

Accounting and auditing in municipal organisations

- Four papers on accounting compliance and audit costs

Mattias Haraldsson

Ekonomihögskolan, Lunds universitet

29 April 2016

Kort sammanfattning

Föreliggande avhandlingen handlar om efterlevnad av normering avseende särredovisning och intäktsredovisning inom de kommunala vatten-, avlopps- och avfallssektorerna samt variationen i revisionskostnader hos Sveriges kommuner. De empiriska resultaten visar att det generellt finns en bristande efterlevnad gentemot redovisningsnormering inom de studerade kommunala sektorerna, vilket beror på att det saknas en generell och tydlig redovisningsreglering och uppföljning. Konsekvensen har blivit att praxis har påverkas av ett flertal olika faktorer och blivit fragmenterad, vilket underminerar redovisningens grundläggande funktioner (informationsgivning, beslutsunderlag och ansvarsprövning).

Sammanfattning

Inledning

Avhandlingen består av fyra artiklar. Tre av artiklarna handlar om redovisningspraxis avseende särredovisning och intäktsredovisning inom den kommunala vatten- och avloppssektorn samt den kommunala avfallssektorn. Den fjärde artikeln adresserar variationen i kostnader för revision hos Sveriges kommuner. Följande artiklar ingår i avhandlingen:

- Artikel 1: Haraldsson, M. and Tagesson, T. (2014), "Compromise and avoidance: The response to new legislation", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, No. 3, pp. 288–313.
- Haraldsson, M. (2016), "Transparency and accountability lost? Full cost accounting reporting in the Swedish municipal solid waste business". Accepted for publication in *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12, No. 3, pp. 254-280.
- Artikel 3: Haraldsson, M. "When revenues are not revenues: the influence of municipal governance on revenue recognition within Swedish municipal waste management". Under granskning för publicering.
- Artikel 4: Collin, S-O., Haraldsson, M., Tagesson, T. and Blank, V. (*forthcoming*) "Explaining municipal audit costs in Sweden: Reconsidering the political environment, the municipal organization and the audit market". Accepted for publication in *Financial Accountability & Management*.

Studierna hänför sig till år 2010 (artikel 1) och år 2013 (artikel 2, 3 och 4).

Generell bakgrund och syfte

Under de senaste 30 åren har införandet av redovisning på bokföringsmässiga grunder inom den offentliga sektorn varit en grundläggande utvecklingstrend. I litteraturen kopplas utvecklingen också till den utbredda reformrörelsen som kallas New Public Management (NPM) (Hood, 1995; Olson et al., 2001). Övergången från kassamässig redovisning till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder accentuerar vikten av att studera och förstå redovisning val (accounting choice), efterlevnad (compliance) och revision i kommunala organisationer. Inte bara för att "bedömningar och val" är en naturlig del av en redovisning som bygger på periodisering och värdering, utan också för att införandet av redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i *kommuner* i flera fall har införts med bristfällig reglering och svag revisionsfunktion. Detta har resulterat i bristande redovisningskvalitet och omfattande avvikelser från den befintliga normeringen (Christiaens och Rommel, 2008; Falkman och Tagesson, 2008).

Intresset för den offentliga sektorns redovisningspraxis och revision kan spåras tillbaka till 1970-talet och ett relativt stort antal studier som dateras till tidigt 1980-tal (Ingram och Copeland, 1981; Baber, 1983, Ingram, 1984; Chandler och Cook, 1986; Evans och Patton, 1987; Ingram & DeJong 1987; Rubin, 1988). Studierna härrör från en tid som ligger före "New Public Management" och införandet av redovisningen enligt bokföringsmässiga grunder på bred front inom den offentliga sektorn. Anledningen till att studierna genomfördes var, i likhet med idag, att det fanns en professionell och akademisk oro för kvaliteten på den kommunala finansiella redovisningen.

Parallellt med forskningen om kommunal redovisnings- och revisionspraxis under 1980-talet började allt fler länder, däribland Sverige, övergå till en redovisning på bokföringsmässiga grunder för sin offentliga sektor. Utvecklingen beskrivs som mycket betydelsefull (Olson et al., 2001), finns det relativt få studier som adresserar redovisningsval och efterlevnad redovisningsnormering i kommunal sektor. De studier som har publicerats (t.ex. Christiaens, 1999; Ryan et al., 2002; Jones och Pendlebury, 2004; Da Costa Carvalho et al., 2007; Falkman och Tagesson, 2008; Cohen och Kaimenakis, 2011) drar samma slutsatser. Alla studier dokumenterar bristande efterlevnad av redovisningsnormering och identifierar en svag revision som ett problemområde. Övergången till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder innebär också att redovisningsrevisionens roll och kvalitet i kommuner accentueras som ett forskningsområde (Johnsen et al, 2004; Cohen och Leventis, 2013). Men när det gäller vilka resurser som läggs på kommunal revision (s.k. revisionskostnader) är studierna mycket knappa (se t.ex. Hay, 2013) och det finns inga tidigare vetenskapliga studier om kommunala revisionskostnader i Sverige.

