeposten i kraft av att de är särskilt kompetenta och lämpade för uppdraget.

Sammantaget ger studien vid handen att vissa kommuner i själva verket sopar siffror under mattan, genom att både förstärka och försvaga sitt resultat och på så vis få det så nära noll som möjligt för att bland annat infria politiska förväntningar och leva upp till lagens krav på ekonomisk balans. Dock krävs en viss försiktighet när det gäller uttalanden om vad som förklarar variationen mellan kommuner då studien enbart undersökt ett år och tre olika variabler. För att öka förståelsen för varför detta förekommer fordras fler studier som undersöker fenomenet utifrån andra infallsvinklar, vilket leder oss in på vidare forskning på området.

Vidare forskning

Som ovan nämnt krävs fler studier för att reda ut varför resultatjustering förekommer. En ingång till vidare forskning vore att undersöka om förekomsten av resultatjustering skiljer sig åt mellan kommuner med olika resultat. Härvid förefaller det rimligt att anta att kommuner med negativa resultat justerar dessa uppåt och att kommuner med positiva resultat tvärtom justerar dessa nedåt.

En annan ingång kan vara att göra en longitudinell studie som undersöker huruvida förekomsten av resultatjustering skiljer sig åt i kommunsektorn som helhet, med hänsyn till den valcykeleffekt som uppmärksammats i utländska studier (Cohen, et al 2019). Detta har emellertid inte gjorts i den svenska kommunkontexten ännu.

Referenser

- Ahlenius, I-B. (2013). Kommuner behöver revision. Dagens Nyheter. Hämtad 2020-05-06 från <https://www.dn.se/debatt/repliker/sverige-behover-en-ny-kommunallag/>
- Arcas, M. J. & Martí, C. (2016). Financial performance adjustment in English local governments. *Australian accounting review*, 26 (77): 141-152. doi: 10.1111/auar.12094
- Arwinge, O. (2015). *En introduktion till intern styrning och kontroll*. Stockholm: Sanoma Utbildning.
- Bolivar, M. P. R., Muñoz, L. A., & Hernández, A. M. L. (2013) Determinants of financial transparency in government. *International public management journal*, 16 (4): 557-602.
- Brorström, B., Haglund, A., & Solli, R. (2014). *Förvaltningsekonomi*. Lund: Studentlitteratur.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS.
- Christiaens, J. (1999). Financial accounting reform in flemish municipalities: an empirical investigation. *Financial accountability & management*, 15 (1): 21-40.
- Cohen, S., Bisogno, M., & Malkogianni, I. (2019) Earnings management in local governments: the role of political factors. *Journal of applied accounting research*, 20 (3): 331-348. doi: 10.1108/JAAR-10-2018-0162
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70 (2), 193-225.
- Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat – om ekonomi, politik och tjänstemän*. Göteborg: Bokförlaget BAS.
- Donatella, P. (2018). *Resultatjustering i kommunsektorn En studie av perioden 2012-2016* (KFi-rapport, 148). Göteborg: Kommunforskning i Västsverige.
- Donatella, P. (2020a) Is political competition a driver of financial performance adjustments? An examination of Swedish municipalities. *Public money & management*, doi: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1667684>

- Donatella, P. (2020b). Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*. Doi: 10.1108/JPBAFM-03-2019-0048.
- Donatella, P., Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2018). Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities? *International review of administrative sciences*. 0 (0), 1-19, doi: 10.1177/0020852317748730.
- Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Elsevier*, 24 (2008), 271-283, doi:10.1016/j.scaman.2008.02.004.
- Ferreira A., Carvalho, J. & Pinho, F. Earnings Management Around Zero: A motivation to local politician signalling competence. *Public Management Review*, 15(5), 657-686, doi: 10.1080/14719037.2012.707679.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British accounting review*, 36(2004), 345-368, doi: 10.1016/j.bar.2004.09.003.
- Körner, S., & Wahlgren, L. (2015). *Statistiska metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Lindström, E. (2012). *Kommunal revision måste bli mer professionell*. Balans, nummer 10.
- Lundin, O. (2010). *Revisionen reviderad: en rapport om en kommunal angelägenhet*. (ESO-rapport, 2010:6). Stockholm: Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2010:6
- Marquardt, C. A. & Wiedman, C. I. (2004). How are earnings managed? An examination of specific accruals. *Contemporary Accounting Research*, 21 (2): 461-491.
- McNichols, M., & Wilson, P. G. (1988). Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debts. *Journal of Accounting Research*, 26, 1-31
- Pilcher, R (2011). Local governmental management of discretionary and specific accruals. *Int. J. Accounting, auditing and performance evaluation*, 7 (1/2): 32-60.
- Pilcher, R. (2006). The smoothing potential of depreciation for local authorities. *The journal of contemporary issues in business and government*, 12 (2): 67-80.

Pilcher, R., & Van Der Zahn, M. (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. *Financial Accountability and Management*, 26 (3): 299-324.

RKR (19). *Nedskrivningar*. Tidigare gällande rekommendation.

RKR (R6). *Nedskrivningar*. Rekommendation

Rådet för kommunal redovisning (u.å.). *Avskrivningar – avgränsning, värdering och nyttjandeperioder för immateriella och materiella anläggningstillgångar*. Rådet för kommunal redovisning.

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

SFS 2018:597. *Lag om kommunal bokföring och redovisning*. Stockholm: Finansdepartementet.

Sveriges kommuner och regioner. (2019) Ekonomirapporten, oktober 2019 – Om kommunernas och regionernas ekonomi. Linköping: Sveriges kommuner och regioner.

Statistiska centralbyrån (2020). *Revision, hur revisionens ordförande utses efter kommun. Mandatperiod 2002-2006 - 2014-2018*. Hämtad 2020-05-05, från

http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_ME_ME0002_ME0002A/ME0002KnP07/?fbclid=IwAR0UbPZ7MJVrFHEUN-RRRpS2ojZDXBSVCD3o3bU5eP-EmrgL2wrqeGq5YwI

Tagesson, T. och Eriksson, O. (2011) What Do Auditors Do? – Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting. *Financial Accountability and Management*, 27 (3): 272-285.

Thomasson, A. (2016). Vänskapskorruption ett problem också i kommuner. *Dagens Nyheter*. Hämtad 2020-05-06, från <https://www.dn.se/debatt/vanskapskorruption-ett-problem-ocksa-i-kommuner/>

Teorell, J., & Svensson, T. (2016). *Att fråga och att svara*. Stockholm: Liber.

Vetenskapsrådet. (2002). *Forskningsetiska principer - Inom humanistisk-samhällsvetenskaplig forskning*. Hämtad 2020-05-28, från https://www.gu.se/digitalAssets/1268/1268494_forskningsetiska_principer_2002.pdf

Vetenskapsrådet. (2017). *God forskningssed*. Hämtad 2020-05-28, från https://www.vr.se/download/18.2412c5311624176023d25b05/1555332112063/God-forskningssed_VR_2017.pdf

Walker, M. (2013). How far can we trust earnings numbers? What research tells us about earnings management. *Accounting and business research*, 43 (4), 445-481, doi: 10.1080/00014788.2013.785823.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53 (1), 112-134.

Vinnari, E. M., & Näsi, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: 'Milking water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24 (2), May 2008, 0267-4424. doi: 1468-0408.2008.00448