

Mer pengar, bättre revision?

En studie av om kvaliteten
på yrkesrevisionen påverkas
av erhållna resurser

Pierre Donatella
Mattias Haraldsson och
Torbjörn Tagesson

RAPPORT 36

Mer pengar, bättre revision?

En studie av om kvaliteten
på yrkesrevisionen påverkas av
erhållna resurser

Pierre Donatella, Mattias Haraldsson
och Torbjörn Tagesson

Denna rapport är den trettiosjätte i det nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie.

Redaktörer för rapportserien:

Roland Almqvist, Docent, Föreståndare för Institutet för kommunal ekonomi (IKE) vid Stockholms universitet

Björn Brorström, Professor, Rektor för Högskolan i Borås

Ulf Ramberg, Ekonomie doktor, Föreståndare för Rådet för Kommunalekonomisk forskning och utbildning (KEFU) vid Lunds universitet

Rapportserien administreras av Kommunforskning i Västsverige.

ISBN 978-91-87454-44-8

© KFi tillsammans med författarna 2017

Tel 031-786 59 00

E-post kfi@kfi.se

Förord

De fyra universitetsanknutna kommunforskningsinstituterna i Göteborg, Linköping, Lund och Stockholm bedriver ett forskningsprogram för studier av kommunal resursanpassning och verksamhetsutveckling (Natkom 2). Två rapportserier har etablerats för publicering av genomförda studier och framkomna resultat. Föreliggande rapportserie innehåller tydliga teoretiska angreppssätt och tolkningar medan den andra, de så kallade Erfä-rapporterna, huvudsakligen innehåller empiriska beskrivningar och analyser.

Föreliggande rapport handlar om sambandet mellan revisionens resurser och revisionskvalitet. I studien har vi undersökt om förekomsten av redovisningsfel i form av så kallad artificiell styrning av resultat påverkas av de resurser som kommunen lägger på yrkesrevision, d.v.s. arvode till sakkunnigbiträden. Tvärtemot vad vi förväntade oss indikerar våra resultat att sannolikheten för artificiell styrning av resultat ökar då mer resurser läggs på yrkesrevision. Detta samband varierar emellertid beroende av vilken revisionsbyrå man anlitar, vilket indikerar att olika byråer väger ”affären” mot det professionella uppdraget på olika sätt. Att dra slutsatsen att revision i sig skulle ha en negativ inverkan på redovisningskvaliteten är naturligtvis inte rimligt, utan slutsatsen av denna studie blir att med det legala och institutionella ramverk som omgärdar den kommunala revisionen (och redovisningen) så leder inte nödvändigtvis mer resurser till bättre revisionskvalitet. Även frågor om oberoende, ansvarighet, incitament och kompetens är av betydelse, vilket är viktigt att beakta i den framtida debatten kring den kommunala revisionens utformning.

Pierre Donatella, Mattias Haraldsson och Torbjörn Tagesson

Författarna är verksamma vid Kommunforskning i Västsverige, KFi, och Förvaltningshögskolan, Rådet för Kommunalekonomisk forskning och utbildning, KEFU, och Lunds universitet respektive Linköpings universitet

Innehåll

Sammanfattning.....	7
1. Inledning	9
2. Teori.....	11
Faktorer som påverkar revisorns oberoende och professionalitet	11
Sambandet mellan revisionsarvode, revisionskvalitet och artificiell styrning av resultat	11
3. Metod	14
Val av data.....	14
Beroende variabel	14
Oberoende variabel.....	15
Kontrollvariabler.....	15
Studiens begränsningar.....	17
4. Resultat	19
Deskriptiv statistik	19
Analys.....	20
5. Slutsatser	24
Referenser	25

Sammanfattning

En förklaring till bristande revisionskvalitet i den kommunala sektorn, som ofta lyfts fram av både kritikerna och förespråkarna av nuvarande ordning, är bristen på resurser. Det vi vet från tidigare studier är att hur mycket resurser som läggs på revision och sakkunniga biträden varierar betydligt mellan landets kommuner, men det saknas empiriska studier om hur olika resursnivåer påverkar revisionens kvalitet. Syftet med föreliggande studie är att ta reda på om kvaliteten på yrkesrevisionen påverkas av erhållna resurser. En vanligt förekommande definition av revisionskvalitet är revisorernas förmåga att upptäcka, rapportera eller förhindra fel i redovisningen (DeAngelo, 1981; Deis och Giroux, 1992; Francis, 2011). För att studera sambandet mellan resurser och revisionskvalitet har vi i föreliggande studie undersökt om förekomsten av redovisningsfel i form av så kallad artificiell styrning av resultat påverkas av de resurser som kommunen lägger på yrkesrevision, d.v.s. arvode till sakkunnigbiträden.

Tvärtemot det grundläggande antagandet om att mer resurser innebär högre revisionskvalitet, vilket i sin tur borde motverka förekomsten av artificiell styrning av resultat, så indikerar våra resultat snarare på det motsatta sambandet. *Sannolikheten för att kommunens redovisning påverkats av artificiell resultatstyrning ökar med mer resurser till professionell revision.* Detta samband varierar emellertid beroende av vilken revisionsbyrå man anlitar, vilket torde innebära att olika byråer väger ”affären” mot det professionella uppdraget på olika sätt. Att dra slutsatsen att revision i sig skulle ha en negativ inverkan på redovisningskvaliteten är naturligtvis ingen rimlig slutsats, utan slutsatsen av denna studie blir att med det legala och institutionella ramverk som omgärdar den kommunala revisionen (och redovisningen) så leder inte nödvändigtvis mer resurser till bättre kvalitet. Även frågor om oberoende, ansvarighet, incitament och kompetens måste beaktas.