Enligt Arnaboldi och Lapsley (2009) är den aktuella forskningen om redovisningen inne i ett skifte från att framförallt adressera den principiella frågan om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, "så som de gör i privata företag", passar den offentliga sektorn till ett fokus på frågor som har med hur policy och praxis utvecklas. Denna avhandling är en del av denna utveckling genom att studera efterlevnaden av redovisningsnormering och kostnader för revision i kommunala organisationer. *Avhandlingens generella syfte är att bidra till befintlig forskning avseende vilka faktorer som påverkar skillnader är efterlevnad av redovisningsnormering och skillnader i kostnader för revision i kommunala organisationer.*

Som berördes inledningsvis så studeras praxis hos kommunala organisationer inom sektorerna kommunalt vatten och avlopp samt kommunal avfallshantering.

Bakgrund till studerade kommunala sektorer och de fyra artiklarna

Både den kommunala vatten- och avloppsverksamheten och den kommunala avfallshanteringen (hushållsavfall) är kommunala kärnverksamheter och lagstadgade kommunala monopol. Huvudmannskapet kan inte överföras till privata aktörer. Självkostnadsprincipen är en viktig princip för dessa kommunala sektorer och en viktig utgångspunkt för denna avhandling.

Till skillnad från andra kommunala verksamheter, finansieras vatten och avlopp samt insamling och behandling av hushållsavfall i huvudsak genom avgifter som betalas av användarna av tjänsterna. Prissättningen av dessa kommunala nyttigheter regleras av självkostnadsprincipen. Principen innebär konkret att huvudmännen inte får ta ut avgifter som överstiger kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. Det är till och med olagligt att ta ut för höga avgifter (Bohlin, 2001). Poängen i just denna avhandling är att självkostnadsprincipen har implikationer för redovisningen för dessa verksamheter, vilket jag återkommer till nedan. Den andra aspekten som gör dessa två sektorer intressanta är att de i stor utsträckning är organiserade på olika sätt i olika delar av landet. Inom sektorerna finns det en stor variation avseende organisationsformerna kommunal förvaltning, kommunalförbund och kommunalt bolag. Regionalisering och organisatoriska sammanslagningar är också vanliga inom sektorerna. Ibland bedrivs verksamheterna som renodlade sateliter, specialistorganisationer, och ibland är de organiserade i kommunala konglomerat tillsammans med andra kommunala nyttigheter. När det gäller den kommunala avfallssektorn är det också vanligt att huvudmännen, till skillnad inom vatten- och avloppssektorn, verkar på den konkurrensutsatta marknaden för verksamhetsavfall. Poängen med att lyfta fram dessa skillnader är att de också innebär skillnader i institutionella förutsättningar, kultur och ekonomiska incitament vilket i sin tur kan påverka redovisningspraxis.

Självkostnadsprincipen innebär att två intressanta redovisningsområden blir intressanta att studera; särredovisning och intäktsredovisning (vilket görs i artikel 1, 2 och 3 i denna avhandling). Trots att vatten och avlopps- samt avfallssektorerna har reglerats av självkostnadsprincipen sedan 1970-talet har det under lång tid inte funnits någon särskild reglering av, eller krav på, särredovisning. Särredovisning innebär att det upprättas en separat resultaträkning (och ev. balansräkning) avgränsat för den reglerade verksamheten, vilket generellt syftar till att möjliggöra uppföljning och verifiering av att

självkostnadsprincipen följs, dvs. att prissättningen är rimlig i förhållande till kostnaderna. År 2007 uppstod dock en institutionell skillnad mellan sektorerna då det i vattentjänstlagen infördes ett specifikt krav på särredovisning, ett krav som följaktligen inte finns *uttryckligen* för den kommunala renhållningen. Mot denna bakgrund studerades särredovisningspraxis inom den kommunala vatten och avloppssektorn (artikel 1) och inom den kommunala renhållningssektorn (artikel 2).

Den andra redovisningsfrågan som studeras i artikel 3 är intäktsredovisning mot bakgrund av självkostnadsprincipen. En viktig konsekvens av självkostnadsprincipen, som berörts ovan, är att det finns ett principiellt förbud mot att ta ut högre avgifter än vad som motsvaras av verksamhetens kostnader (Bohlin, 2011). Således innebär självkostnadsprincipen att ett överuttag inte tillhör organisationen, snarare innebär det en skyldighet att återföra överuttaget till abonnenterna. I redovisningstermer innebär det att grunden för intäktsredovisning av den del av inkomsten som överstiger kostnaderna faller (Falkman och Tagesson, 2007). Enligt kommunal normering ska därför överuttag behandlas som förutbetalda intäkter och redovisas som en skuld i balansräkningen. Artikel 3 studerar hur utbredd tillämpningen av självkostnadsprincipen vid intäktsredovisning är inom den kommunala avfallssektorn.

I den fjärde artikeln studeras skillnader i kostnader för revisionen i svenska kommuner. Bakgrunden till studien är att Sverige har ett omdebatterat system för kommunal revisionen samt att kvaliteten på den finansiella rapporteringen inom sektorn anses bristfällig. Kortfattat bygger systemet på att de ansvariga revisorerna är lekmän, valda från de politiska partierna, som i sin tur anlitar professionella revisorer som saknar ett tydligt formellt ansvar för revisionsuppdraget. Dessutom fastställer kommunfullmäktige budgeten för hur mycket revisionen "får kosta". Detta system för kommunal revision kritiserar ofta för att det kan finnas ett politiskt inflytande på revisionen, att oberoendet kan ifrågasättas samt att de professionella revisorerna saknar en tydlig ansvarighet för sin revision (Cassel, 2000; Tagesson och Eriksson, 2011).