1. Inledning

Den kommunala revisionen har under de senaste decennierna utretts och delvis reformerats (se prop. 1998/99:66; prop. 2005/06:55). Trots gjorda förändringar är grunderna för mycket av den kritik som genom åren riktats mot de legala och institutionella förutsättningarna oförändrade. Kritiken har framför allt gällt de förtroendevalda revisorernas och sakkunniga biträdenas oberoende (Cassel, 2000; Lindström, 2012; Ahlenius, 2013; Thomasson, 2016), de sakkunniga biträdenas kompetens (Eriksson och Tagesson, 2005; Tagesson, 2010; Tagesson och Eriksson, 2011) samt revisionens roll vid ansvarsprövningen (Nyman, Nilsson och Rapp 2007; Lundin, 2010; Eriksson och Tagesson, 2011).

En annan förklaring till bristande revisionskvalitet i den kommunala sektorn, som ofta lyfts fram av både kritikerna och förespråkarna av nuvarande ordning, är resursfrågan. Företrädare för Sveriges kommuner och landsting (SKL) menar att *”(...) diskussioner om hur granskningen genomförs, vilka resurser den behöver förfoga över för att klara sitt uppdrag och hur resultatet ger effekt (...) är mer angeläget än en teoretisk diskussion om oberoende”* (Tengdelius och Hansson, 2012 s. 41). De får också medhåll av Rolf Solli, som i en krönika i Kommunal ekonomi hävdar att det inte är bristen på oberoende som är problemet utan snarare bristen på resurser då *”(...) många kommuner avsätter för lite resurser till revisionen som därmed inte kan göra sitt jobb”* (2016, s. 34). I utredningen om en ny kommunal redovisningslag anses också resursfrågan såpass central att det föreslås bli obligatoriskt att upplysa om kostnaderna för granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning (SOU 2016:24).

En betydande förutsättning för den kommunala revisionen är att det är en budgetstyrd verksamhet. Det är kommunfullmäktige som fastställer det årliga utrymmet, vilket får en styrande effekt på hur mycket revision som kan göras under ett år (Collin, Haraldsson, Tagesson och Blank, 2016). Vidare visar Tagesson, Glinatsi och Prahl (2015) att när kommunerna ska köpa in revisionstjänster, d.v.s. de revisorer som ska biträda de förtroendevalda revisorerna i deras arbete, så väljs byrå utifrån lägsta pris. Företrädare för revi-

sionsbranschen har lyft frågan om osund prispress på yrkesrevision (Haglund och Brunström, 2012) och varnat för att situationen riskerar att leda till ett betydande förväntningsgap mellan granskningen som kommunmedlemmar och andra intressenter tror förekommer och den granskning som det finns förutsättningar för att genomföra (Haglund, 2016).

Det vi vet från tidigare studier är att hur mycket resurser som läggs på revision och sakkunniga biträden varierar betydligt mellan landets kommuner (Tagesson m.fl., 2015; Collin m.fl., 2016). Det saknas emellertid empiriska studier om hur olika resursnivåer påverkar revisionens kvalitet. Syftet med föreliggande studie är att ta reda på om kvaliteten på yrkesrevisionen påverkas av erhållna resurser. Genom att adressera denna fråga är vår ambition att kunna bidra till att delvis fylla den kunskapslucka som idag finns rörande relationen mellan revisionsresurser och revisionskvalitet.

En vanligt förekommande definition av revisionskvalitet är revisorernas förmåga att upptäcka, rapportera eller förhindra fel i redovisningen (DeAngelo, 1981; Deis och Giroux, 1992; Francis, 2011). Denna förmåga ses ofta som en funktion av revisorns ansträngning (Power, 2003), vilken naturligtvis kan förväntas hänga samman med vilka resurser som revisorn har till sitt förfogande. I föreliggande studie har vi undersökt sambandet mellan förekomsten av redovisningsfel i form av så kallad artificiell styrning av resultat och de resurser som kommunen lägger på yrkesrevision, d.v.s. arvode till sakkunnigbiträden. Innebörden som läggs i begreppet artificiell styrning av resultat är att de uppskattningar och bedömningar som finns i samband med upprättande av redovisningen används för att styra och påverka bilden som visas upp av kommunens ekonomi (Donatella, 2016). Tidigare studier visar att detta är något som förekommer på kommunal nivå både i Sverige (Stalebrink, 2007; Donatella, 2016) och andra länder (Pilcher och Van der Zahn, 2010; Ferreira, Carvalho och Pinho, 2013; Arcas och Martí, 2016).

2. Teori

Faktorer som påverkar revisorns oberoende och professionalitet

Grunden för att det finns en relation mellan revisionspraxis och redovisningspraxis är att revisorer har ett uppdrag att granska och ett mandat att påpeka brister hos den redovisningsskyldige. Revisionskvalitet skapas under revisionsprocessen vars effektivitet påverkas av en mängd olika kontextuella faktorer. Objektiva faktorer så som utbildning, erfarenhet och skicklighet samt revisionsprocedurer och verktyg påverkar revisorernas förmåga att upptäcka brister i redovisningen (Francis, 2011), men det finns också incitament som påverkar revisorernas vilja och förmåga att rapportera och genomdriva korrekta åtgärder. I revisionsaffären utvecklas nämligen både relationella och finansiella incitament. Larcker och Richardsson (2004) lyfter fram att både vänskap och finansiellt beroende kan göra att revisorn undviker att vara allt för kritisk. Ersättningsnivåer, revisorns interna bonusar och längden på kontrakt kan påverka revisorns oberoende och professionalitet (Francis, 2011; Walker, 2013). Vidare påverkar också de institutionella förutsättningarna. Revisionens legala kontext handlar om revisorns ansvar, revisorns påtryckningsmedel samt vilka konsekvenser redovisningsfel får för den redovisningsskyldige (Francis, 2011). Revisorskåren som professionell grupp och de globala revisionsbolagens status kan också normativt påverka klienten (jmf. Falkman och Tagesson, 2008) att vidta kvalitetshöjande åtgärder alternativt avstå från alltför offensiv resultatstyrning.