Kvantitativa studier

Eftersom de fyra studiernas syften är att bidra till redovisningsforskningen inom den (kommunala) offentliga sektorn genom att identifiera faktorer som förklarar skillnader i redovisningspraxis och revisionskostnader, har en kvantitativ forskningsstrategi tillämpats

(Roberts, 1999), där samband mellan oberoende och beroende variabler har studerats genom regressionsanalys.

Artiklarna 1, 2 och 3 har liknande syften och empiriska objekt – särredovisning och intäktsredovisning. De tre artiklarna bygger på idén om att mäta redovisningspraxis i förhållande till normering (=efterlevnad). Praxis inom vatten och avloppssektorn (artikel 1) studerades genom att granska dokument (särredovisningar), medan praxis avseende särredovisning (artikel 2) och intäktsredovisning (artikel 3) inom den kommunala avfallssektorn studerades genom en enkätstudie. Särredovisningspraxis inom de båda sektorerna mättes i förhållande till en checklista som utvecklats baserat på lagar, normer och rekommendationer från branschorganisationer. Studien avseende intäktsredovisning baserades på en fråga avseende hur självkostnadsprincipen hanterades vid intäktsredovisning. Artikel 4 avseende kostnader för revision bygger på redovisningsdata om kostnader, delvis insamlad av en revisionsbyrå och delvis av artikelns forskare.

Teorier

I linje med tidigare forskning med ambitionen att förklara variation avseende redovisningspraxis och efterlevnad av normering (Christiaens, 1999; Christiaens och van Peteghem, 2007; Ryan et al, 2002; Da Costa Carvalho et al, 2007; Tagesson, 2007; Falkman och Tagesson, 2008; Cohen och Kaimenakis 2011) samt kostnader för revision (Johnsen et al, 2004; Giroux och Jones, 2007; Lowensohn et al, 2007; Cohen och Leventis, 2013) utgår denna avhandling ifrån agentteori och institutionell teori.

Agentteori, så som den används inom forskning rörande offentlig sektor, utgår ifrån att det finns en målkonflikt och informationsasymmetri mellan olika aktörer som ser till sin egen nytta samt att övervakning och kontroll är förenat med en kostnad (Zimmerman, 1977; Schillemans and Busuioc, 2014). Komplexiteten i den offentliga sektorn ligger i att det finns många olika intressen, mål, intressenter och agendor. Det finns, kan man säga, flera olika lager av ansvarsrelationer mellan stat, medborgare, näringsliv, politiker och tjänstemän (Pina et al., 2009; Schillemans and Busuioc, 2014). Forskning visar också att redovisningspraxis och revisionskostnader kan förklaras av behovet av att ta hänsyn till väljare, politiska konkurrenter och andra intressenter för att vinna fördelar, undvika sanktioner och sitta kvar vid makten (Zimmerman, 1977; Evans and Patton, 1987; Baber, 1990; Copley, 1991; Collin et al., 2009; Baber et al., 2013; Bolivar et al., 2013).

Institutionell teori, å andra sidan, tonar ned nyttomaximering, till förmån för hur kontextuella faktorer påverkar redovisningspraxis. Institutionell teori utgår ifrån att praxis starkt påverkas av formella och informella normer samt beroendeförhållanden som härrör från lagstiftning, trender, resursberoende, professionella grupper och branschorganisationer (Meyer och Rowan, 1977; DiMaggio och Powell, 1983; Oliver, 1991). Redovisning ses som en typisk praktik som påverkas av institutionella faktorer (Mezias, 1990; Carpenter and Feroz, 2001; Collin et al., 2009).

Anledningen till att båda teorier används i avhandlingen är för att det båda adresserar faktorer som kan påverka redovisningspraxis och att båda teorier har visat sig vara användbara med syftet att förklara praxis (Collin et al., 2009). Vidare gör komplexiteten i den offentliga sektorn, där det finns både målkonflikter och starka institutionella krafter, att flera teorier har större möjlighet att utveckla vår förståelse för vad som påverkar praxis (Feroz et al., 2007; Collin et al., 2009; Johansson and Siverbo, 2009; Saliterer and Korac, 2013).

Resultat och samband

Artikel 1, som adresserar särredovisningspraxis inom vatten- och avloppssektorn, konstaterar att de flesta (92 %) av huvudmännen inom sektorn hade implementerat en grundläggande särredovisning, dvs. en resultat- och balansräkning för verksamhetsåret 2010. Så var inte fallet när det gäller den kommunala avfallssektorn, där bara 42 % av huvudmännen hade en grundläggande särredovisning för verksamhetsåret 2013 (artikel 2). När praxis jämförs med normering på fler punkter (efterlevnadsindexet) så sjunker resultatet till 44 % för vatten och avloppssektorn (artikel 1: år 2010) och till 34 % inom avfallssektorn (artikel 2: år 2013). Observera att resultaten inte är direkt jämförbara, eftersom de avser olika år och att det i efterlevnadsindexet för vatten- och avloppssektorn ingår fler referenspunkter till normering än vad indexet för avfallssektorn innehåller. Resultaten tyder dock på att det finns stora skillnader mellan de två sektorerna.

I artikel 3 studerades redovisningen av överuttag (intäktsredovisning) inom den kommunala avfallssektorn. Resultaten identifiera en stor diskrepans mellan praktik och normering. Att endast 30 % av de tillfrågade redovisar ett överuttag som skuld tyder på en avsaknad av institutionellt tryck (lagstiftning, tydliga normer, sanktioner, revision). Emellertid är efterlevnaden så låg att det också är troligt att det finns en allmän brist på institutionell kunskap om hur man ska tolka ett överuttag redovisningsmässigt inom sektorn.