Sambandet mellan revisionsarvode, revisionskvalitet och artificiell styrning av resultat

Den här är studien fokuserar på revisionens resurser och den finansiella rapporteringens kvalitet. Revisionsarbetets resurser är centralt vid studier av revisionskvalitet (Francis, 2011) och som faktor vid studier av artificiell styrning av resultat (Walker, 2013). Forskningen om sambandet mellan revisionens resurser och artificiell styrning av resultat har i huvudsak bedrivits inom den privata bolagssektorn där fokus legat på ersättningen till revisorerna, vilket vi benämner revisionsarvodet i denna studie. Revisionsarbetets resurser och

revisionsarvodet är två sidor av samma mynt, där resurser som begrepp tydligare relaterar till förutsättningarna och arvodet beskriver revisionsaffären. I likhet med tidigare studier, inom både privat och kommunal sektor utgår vi från att arvodet är en indikator för revisionskvalitet (Copley, 1991). Argumentet är att högre ersättningsnivåer till revisorerna bör leda till fler revisionstimmar och/eller högre kompetens (Francis, 2011), vilket skapar förutsättningar för att upptäcka och granska viktiga periodiseringsposter. De bakomliggande orsakerna till skillnader i totala revisionsarvoden skulle ur detta perspektiv kunna vara; skillnader i revisionsriskerna i uppdragen, viljan från revisionsbolagen att differentiera sig genom kvalitet som de tar betalt för samt att det finns skillnader i efterfrågan på revisionskvalitet hos klienterna (Copley, 1991; Pong och Whittington, 1994; Knechel och Willekens, 2006). Från det här perspektivet är revision ingen homogen tjänst, utan skillnader i kvalitet avspeglas i ersättningen till revisorer, vilket det också finns visst empiriskt stöd för (Francis, 2011). Det skulle således innebära att mer resurser till de sakkunniga biträdena indikerar högre revisionskvalitet vilken i sin tur skulle motverka förekomsten av artificiell styrning av resultat. Resonemanget leder fram till följande hypotes:

H1: Det finns ett negativt samband mellan förekomsten av artificiell styrning av resultat och revisionsarvodet till sakkunniga biträden.

Det är möjligt att anföra vissa teoretiska och empiriska invändningar mot det förväntade sambandet. Att det skulle finnas en positiv relation mellan revisionskvalitet och revisionsarvodet har ifrågasatts och utmanats. Kritiken utgår från att det finns ett intresse hos den redovisningsskyldige att undvika kritik för sina redovisningsval och att revisorn samtidigt vill behålla sin klient. Om revisorn och dess arbetsgivare är finansiellt beroende av klienten finns det en risk att revisorn prioriterar att tillmötesgå klienten, istället för att skydda intressenterna, genom att undvika att protestera mot alltför offensiv artificiell styrning av resultat (Frankel, Johnson och Nelson, 2002; Walker, 2013). Det finns också exempel på studier från den privata sektorn (se t. ex. Gul, Chen och Tsui, 2003) som funnit ett positivt samband mellan artificiell styrning av resultat och ersättningsnivån till revisorer.

Relaterat till affärsrelationen finns även en andra aspekt på den svenska kommunala revisionsmarknaden som skulle kunna ifrågasätta att nivån på revisionsarvodet skulle utgöra en positiv indikator på revisionskvalitet. Eftersom kommunfullmäktige fastställer resursnivån för revisionen samt att de sakkunniga revisorerna anlitas genom anbuds konkurrens (Tagesson m.fl., 2015), finns det sannolikt både bra och dåliga kontrakt på marknaden, sett ur revisionsbolagens affärsperspektiv. Om ett revisionsbolag har både bra och dåliga kontrakt så finns möjligheten att bolagen levererar en relativt jämn revisionskvalitet och täcker upp förlustkontrakt med vinstkontrakt.

En tredje infallsvinkel, som är relaterad till den svenska kommunala kontexten, är att revisionen är budgetstyrd. Den kommunala revisionsbudgeten beslutas av kommunfullmäktige och får därför en styrande effekt. Det är sannolikt att de politiskt valda revisorerna har starka incitament att bedriva verksamheten utan att överskrida sin budget, särskilt som revisorernas uppdrag är att granska nämndernas budgetföljsamhet. Att själva överskrida sin budget riskerar att leda till legitimitetsförlust. Collin m.fl. (2016) påpekar därför att det finns en risk i systemet att revisorerna reviderar tills budgeten är slut, oaktat behov, risker och förekomst av artificiell styrning av resultat.

3. Metod

Val av data

Vårt empiriska material utgörs av 2013 års bokslut för 277 kommuner. Då vi valt att fokusera på kommunerna som anlitat en revisionsbyrå har vårt urval inte inkluderat de kommuner som har egna revisionskontor eller andra lösningar som inneburit att man inte upphandlat/ anlitat en byrå för att utföra hela uppdraget med att biträda de förtroendevalda revisorerna. Även Region Gotland har exkluderats från urvalet eftersom de inte endast har primärkommunala uppgifter och därför inte är direkt jämförbar med övriga kommuner. Data har handplockats från kommunernas årsredovisningar eller erhållits från en av revisionsbyråerna, Statistiska centralbyrån (SCB) och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL).

Beroende variabel

Studiens beroende variabel utgörs av förekomsten av artificiell styrning av resultat, vilket också kan ses som en indikator på effekten av revision d.v.s. revisionskvalitet. Då artificiell styrning av resultat inte är direkt observerat är det nödvändigt att använda en proxy. I det här fallet har vi valt att göra det genom att mäta variationerna i föreliggande periodiseringar:

- (i) Avsättningar förutom de pensionsåtaganden som avser tiden efter 1998
- (ii) Inlösen av pensionsåtagande som avser tiden före 1998
- (iii) Nedskrivningar och utrangering av materiella anläggningstillgångar och nedskrivningar av finansiella tillgångar som består av aktier i kommunala bolag

De tre posterna förkortas AIN. Upprättarna av redovisningen har ofta ett betydande tolkningsutrymme när det gäller dessa poster, bland annat till följd av de uppskattningar och bedömningar som krävs när exempelvis avsättningar och nedskrivningar äger rum. Både tidigare forskning (Donatella, 2016) och anekdotiska bevis tyder på att upprättarna ibland använder

detta tolkningsutrymme för att styra resultatet som rapporteras. Eftersom detta antingen sker i en gråzon eller ibland till och med avviker från god redovisningssed (Donatella, 2016) blir sambandet mellan förekomsten av dessa periodiseringar och revisionsarvodet relevant för vår studie.