När det gäller kostnader för revisionen visar studien (artikel 4) att det finns stora skillnader i revisionskostnader (per invånare) mellan kommuner, vilket väcker frågan om dessa skillnader är motiverade utifrån komplexitet och risker i revisionsuppdraget eller om det kan finnas andra förklaringar till variationen.

Efter att ovan mer allmänna resultat har beskrivits, fortsätter redogörelsen med de huvudsakliga sambanden mellan faktorer som studierna har identifierats.

Kommunens invånare och/eller verksamhetens abonnenter kan ses som kommunens och de enskilda verksamheternas huvudsakliga intressent. Utgår man från antalet invånare/abbonenter fås ett mått, inte bara på kommunens storlek, utan också på intressentgruppens relativa styrka. Analyserna visade att faktorn inte påverkade efterlevnaden inom vatten och avloppssektorn (artikel 1), däremot hade faktorn en positiv effekt på efterlevnaden inom den kommunala avfallsbranschen (artikel 2) samt kostnaderna för revision i kommunerna (artikel 4).

En betydande faktor i tidigare forskning har varit *medborgarnas/abbonenternas ekonomiska insatser*. Tanken är att ju högre insatsen/uppoffringen är desto större bli kraven på transparens och prestation på politiken och verksamheten. När det gäller de avgifter som abonnenterna betalar så tycks nivån ha liten effekt på kvaliteten på redovisningen (artikel 1, 2 och 3). Sannolikt är det ett utslag av att svenska taxor för renhållning, vatten och avlopp inte är de mest betydande utgifterna i en hushållsekonomi. Däremot indikerar resultaten i artikel 4 att kommuner som har höga skatter och/eller är nettobidragstagare i det kommunala utjämningsystemet lägger relativt mer på revision, vilket kan indikera att revision har ett visst signalvärde.

Att vara *aktiv på en konkurrensutsatt marknad* som faktor studerades i artikel 2 i relation till den kommunala avfallssektorn. Att vara aktiv på en konkurrensutsatt marknad kan innebära att organisationen inte är lika benägen att vara transparent med var men tjänar sina pengar. I artikel 2 noterades ett tydligt negativt samband mellan närvaron på den konkurrensutsatta avfallsmarknaden och efterlevnad avseende kraven på särredovisning.

När det gäller revisionskostnader testades om olika *revisionsbyråer* var förknippade med olika nivåer på revisionskostnader. Några sådana samband identifierades inte, däremot var en byrå signifikant förknippad med låga revisionskostnader (artikel 4). *Revisionsbyråer* kan också

utgöra en faktor som förklarar skillnader i efterlevnad och redovisningsnormering, då olika byråer har olika arbetssätt, kompetens och normativt inflytande. Inom vatten- och avloppssektorn kunde skillnader i redovisningspraxis relateras till anlita revisionsbyrå (artikel 1), men inte inom den kommunala avfallssektorn (artikel 2 och 3).

Legal form, dvs. bolag eller kommunal förvaltning visade sig vara en viktig faktor. Inom vatten- och avloppssektorn var den en viktig faktor där bolagsformen hade en positiv inverkan på efterlevnaden (artikel 1), medan den inte hade någon effekt avseende särredovisningspraxis inom den kommunala avfallssektorn (artikel 2). När det sedan kommer till intäktsredovisning var bolagsformen till och med negativt korrelerat med efterlevnad (artikel 3).

Slutligen är det vanligt att den kommunala avfallsverksamheten organiseras tillsammans med den kommunala vatten- och avloppsverksamheten. Eftersom det finns en tydligare reglering av självkostnadsprincipen inom vatten- och avloppssektorn undersöktes om det fanns ett samband mellan efterlevnad av redovisningsnormering inom avfallssektorn om ekonomiavdelning var densamma som för vatten och avloppsverksamheten. Det fanns ett mycket starkt sådant samband (artikel 2 och 3). Detta kan ses som ett utslag av hur institutionella kunskap och institutionella rutiner sprids mellan sektorer.

Analys och slutsatser

De empiriska resultaten avseende bristande efterlevnad gentemot redovisningsnormering är i linje med tidigare kommunal redovisningsforskning (Falkman och Tagesson, 2008; Christiaens och van Peteghem, 2007; da Costa Carvalho et al, 2007; Cohen och Kaimenakis, 2011). Konsekvensen blir att de grundläggande funktionerna för redovisningen (informationsgivning, beslutsunderlag och ansvarsprövning) inte kan upprätthållas. Informationen finns helt enkelt inte där.

I det fortsatta lyfts några mer övergripande samband och resultat fram som framträder om de fyra studierna analyseras som en helhet.

Ett första lite enklare samband är mellan normeringens tydlighet och praxis. Studierna visar att det finns en tydlig skillnad i graden av efterlevnad vid särredovisning mellan vatten- och avloppssektorn och avfallssektorn, där den senare har en lägre efterlevnadsgrad. Förklaringen är sannolikt att det för vatten- och avloppssektorn finns ett explicit krav på

särredovisning medan det för avfallssektorn följer implicit. När det gäller intäktsredovisning mot bakgrund av självkostnadsprincipen finns det en skriftlig tolkning i redovisningsnormeringen för kommuner som inte återfinns i normeringen för (kommunala) bolag. Sannolikt är detta en viktig förklaring till att bolag inom den kommunala avfallssektorn i mindre utsträckning skuldför överuttag jämfört med kommuner. Man kan säga att tydlig normering i viss mån "fungerar".