Eftersom residualen inte var normalfördelad uppfylls inte villkoren för att kunna tillämpa linjär regressionsanalys. Vi har därför valt att använda binär regressionsanalys. Av denna anledning har vi transformerat den beroende variabeln, AIN, till en dummyvariabel genom att använda en gräns för när artificiell styrning av resultat förekommer respektive inte förekommer. Vi valde att operationalisera artificiell styrning av resultat som $AIN > 1\%$ av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning ($1 = \text{ja}$, $0 = \text{nej}$). Här lutar vi oss mot den tumregel som används vid revision för att avgöra när ett väsentligt fel föreligger, vilken anger att sådana fel föreligger när de har en resultatpåverkan på $> 1\%$ av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. När denna gräns överskrids för en eller flera periodiseringsposter bör man därför kunna förvänta sig att dessa poster har uppmärksammats vid revisionen av den finansiella rapporteringen. Kompletterande analyser, baserade på andra gränsvärden för när artificiell styrning av resultat förekommer, har också gjorts. Dessa analyser visar att de grundläggande sambanden kvarstår vilket tyder på att resultaten från analyserna som presenteras i rapporten är robusta.

Oberoende variabel

- *Revisionsarvode*, det vill säga arvudet som kommunen betalar för yrkesrevision, mättes i kronor per invånare. Data erhöles från en av revisionsbyråerna. Alla extremvärden stämdes av med respektive kommuns ekonomichef eller liknande och korrigerades vid behov.

Kontrollvariabler

Avvikelser från lag och normering, det vill säga en annan typ av redovisningsfel än artificiell styrning av resultat, har visat sig variera beroende på vilken revisionsbyrå som utfört yrkesrevisionen (Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014). Av den anledningen har vi valt att kontrollera för revisionsbyrå.

- *Revisionsbyrå* (Deloitte, EY, KPMG och PwC) kodades om till fyra olika dummyvariabler. I analysen användes EY som referenskategori. Data om revisionsbyrå erhöles från en av revisionsbyråerna.

Tidigare forskning tyder på att förekomsten av artificiell styrning av resultat framförallt kan förklaras av ekonomiska faktorer (Stalebrink, 2007; Pilcher och Van der Zahn, 2010; Ferreira m.fl., 2013; Arcas och Martí, 2016; Donatella, 2016). Vidare har aktuell forskning visat att även politiska faktorer har visst förklaringsvärde (Ferreira m.fl., 2013; Donatella, 2016). Vi har därför valt att även kontrollera för ett antal olika ekonomiska och politiska faktorer i föreliggande studie.

- *Underliggande resultat* är en viktig variabel i litteraturen om artificiell styrning av resultat (Ronen och Yaari, 2008) då en oönskad ekonomisk utveckling förväntas föranleda att resultatet styrs genom det tolkningsutrymme som finns i samband med att den finansiella redovisningen upprättas (se t.ex. Healy och Wahlen, 1999; Buckmaster, 2001). Vi följer Donatella (2016) och mäter underliggande resultat på följande sätt: Årets resultat – AIN – realisationsvinster/skatteintäkter samt statsbidrag och utjämningsvinster. Realisationsvinster har exkluderats eftersom det som huvudregel inte är tillåtet att de ingår i balanskravsresultatet. Eftersom disaggregerade data inte var tillgängliga har information till variabeln handplockats från årsredovisningar. För kommuner som redovisar pensionsåtagandet enligt fullfonderingsmodellen har en avstämning gjorts mot data från SCB för att få fram eller säkerställa vilket det redovisade resultatet skulle bli vid tillämpning av blandmodellen. Detta resultat har sedan använts.

- Tidigare forskning i en svensk kontext tyder på att *reningsbad* (från engelskans big bath) är en rapporteringsstrategi som används (Stalebrink, 2007; Donatella, 2016). Denna rapporteringsstrategi innebär vanligtvis att man under ett år med svagt resultat väljer att tidigarelägga kostnader och rapporterar ett stort underskott. Därigenom kommer vissa kostnader inte belastas resultatet framöver och på så sätt banas väg för att kunna rapportera ett önskvärt resultat i framtiden. För att rapporteringsstrategin skall fungera på detta sätt i svenska kommuner, fordras emellertid att undantagsregeln om synnerliga skäl (kommunallagen kap. 8 § 5b) tillämpas för att inte återställa hela eller delar av underskottet. Annars är kommunen ålagd att återställa underskottet inom de tre följande åren (kommunallagen kap. 8 § 5a). Vi följer därför Donatella (2016) och betraktar återopande av synnerliga skäl, för att

uppfylla balanskravet, som en proxy för reningsbad (1 = ja, 0 = nej). Data har handplockats från årsredovisningar.