Bygger vi vidare på de institutionella förutsättningarnas betydelse så visar de fyra studierna också att "andra faktorer" träder fram alternativt träder tillbaka beroende på de institutionella förutsättningarna. Till exempel verkar det som att när den institutionella ramen är vagare och/eller mindre strikt (som den är för den kommunala avfallssektorn och för den kommunala revisionen), påverkas praxis och av mer agentteoretiska faktorer som relaterar till intressenter, politiska kostnader och signaleringsbehov. När de institutionella förutsättningarna är tydligare och striktare (som de är för den kommunala vatten- och avloppssektorn), påverkas redovisningspraxis inte av dessa faktorer. Däremot får faktorer relaterade till uppföljning och kontroll (revision) olika genomslagskraft beroende på de institutionella förutsättningarna. För det första så är bolagsformen associerad med en striktare revision (asveende revisorsansvar, påtryckningsmedel och sanktionssystem) jämfört med kommunal förvaltning, vilket kan förklara att bolagsformen var associerad med högre efterlevnad avseende särredovisning inom vatten- och avloppssektorn (strikt och tydlig normering). Inom avfallssektorn återfanns inget sådant samband (implicit och vag normering). Resultaten indikerar att revisorn i bolag behöver ett någorlunda tydligt regelverk för att bygga argument och sätta press på den redovisande organisationen.

En annan effekt var också att även "faktorn" anlita revisionsbyrå fick genomslag i en miljö där det finns en tydligare normering (så som i vatten- och avloppssektorn), dvs. variation i praxis är korrelerat med vilken byrå som reviderar. Denna effekt framkom inte inom den kommunala avfallssektorn, som bekant har en mer vag normgivning kring särredovisning. Dessa utfall kan tolkas som att om det finns en någorlunda tydlig normering kan revisionsföretag utveckla specifik kompetens kring lagstiftningen, vilket i förlängningen leda kan till olika revisionskvalitet. Om normeringen är för vag kommer frågan sannolikt inte ens upp på revisionsagendan.

Det tre redovisningsstudierna (artikel 1, 2 och 3) indikerar också att det finns processer som leder till institutionell spridning och ett institutionellt lärande. Ett mycket tydligt samband är

att när ekonomifunktionen för den kommunala avfallsverksamheten (vag reglering) samordnas med ekonomifunktionen för vatten- och avloppsverksamheten (tydlig reglering) så förbättras efterlevnad av redovisningsnormering inom avfallssektorn (vag reglering). Detta är ett typiskt exempel på när det råder osäkerhet inom en sektor så sker en institutionell imitation och ett institutionellt lärande från liknande sektorer ”där svaren är tydligare”.

Konkret har resultaten ett antal tydliga implikationer:

- En viss grundläggande tydlighet avseende normering är viktigt för att säkerställa en rimlig redovisningskvalitet i praktiken
- Olika sektorer inom en kommunkoncern påverkas av olika faktorer och skillnader i institutionella förutsättningar har betydelse för vilka faktorer som påverkar praxis
- Hur kommunen väljer att organisera sig påverkar redovisningspraxis
- Det kan finnas väldigt olika grad av efterlevnad i förhållande till samma redovisningsfråga inom en och samma kommunkoncern

Resultaten torde vara intressanta för forskning avseende redovisningspraxis i allmänhet, då resultaten indikerar på komplexa relationer mellan institutionella förutsättningar och de faktorer som påverkar praxis samt att redovisningspraxis också påverkas av organisatoriska val och sprids genom mer subtila normativa och mimetiska inlärningsprocesser.

Referenserna listas sist i detta dokument.

Praktisk relevans

Ur ett policyperspektiv visar denna avhandling att kommunernas frihet att organisera sig samt det politiska arbetet med att reglera de kommunala vatten-, avlopps- och avfallssektorerna inte har åtföljts av uppmärksamhet, och reglering av, ansvars- och rapporteringsstrukturer. Det finns ingen samordning av rapporterings- och redovisningsregleringen som tar hänsyn till hur kommuner väljer att organisera sig eller som är samordnade mellan olika kommunala sektorer med liknande förutsättningar. Det gör att det finns ett flertal olika faktorer som tillåts påverka praxis i både positiv och negativ riktning, men med det gemensamt att "faktorerna" inte alltid "kontrolleras" av samhällsinstitutionerna. Konsekvensen är att praxis till stora delar har blivit fragmenterad.

De allmänna konsekvenserna för framtida policy- och regleringsarbete torde därför vara att uppmärksamma inverkan av olika ekonomiska och institutionella krafter och utveckla ansvars- och rapporteringsmodeller som gör att fördelarna med kommunernas möjlighet att välja organisations- och styrformer kan bevaras utan att förluster avseende transparens och ansvarsutkrävande uppstår. Till exempel visar denna avhandling att ansvars- och redovisningsnormering måste överbrygga klyftan mellan den offentliga och privata sektorn och att bestämmelser mellan olika verksamhetssektorer måste samordnas. Utifrån rådande förutsättningar torde en rimlig väg framåt vara att utveckla krav på redovisning och rapportering baserat på den kommunala "koncernen" som enhet, vilket skulle kunna skapa förutsättningar för organisationsfrihet samtidigt som en någorlunda likställd rapportering till medborgare och andra intressenter kan upprätthållas.

Kontaktinformation

Matthias Haraldsson

Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan i Lund

mattias.haraldsson@fek.lu.se

Kontakta författaren i frågor som rör kommunal redovisning, kommunal revision, självkostnadsprincipen, efterlevnad, municipal accounting, municipal auditing, accounting compliance.

Avhandlingens centrala referenser

- Allen, A. and Sanders, G. D. (1994), "Financial disclosure in U.S. municipalities: Has the Governmental Accounting Standards Board made a difference?", *Financial Accountability & Management*, Vol. 10, No. 3, pp. 175–193.
- Arnaboldi, M. and Lapsley, I. (2009), "On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity", *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4, pp. 809–836.
- Baber, W. R. (1983), "Toward Understanding the Role of Auditing in the Public Sector", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, No. 3, pp. 213–227.
- Bergevörn, L-E., Mellemvik, F. and Olson, O. (1995), "Institutionalization of municipal accounting – a comparative study between Sweden and Norway", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 11, No. 1, pp. 25–41.
- Bergevörn, L-E. and Olson, O. (1989), "Reforms and Myths – A History of Swedish Municipal Accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, No. 3, pp. 22–39.
- Biondi, L. and Lapsley, I. (2014), "Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 11, No. 2, pp. 146–164.
- Bohlin, A. (2011), *Kommunalrättens grunder* [The basics of municipal law], Stockholm: Norstedts juridik.
- Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A. and Hernández A. M. L. (2013), "Determinants of Financial Transparency in Government", *International Public Management Journal*, Vol. 16, No. 4, pp. 557–602.
- Bovens, M. (2010), "Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism", *West European Politics*, Vol. 33, No 5, pp. 946–967.
- Bovaird, T. and Löffler, E. (2003), "Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 69, No. 3, pp. 313–328.
- Broberg, P., Tagesson, T. and Collin, S-O. (2010), "What explains variation in voluntary disclosure? A study of the annual reports of corporations listed on the Stockholm Stock Exchange", *J Manag Gov*, Vol 14, pp. 351–377.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Manes-Rossi, F. (2015), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*, Palgrave MacMillan, UK.
- Carlin, T. M. (2005), "Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector", *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 309–336.
- Carpenter, V. L. and Feroz, E. H. (2001), "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four U.S. state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, No. 7/8, pp. 565–596.
- Cassel, F. (2000), *Behovet av kommunal extern revision* [The need for external audit of municipalities], Stockholm: SNS.
- Cassel, F. (2014), Chapter 8: "Auditing in the Public Sector", in T. Budding, G. Grossi, and T. Tagesson, (eds.), *Public sector accounting*, New York: Routledge. 8–23.
- Chandler, R. and Cook, P. (1986), "Compliance with Disclosure Standards in Published Reports and Accounts of Local Authorities", *Financial Accountability & Management*, Vol. 2, No. 2, pp. 75–88.
- Chandler, D. and Hwang, H. (2015), "Learning from learning theory: a model of organizational adoption strategies at the microfoundations of institutional theory", *Journal Of Management*, Vol. 41, No. 5, pp. 1446–1476.
- Cheng, R.H. (1992), "An empirical analysis of theories on factors influencing state government accounting disclosure", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, pp. 1–42.

- Christiaens, J. (1999), "Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 1, pp. 21–40.
- Christiaens, J. and Neyt, S. (2014), Chapter 3: "International Public Sector Accounting standards (IPSAS)", in T. Budding, G. Grossi, and T. Tagesson, (eds.), *Public sector accounting*, New York: Routledge. 23–63.
- Christiaens, J. and Rommel, J. (2008), "Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 59–75.
- Christiaens, J. and van Peteghem, V. (2007), "Governmental accounting reform: Evolution of the implementation in Flemish municipalities", *Financial Accountability & Management*, Vol. 23 No. 4, pp. 375–399.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., and van Cauwenberge, P. (2015), "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 8, No. 1, pp. 158–177.
- Cohen, S. and Kaimenakis, N. (2011). "Assessing quality of financial reporting through audit reports: the case of Greek municipalities" *Global Business and Economics Review*, Vol. 13, No. 3/4, pp. 187–203.
- Cohen, S. and Leventis, S. (2013), "An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs", *Financial Accountability & Management*, Vol. 29, No. 1, pp. 74–98.
- Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. and Hansson, K. (2009), "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 2, pp. 141–174.
- Copley, P. A. (1991), "The Association between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10, pp. 245–266.
- Cormier, D., Magnan, M. and Van Velthoven, B. (2005), "Environmental disclosure quality in large German companies: Economic incentives, public pressures or institutional conditions?", *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, pp. 3–39.
- Coy, D. and Dixon, K. (2004), "The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports", *British Accounting Review*, Vol. 36, pp. 79–106.
- Da Costa Carvalho, J. B., Camoes, P. J., Jorge, S. M. and Fernandes, M. J. (2007), "Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government", *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 24, pp. 2–14.
- DiMaggio, P. J. and Powell, W. W. (1983), "The Iron Cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147–160.
- Dir. 2014:125, "En ändamålsenlig kommunal redovisning", Government Office of Sweden.
- Evans, J. H. and Patton, J. M. (1987), "Signaling and Monitoring in Public-Sector Accounting", *Journal of Accounting Research*, Vol. 25, pp. 130–158.
- Falkman, P. and Tagesson, T (2007), "Intäktsredovisning med självkostnad". *Balans*, No. 8–9, pp. 43–44.
- Falkman, P. and 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*, Vol. 24, No. 3, pp. 271–283.
- Feroz, E. H., Carpenter, V. L. and Cheng, R. H. (2007), "Toward an empirical institutional theory", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 4, No. 4, pp. 30–46.
- Fields, T., Lys, T. and Vincent, L. (2001), "Empirical research on accounting choice", *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 31, pp. 255–307.