- *Blocköverskridande styre* kan förväntas minska incitamenten till artificiell styrning av resultat eftersom det inte finns någon tydlig opposition (Donatella, 2016). Av den anledningen kontrollerar vi för blocköverskridande styre. Vi följer Giljam och Karlsson (2012) vilka operationaliserar blocköverskridande styre som när det politiska styret innehåller Socialdemokraterna eller Vänsterpartiet tillsammans med ett eller flera borgerliga partier (1 = ja, 0 = nej). Data är från SCB.
- *Minoritetsstyre* innebär hög politisk konkurrens (se t. ex. Haraldsson och Tagesson, 2014). Denna situation innebär också att oppositionen, om den kan enas och gå samman i en viss fråga, har möjlighet att sätta press på det politiska styret genom att vinna formella omröstningar i exempelvis kommunfullmäktige eller kommunstyrelsen. Detta innebär att artificiell styrning av resultatet, framförallt om den är omfattande, kan vara riskfylld för det politiska styret. Vi har därför valt att kontrollera för denna faktor. Minoritetsstyre har operationaliserats som att det politiska styret har < 50% av mandatet i kommunfullmäktige. Data är från SCB.
- *Byte av politiskt styre* är ett annat mått på politisk konkurrens (se t. ex. Haraldsson och Tagesson, 2014). Denna variabel mäts som förändring av partitillhörighet för kommunstyrelsens ordförande under de tre senaste valen (2002, 2006 och 2010) (1 = ja, 0 = nej). Data är från SKL.
- Som brukligt vid redovisningsstudier kontrollerar vi även för *storlek*. Denna variabel har mätts som den naturliga logaritmen av antalet kommuninvånare. Data är från SCB.

Studiens begränsningar

Studien har några begränsningar som måste beaktas. För det första så omfattar studien endast ett år. Det kan ha en negativ inverkan på studiens validitet, särskilt om det valda året på något vis skulle ha påverkats av någon extraordinär händelse såsom en flyktingkris, finanskris etc. Under det år som vi valt att studera (2013) påverkades kommunsektorn emellertid inte av någon sådan händelse varför studiens resultat kan förväntas vara generaliserbara för andra år som är normala i detta avseende. För det andra så har vi inte

kontrollerat för huruvida kommunfullmäktige eventuellt valt att fastställa årsredovisningen trots att sakkunniga revisorer noterat brister och rekommenderat rättelse (jmf. Nyman m.fl., 2007; Eriksson och Tagesson, 2015). Även om sådana situationer förekommer visar forskning att frekvensen, åtminstone inte tidigare, varit så hög att det kan förväntas ha någon signifikant påverkan på våra resultat (jfr. Nyman m.fl., 2007). För det tredje har vi studerat sambandet mellan revisionsarvode till sakkunniga yrkesrevisorer och redovisningsfel i den finansiella rapporteringen utan att ta hänsyn till hur dessa resurser allokerats mellan räkenskapsrevision och förvaltningsrevision. Vi har följaktligen använt revisionsarvode som en proxyvariabel, där vi gjort antagandet att prioriteringen mellan räkenskapsrevision och förvaltningsrevision är ungefär den samma bland landets kommuner. Då informationen inte rapporteras och ibland inte heller är känd av kommunen, eftersom fördelningen varken preciseras i upphandlingen eller följs upp i efterhand, var detta det enda realistiska alternativet att använda. Blir det, i enlighet med KomRed:s förslag, obligatoriskt att lämna notupplysning om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning (SOU 2016:24) kommer det i framtiden däremot vara möjligt att beakta den faktiska resursfördelningen till räkenskapsrevisionen. Det skulle även öppna upp för att undersöka den tillämpade proxyvariabelns validitet.

4. Resultat

Deskriptiv statistik

Deskriptiv statistik över de variabler som används i studien presenteras i tabell 1.

Tabell 1. Deskriptiv statistik

	Ja (1)		Nej (0)		Medel	SD
	n	%	n	%		
Beroende variabel						
AIN >1 %	59	21,3	218	78,7		
Oberoende variabel						
Revisionsarvode					36,700	35,156
Kontrollvariabler						
Deloitte	15	5,4	262	94,6		
EY	39	14,1	238	85,9		
KPMG	69	24,9	208	75,1		
PwC	154	55,6	123	44,4		
Underliggande resultat					0,028	0,033
Reningsbad	18	6,5	259	93,5		
Blocköverskridande styre	43	15,5	234	84,5		
Minoritetsstyre	50	18,1	227	81,9		
Byte av politiskt styre	145	52,3	132	47,7		
Storlek					9,749	0,868

Som framgår av tabell 1 överskrider 21,3% av de 277 boksluten den satta gränsen på AIN > 1% av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning medan 78,7% ligger under denna gräns. Revisionsarvodet, det vill säga ersättningen för att utföra yrkesrevisionen, uppgick i genomsnitt till 36,70 kronor per in-

vånare. Som framgår av standardavvikelsen förekommer det betydande variationer i hur mycket olika kommuner lägger på yrkesrevision.

Vidare framgår att samtliga kommuner som anlitat en revisionsbyrå valt någon av de fyra stora byråerna. PwC har en dominerande marknadsposition då man reviderat 55,6% av boksluten i vårt urval. Därefter kommer KPMG och EY som har reviderat 24,9% respektive 14,1% av boksluten i urvalet och således kan sägas ha en mellanstor marknadsandel. Den minsta aktören är Deloitte som har reviderat 5,4% av boksluten i urvalet.

I vårt urval var det underliggande resultatet i genomsnitt 2,8% av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Även i det här fallet indikerar standardavvikelsen att det förekommer variationer mellan olika kommuner. I 6,5% av boksluten uppfylldes balanskravet till följd av att man hade hänvisat till synnerliga skäl (proxy för reningsbad). Av den deskriptiva statistiken framgår också att det politiska styret varierar i kommunsektorn. I 15,5% av kommunerna i urvalet förekommer blocköverskridande styre medan 18,1% styrs av en minoritet. I 52,3% av kommunerna i urvalet har ett majoritetsskifte ägt rum en eller flera gånger under de tre senaste valen. Storlek, mätt som den naturliga logaritmen av antal kommuninvånare, uppgick i genomsnitt till 9,749.

Analys

Analysen är baserad på informationen i tabell 2 och 3.