- Funnell, W. (2015), "Performance Auditing and Adjudicating Political Disputes", *Financial Accountability & Management*, Vol. 31, No. 1, pp. 92–111.
- Geiger, D. R. and Ittner, C. D. (1996), "The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, pp. 549–567.
- Giroux, G. and Jones, R. (2007), Investigating the Audit Fee Structure of Local Authorities in England and Wales, *Accounting and Business Research*, Vol. 37, No. 1, pp. 21–37.
- Giroux, G. and McLelland, A. J. (2003), "Governance structures and accounting at large municipalities", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 3, pp. 203–230.
- Glaum, M. and Street, D. L. (2003), "Compliance with the disclosure requirements of Germany's New Market: IAS versus U.S. GAAP", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 14, No. 1, pp. 64–74.
- Groot, T. and Budding, T. (2004), "The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 4, pp. 421–443.
- Haglund, A., Eriksson, O. and Brorström, B. (2014), *Kommunal redovisningslag: beskrivning och tolkning*, Lund: Studentlitteratur.
- Haunschild, P. R. and Miner, A. S. (1997), "Modes of Interorganizational Imitation: The Effects of Outcome Salience and Uncertainty", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 42, No. 3, pp. 472–500.
- Hay, D. C. (2013), "Further Evidence from Meta-analysis of Audit Fee Research", *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 1, pp. 162–176.
- Hood, C. (1995), "The 'new public management' in the 1980s: Variations on a theme", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2, pp. 93–110.
- Hood, C. and Peters, G. (2004), "The middle aging of new public management. Into the age of the paradox", *Journal of Public Administration and Research*, Vol. 14, No. 3, pp. 267–282.
- Hoque, Z., Covalleski, M. A. and Gooneratne, T. N. (2013), "Theoretical triangulation and pluralism in research methods in organizational and accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 26, No. 7, pp. 1170–1198.
- Ingram, R. W. (1984), "Economic incentives and the choice of state government accounting practices", *Journal of Accounting Research*, (Spring), pp. 126–144.
- Ingram, R. W. and Copeland, R. M. (1981), "Disclosure practices in audited financial statements of municipalities", *Public Budgeting & Finance*, pp. 47–58.
- Ingram, R. W. and DeJong, D. V. (1987), "The effect of regulation on local government disclosure practices", *Journal of Accountancy and Public Policy*, Vol. 6, No. 4, pp. 245–270.
- Jegers, M. and Houtman, C. (1993), "Accounting theory and compliance to accounting regulations: The case of hospitals", *Financial Accountability & Management*, Vol. 9, No. 4, pp. 267–278.
- Jensen, M. and Meckling, W. (1976), "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305–360.
- Jensen, K.L. and Payne J.L. (2005), "Audit procurement: Managing audit quality and audit fees in response to agency costs", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 24 No. 2, pp. 27–48.

- Johansson, T. and Siverbo, S. (2009), "Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multi-theoretical study using data from Sweden", *Financial Accountability & Management*, Vol. 25, No. 2, pp. 197–224.
- Johnsen, Å., Meklin, P. Oulasvirta, L. and Vakkuri, J. (2004), "Governance Structures and Contracting Out Municipal Auditing in Finland and Norway", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 4, pp. 445–477.
- Johnson, L. A. (2001), "An Investigation of Pricing Behaviour in the Municipal Audit Market", *Accounting Forum*, Vol. 25, No. 1 (March), pp. 89–101.
- Jones, R. and Pendlebury, M. (1991), "The published accounts of local authorities, revisited", *Financial Accountability & Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 15–33.
- Jones, R. and Pendlebury, M. (2004), "A theory of the published accounts of local authorities", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 305–325.
- Lane, J-E., (2011), "Public Sector reforms", In R. Koch, P. Conrad and W. H. Lorig, (eds.), *New Public Service*, Wiesbaden: Springer Gabler. 41–54.
- Lapsley, I. (2008), "The NPM agenda: Back to the future", *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, pp. 77–96.
- Lapsley, I., Mussari, R. and Paulsson, G. (2009), "On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform", *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4, pp. 719–723.
- Libby, R., Rennekamp, K. M. and Seybert, N. (2015), "Regulation and the Interdependent Roles of Managers, Auditors, and Directors in Earnings Management and Accounting Choice", Robert H. Smith School Research Paper No. RHS 2602742.
- Lin, Z. J., Baxter, G. C. and Murphy, G. J. (1993), "Improving government financial reporting in Canada: an evaluation of compliance with the PSACC's accounting and reporting standards for governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 9, No. 4, pp. 235–254.
- Lindsay, R. M. (1995), "Reconsidering the status of tests of significance: an alternative criterion of adequacy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 35–53.
- Lowensohn, S. et al. (2007), "Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the Local Government Audit Market", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No. 6, pp. 705–32.
- Luft, J. and Shields, M. D. (2014), "Subjectivity in developing and validating causal explanations in positivist accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 7, pp. 550–558.
- Lundin, O. (2010), "Revisionen reviderad: en rapport om en kommunal angelägenhet." Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig sektor (ESO), No. 2010: 6.
- Malmer, S. (2003), *Ett pris blir till – Om förklaringar till kommunala avgifter och taxor*, Stockholm: Santérus.
- Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977), "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, pp. 340–363.
- Mezias, S. J. (1990), "An institutional model of organizational practice: financial reporting in Fortune 200", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 35, No. 3, pp. 431–57.
- Milne, M. J. (2002), "Positive accounting theory, political costs and social disclosure analysis: a critical look", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 369–395.
- Modell, S. (2002), "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension", *European Accounting Review*, Vol. 11, No. 4, pp. 653–679.
- Norberg, C. and Thorell P. (2010), "Redovisningsfrågor i skattepraxis", Iustus förlag, Uppsala.