Som framgår av tabell 2, korrelationsmatrisen, framträder ett signifikant positivt samband mellan den beroende variabeln $AIN > 1\%$ och revisionsarvode. Jämfört med vår hypotes (det finns ett negativt samband mellan revisionsarvodet till sakkunniga biträden och förekomsten av artificiell styrning av resultat) indikerar den bivariata korrelationen således ett omvänt samband. Det finns också indikationer på ett signifikant positivt samband mellan den beroende variabeln $AIN > 1\%$ och kontrollvariablerna underliggande resultat, reningsbad och storlek. Vidare kan konstateras att det finns signifikanta korrelationer mellan den oberoende variabeln och ett antal av kontrollvariablerna samt mellan flera av kontrollvariablerna. Ett kompletterande kollinearitetstest visar emellertid att de så kallade VIF-värden ligger under de gränsvärden som brukar användas som riktmärke för när multikollinearitetsproblem föreligger.

Tabell 2. Korrelationsmatris

	AIN> 1%	2	3a	3b	3c	3d	4	5	6	7	8
2 Revisionsanvode	0,162 **										
3a Deloitte	-0,008	-0,018									
3b EY	-0,084	-0,138 *	-0,097								
3c KPMG	0,067	-0,022	-0,138 *	-0,233 **							
3d PwC	0,004	0,124 *	-0,268 **	-0,453 **	-0,644 **						
4 Underliggande resultat	0,292 **	-0,092	0,133 *	0,009	0,015	-0,080					
5 Reningsbad	0,221 **	0,091	0,002	0,020	-0,084	0,059	-0,226 **				
6 Blocköverskridande styre	-0,053	-0,002	-0,014	-0,030	0,053	-0,018	-0,046	-0,073			
7 Minoritetsstyre	0,054	-0,059	-0,029	0,026	0,077	-0,072	0,022	-0,009	-0,123 *		
8 Byte av politiskt styre	-0,016	0,066	-0,123 *	0,075	0,031	-0,023	0,080	-0,159 **	0,110	+ 0,034	
9 Storlek	-0,151 *	-0,734 **	-0,071	0,212 **	0,024	-0,137 *	0,085	-0,076	-0,039	0,031	-0,033

Kommentar: **Korrelation är signifikant på 0,01-nivå (two-tailed); *korrelation är signifikant på 0,05-nivå (two-tailed); † korrelation är signifikant på 0,10-nivå (two-tailed). Spearman's rho presenteras eftersom alla korrelationer innehåller åtminstone en dummymvariabel.

Tabell 3 presenterar regressionsmodellen där vår hypotes har testats. Tvärt emot vad hypotesen predikterar så föreligger ett signifikant positivt samband mellan $AIN > 1\%$ och revisionsarvode, vilket indikerar att sannolikheten för artificiell styrning av resultat ökar med storleken på resurser som läggs på yrkesrevision. Kompletterande analyser, där körningar görs med en revisionsbyrå åt gången, påvisar att detta samband dock inte gäller för samtliga byråer. Det positiva sambandet mellan $AIN > 1\%$ och revisionsarvode kvarstår för KPMG och PwC men för Deloitte och EY är sambandet negativt. Även om endast sambandet för KPMG är signifikant så indikerar resultaten att anlita revisionsbyrå har en modererande effekt på revisionsarvode, det vill säga att effekten som revisionsarvodet har på $AIN > 1\%$ påverkas av vilken revisionsbyrå som har anlåtits för att genomföra yrkesrevisionen. Vi presenterar därför ytterligare en regressionsmodell (modell 2) där vi slår samman revisionsbyrå och revisionsarvode till en variabel och får en så kallad interaktionsvariabel.

Innan vi går vidare och kommenterar resultaten från modell 2 skall också nämnas att det finns kontrollvariabler i modell 1 som är signifikanta. Variablerna underliggande resultat och reningsbad uppvisar båda ett signifikant positivt samband med den beroende variabeln (det vill säga $AIN > 1\%$).

Vi noterar också skillnader mellan revisionsbyråerna. KPMG har signifikant mer $AIN > 1\%$ än referenskategorin EY. Även PwC och Deloitte har mer $AIN > 1\%$ än EY, även om dessa skillnader inte är signifikanta. De övriga kontrollvariablerna, som avser politiska faktorer respektive storlek, påvisar inte heller några signifikanta samband med den beroende variabeln.

I modell 2 skall sambanden för revisionsbyråerna tolkas i relation till den utelämnade variabeln. Vi använder precis som tidigare EY som referenskategori. Resultaten från modell 2 bekräftar vår misstanke om att revisionsbyrå har en modererande effekt på revisionsarvodet. Jämfört med EY sammanlagt med revisionsarvodet visar variablerna som innehåller KPMG och PwC signifikant positiva samband med den beroende variabeln (det vill säga $AIN > 1\%$). Variabeln som innehåller Deloitte är inte signifikant. Även i modell 2 föreligger ett signifikant positivt samband mellan kontrollvariablerna underliggande resultat och reningsbad och den beroende variabeln $AIN > 1\%$.

Båda modellerna är signifikanta på 1%-nivå. Modell 1 klassificerade 81,9% av fallen rätt medan modell 2 klassificerade 82,3% av fallen rätt. Förbättringen jämfört med den naiva klassificeringen var följaktligen bäst för modell 2 där revisionsbyrå och revisionsarvode slagits samman. Modellernas förklaringsvärde, mätt som Nagelkerke R^2 , varierar från 31,0% för modell 1 till 31,3% för modell 2.

Tabell 3. Binär regressionsanalys

Ekvation modell 1 : $(AIN > 1 \%)_{i,t} = \beta_0 + \beta_{1-4} \text{Revisionsbyrå}_{i,t} + \beta_5 \text{Revisionsarvode}_{i,t} + \beta_6 \text{Underliggande resultat}_{i,t} + \beta_7 \text{Reningsbad}_{i,t} + \beta_8 \text{Blocköverskridande styre}_{i,t} + \beta_9 \text{Minejritetsstyre}_{i,t} + \beta_{10} \text{Byte av politiskt styre}_{i,t} + \beta_{11} \text{Storlek}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$

Ekvation modell 2 : $(AIN > 1 \%)_{i,t} = \beta_0 + \beta_{1-4} \text{Revisionsbyrå} \times \text{revisionsarvode}_{i,t} + \beta_5 \text{Underliggande resultat}_{i,t} + \beta_6 \text{Reningsbad}_{i,t} + \beta_7 \text{Blocköverskridande styre}_{i,t} + \beta_8 \text{Minejritetsstyre}_{i,t} + \beta_9 \text{Byte av politiskt styre}_{i,t} + \beta_{10} \text{Storlek}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$

Variabler	Modell 1		Modell 2	
	Sannolikheten för AIN >1 %	SE	Sannolikheten för AIN >1 %	SE
Revisionsarvode	0,013 *	0,005		
Deloitte x revisionsarvode			-0,005	0,026
KPMG x revisionsarvode			0,020 *	0,008
PwC x revisionsarvode			0,015 **	0,006
Deloitte	0,040	0,928		
KPMG	1,064 †	0,613		
PwC	0,419	0,581		
Underliggande resultat	44,893 **	9,245	44,530 **	9,172
Reningsbad	2,833 **	0,644	2,732 **	0,632
Blocköverskridande styre	0,037	0,486	0,098	0,485
Minoritetsstyre	0,284	0,445	0,372	0,442
Byte av politiskt styre	-0,101	0,353	-0,064	0,350
Storlek	-0,232	0,240	-0,192	0,240
Konstant	-1,763	2,601	-1,682	2,475
Modell chi square	61,827**		62,545**	
Naiv klassificering %	78,7		78,7	
Korrekt klassificering %	81,9		82,3	
Nagelkerke R2	0,310		0,313	
Max VIF-värde	2,344		2,494	
Durbin-Watson	1,967		1,973	

Kommentar till Tabell 3: **Korrelation är signifikant på 0,01-nivå (two-tailed); *korrelation är signifikant på 0,05-nivå (two-tailed); †korrelation är signifikant på 0,10-nivå (two-tailed); Definition av variabler: AIN >1 % = dummyvariabel (1=ja, 0=nej); Deloitte = dummyvariabel (1=ja, 0=nej); KPMG = dummyvariabel (1=ja, 0=nej); PwC = dummyvariabel (1=ja, 0=nej); Revisionsarvode = Revisionsarvode kronor per invånare; Deloitte x Revisionsarvode = Deloitte sammanslaget med Revisionsarvode kronor per invånare; KPMG x Revisionsarvode = KPMG sammanslaget med Revisionsarvode kronor per invånare; PwC x Revisionsarvode = PwC sammanslaget med Revisionsarvode kronor per invånare; Underliggande resultat = Årets resultat – AIN – realisationsvinster i relation till skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning; Reningsbad = balanskravet uppfyllt på grund av synnerliga skäl, dummyvariabel (1=ja, 0=nej); Blocköverskridande styre = det politiska styret innehåller Socialdemokraterna eller Vänsterpartiet med ett eller flera borgerliga partier, dummyvariabel (1=ja, 0=nej); Minoritetsstyre = politiska styret < 50 % av mandaten i kommunfullmäktige, dummyvariabel (1=ja, 0=nej); Byte av politiskt styre = byte av partitillhörighet för kommunstyrelsens ordförande under de tre senaste valen, dummyvariabel (1=ja, 0=nej); Storlek = den naturliga logaritmen av antal kommuninvånare.

Vi har även gjort en rad kompletterande analyser för att säkerhetsställa att presenterade resultat är robusta. Dessa analyser presenteras inte i föreliggande rapport. Vi vill dock nämna att vi i de kompletterande analyserna använt winsorization för att transformera alla kontinuerliga variabler (det vill säga revisionsarvode, underliggande resultat och storlek) på 1 och 2%-nivå för att kontrollera så data inte innehåller några extremvärden som påverkar resultaten. Dessa analyser visar att resultaten kvarstår och således inte är påverkade av extremvärden i någon av dessa variabler. Vidare har vi också gjort ytterligare kompletterande analyser med en högre (AIN > 1,5%) och lägre (AIN > 0,5%) nivå för AIN. Även dessa analyser bekräftar att resultaten står sig. Sammantaget innebär detta att det finns ett robust samband mellan artificiell styrning av resultat och våra revisionsvariabler (d.v.s. revisionsarvode och revisionsarvode sammanslaget med byrå). Det innebär att vår formulerade hypotes måste förkastas.

5. Slutsatser

I denna studie har vi fokuserat på sambandet mellan redovisningsfel, i form av förekomsten av artificiell resultatstyrning genom en uppsättning av specifika periodiseringar, och de resurser som kommunen lägger på yrkesrevision, d.v.s. arvode till sakkunnigbiträden. Tvärtemot det grundläggande antagandet om att mer resurser skulle leda till bättre revisionskvalitet (Haglund och Brunström, 2012; Tengdelius och Hansson, 2012; Haglund, 2016; Solli, 2016) indikerar våra resultat snarare på motsatt samband. Sannolikheten för att kommunens redovisning påverkats av artificiell resultatstyrning ökar med mer resurser till professionell revision. Att dra slutsatsen att revision i sig skulle ha en negativ inverkan på redovisningskvaliteten är naturligtvis ingen rimlig slutsats, snarare väcker våra resultat återigen frågor om den kommunala revisionens oberoende (Cassel, 2000; Thomasson, 2016) och kompetens (Eriksson och Tagesson, 2005; Tagesson, 2010; Tagesson och Eriksson, 2011). Tidigare forskning har identifierat risken att ökande revisionsarvoden skapar starka incitament att agera smidigt i klientrelationen för att försvara uppdraget och vinstmarginalen (Gul m.fl., 2009; Walker, 2013). Inte minst det faktum att vår studie visar på skillnader mellan de olika revisionsbyråerna, indikerar att kompetens, professionalitet och affärsmannaskap är faktorer som inte går att bortse från. Olika byråer har olika kulturer och rutiner, vilket påverkar revisorerna i deras arbete (jfr. Collin m.fl., 2009). En sådan skillnad, som är nära förknippad med oberoendet, är i vilken utsträckning byrån betonar kundorientering och vinst i förhållande till professionella värderingar (Broberg, 2013). I ett sammanhang där det finns brister och oklarheter vad gäller revisorns ansvarighet (Cassel, 2000; Tagesson och Eriksson, 2011) är det rimligt att anta att effekterna av en kundorienterad byråkultur accentueras (jfr. Francis, 2011; Walker, 2013; Tagesson och Collin, 2016). Slutsatsen av denna studie blir att med det legala och institutionella ramverk som omgärdar den kommunala revisionen (och redovisningen) så leder inte nödvändigtvis mer resurser till bättre kvalitet. Även frågor om oberoende, ansvarighet och kompetens måste beaktas.