- Oliver, C. (1991), "Strategic response to institutional processes", *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 145–179.
- Olson, O., Humphrey C. and Guthrie, J. (2001), "Caught in an evaluator trap: a dilemma for public services under NPFM", *European Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, pp. 505–522.
- Oulasvirta, J. (2014), "The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 3, pp. 272–285.
- Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. (2009). "Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches." *European Accounting Review*, Vol.18, No. 4, pp. 765–807.
- Pong, C. M. and Whittington, G. (1994), "The determinants of audit fees: Some empirical models", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 21, No 8, pp. 1071–1095.
- Proposition 2005/06:78 – Public water services.
- Robbins, W. A. and Austin, K. R. (1986), "Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 412–421.
- Roberts, E. S. (1999), "In defense of the survey method: An illustration from a study of user information satisfaction", *Accounting & Finance*, Vol. 39, No. 1, pp. 53–77.
- Rubin, M. A. (1988), "Municipal Audit Fee Determinants", *The Accounting Review*, Vol. LXIII, No. 2, pp. 219–236.
- Ryan, C., Stanley, T. and Nelson, M. (2002), "Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997–1999", *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, No. 3, pp. 261–289.
- Saliterer, I. and Korac, S. (2013), "Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, No. 7–8, pp. 502–517.
- Schillemans, T. and Busuioac, M. (2014), "Predicting Public Sector Accountability: From Agency Drift to Forum Drift", *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 25, pp. 191–215.
- Scott, W. R. (1987), "The Adolescence of Institutional Theory", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 32, No. 4, pp. 493–511.
- SKL (Sveriges Kommuner och Landsting) (2004), Revisorernas ekonomi i kommunerna, [The finances of the auditors in the municipalities], Faktabas Revision 2004.
- Smith, E. (2012), "Explaining public entrepreneurship in local government organizations", *State and Local Government Review*, Vol. 44, No. 3, pp. 171–184.
- SOU (2004), Allmänna vattentjänster [General Water Services], Statens offentliga utredningar, SOU 2004:64. Stockholm: Miljödepartementet.
- Swedish Competition Authority (2008), Upphandling av avfallstjänster [Procurement of waste services], Stockholm: Arkitektkopia.
- Swedish Waste Management and Recycling association (2012), *Statistics about Swedish waste management 2012*, www.avfallsverige.se.
- Swedish Waste Management and Recycling Association (2005), *Särredovisning inom kommunal avfallshantering – motiv och rekommendationer*, Rapport 2005:22, www.avfallsverige.se.
- Tagesson, T. (2007), "Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of the Swedish water and sewage sector", *Utilities Policy*, Vol. 15, No. 4, pp. 248–260.
- Tagesson, T (2010), "Självkostnad – en central princip", *Avfall och Miljö*, No. 3.

- Tagesson, T. (2014), Chapter 2: “Accounting reforms, standards setting and compliance”, in T. Budding, G. Grossi, and T. Tagesson, (eds.), *Public sector accounting*, New York: Routledge. 8–23.
- Tagesson, T. and Eriksson, O. (2011), “What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting”, *Financial Accountability & Management*. Vol. 27 No. 3, pp. 272–285.
- Tagesson, T., Glinatsi, N. and Prah, M. (2015), “Procurement of Audit Services in the Municipal Sector: The Impact of Competition”, *Public Money & Management*, Vol. 35, No. 4, pp. 273–280.
- Tagesson, T. and Grossi, G. (2015) Chapter 13: “Public Sector Accounting and Auditing in Sweden”, in I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen and F. M. Rossi, (eds.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization* London: Palgrave Macmillan. 189–203.
- Tay, J. S. W. and Parker, R. H. (1990), “Measuring International Harmonization and Standardization”, *Abacus*, Vol. 26, No. 1, pp. 71–88.
- The Council for Municipal Accounting (2009), Recommendation 18.1 “Revenue from fees, grants and sales”, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.
- Walker, R. M., and Andrews, R. (2013), “Local government management and performance: a review of evidence”, *Journal of Public Administration Research & Theory*, Vol. 25, No 1, pp. 101–133.
- Ward, D. D., Elder, R. J. and Kattelus, S. C. (1994), “Further Evidence on the Determinants of Municipal Audit Fees”, *The Accounting Review*, Vol. 69, No. 2, pp. 399–411.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1990), “Positive accounting theory: a ten year perspective”, *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 1, pp. 131–56.
- Zimmerman, J. L. (1977), “The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, Supplement, pp. 107–144.