Referenser

Ahlenius, I.B. (2013). Kommuner behöver revision. *Dagens Nyheter*, 2013-07-29.

Arcas, M.J. och Martí, C. (2016). Financial performance adjustments in English local governments. *Australian Accounting Review*, 77(26): 141–152.

Broberg, P. (2013). *The auditor at work—A study of auditor practice in Big 4 audit firms*. Dissertation. Lund: Lund University.

Buckmaster, D. (2001). *Development of the income smoothing literature 1893–1998: A focus in the United States*. Emerald Group Publishing.

Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS.

Collin, S. O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. och 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.

Collin, S-O., Haraldsson, M., Tagesson, T. och Blank, V. (forthcoming/2016). Explaining Municipal Audit cost in Sweden: Reconsidering the Political Environment, the Municipal Organization and the Audit Market, *Financial Accountability and Management*. Also available in Haraldsson, M (eds). Accounting and auditing in municipal organisations – Four papers on accounting compliance and audit cost, Lund University School of Economics and Management (dissertation).

Copley, P. A. (1991). The Association between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10: 245–266.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Independence, “Low Balling”, and Disclosure Regulation, *Journal of Accounting and Economics*, 3(2): 113–28.

- Deis, D.R. och Giroux, G.A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector, *Accounting Review*, 67(3): 462–79.
- Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat: om ekonomi, politik och tjänstemän*, Göteborg: Bokförlaget BAS.
- Eriksson, O. och Tagesson, T. (2005). Kan man lita på revisorerna? *Kommunal ekonomi*, nr 3.
- Eriksson, O. och Tagesson, T. (2015). Kan man lita på den kommunala redovisningen, *Kommunal ekonomi*, nr 2, s. 8.
- Falkman, P. och 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(3): 271–283.
- Ferreira, A., Carvalho, J. och Pinho, F. (2008). Earnings Management Around Zero: A motivation to local politician signalling competence. *Public Management Review*, 15(5): 657–686.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2): 125–152.
- Frankel, R., Johnson M. och Nelson, K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77 (Supplement): 71–105
- Gul, F., Chen, C.J.P. och Tsui, J. (2003). Discretionary accounting accruals, managers, incentives, and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 20(3): 441–464.
- Haglund, A. (2016). Stärk förtroendet för revisionen! *Kommunal ekonomi*, nr 1.
- Haglund, A. och Brunström, P.Å. (2012). Revisionen måste värdera kompetens. *Dagens Samhälle*, nr 28.
- Haraldsson, M. och Tagesson, T. (2014). Compromise and Avoidance: The Response to New Legislation. *Journal of Accounting & Organizational change*, 10(3): 288–313.

Healy, P. och Wahlen, M. (1999). A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13: 365–383.

Knechel, W. R. och Willekens, M. (2006). The Role of Risk Management and Governance in Determining Audit Demand, *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(9 & 10): 1344–1367.

Larcker, D.F. och Richardson, S.A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42(3): 625–658.

Lundin, O. (2010). *Revisionen reviderad: en rapport om en kommunal angelägenhet*, Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO). Rapport 201:6, Stockholm Regeringskansliet.

Lindström, E. (2012). Kommunal revision måste bli mer professionell. *Balans*, nummer 10.

Nyman, C. Nilsson, F. och Rapp, B. (2007). Ansvarsprövning med förhinder, *Kommunal Ekonomi och Politik*, 11(2): 29–46.

Pilcher, R. och Van der Zhan, M. (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. *Financial Accountability and Management*, 26: 299–324.

Power, M. (2003). Auditing and the Production of Legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 88(4): 379–94.

Pong, C. M. och Whittington, G. (1994). The determinants of audit fees: Some empirical models. *Journal of Business Finance and Accounting*, 21(8): 1071–1095.

Prop. 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision*.

Prop. 2005/06:55 *Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting*

Stalebrink, O. J. (2007). An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities. *Financial Accountability and Management*, 23(4): 441–457.

- Ronen, J. och V. Yaari (2008). *Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research*. Springer.
- Solli, R. (2016). Kommunal revision på tapeten. *Kommunal ekonomi*, 5: 41.
- SOU 2016:24 En ändamålsenlig kommunal redovisning.
- Tagesson, T. (2010). *Vad påpekar de sakkunniga? – 2008 års bokslut*. Gävle: Föreningen Sveriges kommunalekonomer (KEF).
- 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.
- Tagesson, T., Glinatsi, N.A. och Prahl, M. (2015). Procurement of audit services in the municipal sector: The impact of competition. *Public Money & Management*. 35(4): 273–280.
- Tagesson, T. och Collin, S-O. (2016). Corporate governance influencing compliance with the Swedish Code of Corporate Governance. *International Journal of Disclosure & Governance*. 13(3): 262–277.
- Tengdelius, K. och Hansson, L. (2012). Demokratisk förankring viktig. *Balans*, nummer 11.
- Thomasson, A. (2016). Vänskapskorruption ett problem också i kommuner. *Dagens Nyheter debattsida* Publicerad 2016-08-27.
- 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.

