

Kommunal revisionskostnad

– Vad påverkar kostnaden för revisionen
i Sveriges kommuner?

Handledare:
Sven-Olof Yrjö Collin
Torbjörn Tagesson

Författare:
Veronica Blank

Förord

Denna uppsats blev utnämnd till årets uppsats på inriktningen revisor/controller år 2006. Jag vill tacka de personer som gjort detta möjligt.

Först och främst vill jag tacka mina handledare Professor Sven-Olof Yrjö Collin och Univ. lektor Torbjörn Tagesson. Tack för värdefulla kommentarer, kritik och hjälp som jag har fått under uppsatsens gång.

Jag vill också tacka min sambo och min familj. Förutom att de stått ut med mig under denna tid har de hela tiden uppmuntrat mig och varit ett ovärderligt stöd.

Kristianstad, januari 2007

Veronica Blank

Sammanfattning

Den kommunala revisionen skiljer sig från den privata revisionen på flera sätt. En viktig skillnad är att kommunernas revisorer väljs på politiska grunder. Till sin hjälp anlitar de kommunala revisorerna sakkunniga biträden som är yrkesrevisorer. De kommer från privata revisionsbyråer eller i vissa fall från egna kommunala revisionskontor. Syftet med uppsatsen är att förklara vad som påverkar den kommunala revisionskostnaden i Sveriges kommuner. Den forskning som tidigare undersökt revisionskostnad har inriktat sig både på privat och kommunal verksamhet. Med utgångspunkt i denna forskning har hypoteser utformats om faktorer som kan påverka den kommunala revisionskostnaden i Sverige. De faktorer som tas fram har sin grund i tre olika områden. Dessa områden är kommunens egenskaper, politik och faktorer som påverkas av det faktum att kommuner anlitar sakkunniga biträden.

En totalundersökning har gjorts där alla Sveriges 290 kommuner omfattats. Undersökningen har till största delen bestått av dokumentstudier men också en viss insamling av primärdata.

Genom analys har samband kunnat fastställas mellan revisionkostnad och ett antal förklarande variabler. Undersökningen visar att kommunens storlek, ekonomiska status, organisation och läge alla är faktorer som påverkar revisionskostnaden. Dessutom har samband kunnat visas mellan politisk konkurrens och revisionskostnad.

Innehållsförteckning:

Kapitel 1: Inledning	6
1.1 Introduktion	6
1.2 Problembakgrund	6
1.2.1 Revisionsarvoden i privat sektor	7
1.2.2. Revisionskostnad i kommunal sektor	8
1.3 Syfte	9
1.4 Uppsatsens disposition	10
Kapitel 2: Uppsatsens metod	11
2.1 Vetenskapligt synsätt	11
2.2 Forskningsansats	11
2.3 Kapitelsammanfattning	12
Kapitel 3: Teori	13
3.1 Kommunens speciella miljö och dess påverkan på revisionen	13
3.1.1 Kommunens särart	13
3.1.2 Behovet av övervakning	14
3.1.3 Hur kommunal revision fungerar	15
3.1.4 Revisorernas kvalifikationer	16
3.2. Utformning av Hypoteser	17
3.2.1 Utveckling av teorimodell	17
3.3 Kommun	18
3.3.1 Kommunens storlek	18
3.3.2. Kommunens ekonomi	19
3.3.3. Kommunens skattekraft	20
3.3.4 Kommunens skattesats	21
3.3.5 Kommunens organisation i bolag	22
3.3.6 Politisk organisation	22
3.3.7 Kommuntyp och geografiskt läge	24
3.4. Politiska faktorer	25
3.4.1. Politisk instabilitet	25
3.4.2. Politisk konkurrens	26
3.5 Sakkunniga biträden	27
3.5.1 Revisionsbyråns storlek och rykte	27
3.5.2. Revisionsbyråns erfarenhet och kompetens	28
3.5.3. Prissättning	29
3.5.4 Tiden med samma revisionsbyrå	30
3.5.5 Sakkunniga biträdens kompetens	30
3.5.6 Kommunala revisionskontor	32
3.6 Sammanfattning hypoteser	34

Kapitel 4: Empirisk metod	36
4.1 Undersökningsmetod	36
4.2 Datasamling	37
4.3 Operationalisering	37
4.4 Validitet och Reliabilitet	42
4.5 Bortfall	43
4.6 Kapitelsammanfattning	44
Kapitel 5: Analys	45
5.1 Inledning	45
5.2 Analysens upplägg	47
5.3 Multipel regressionsanalys	47
5.4 Hypotesprövning	50
5.5 Sammanfattande resultat av hypotesprövning	59
Kapitel 6: Sammanfattning och slutsatser	60
6.1 Sammanfattning	60
6.2 Slutsatser	62
6.2.1 Kommunens beroendeställning	62
6.2.2 Kommunens organisation	62
6.2.3 Kommunens omgivning	63
6.2.4 Kommunens politiska karaktär	63
6.2.5 Komrevs påverkan på revisionskostnad	64
6.2.6 Revisionskostnad och kvalitet	65
6.3 Reflektioner	65
6.4 Förslag till fortsatt forskning	66
Referenser	67
Bilagor	71

Kapitel 1: Inledning

I inledningen ges en introduktion i ämnet kommunal revisionskostnad. Det följs av problembakgrund där också tidigare forskning inom både den privata- och den kommunala sektorn tas upp. Detta leder fram till uppsatsens syfte och kapitlet avslutas sedan med en redogörelse för uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Introduktion

Det är du och jag som genom skattemedel och avgifter betalar för den kommunala verksamheten. Den kommunala revisionen finns till för att försäkra oss om att våra medel används på ett tillfredställande sätt. Detta görs genom att kontrollera att den kommunala verksamheten bedrivs ändamålsenligt, ekonomiskt effektivt och i linje med kommunfullmäktiges riktlinjer (Lundin, 1999). Men kommunrevisionen är också en kommunal verksamhet och även den finansieras av skattemedel. Därför kan det vara intressant för både dig och mig att få reda på mer om vad som påverkar revisionens kostnad.

Den kommunala revisionen skiljer sig från den privata revisionen på flera olika sätt. Den kanske viktigaste skillnaden är att kommuner använder sig förtroendevalda revisorer. Dessa revisorer är i de allra flesta fall inte yrkesrevisorer utan kan ha valts utifrån sin politiska erfarenhet eller kunnighet inom kommunala frågor. För att säkra att det finns kompetens inom kommunen har de förtroendevalda revisorerna sakkunniga biträden till sin hjälp. De är yrkesrevisorer och kommer från externa revisionsbyråer eller i vissa fall från egna kommunala revisionskontor (Cassel, 2000).

1.2 Problembakgrund

2004 genomförde föreningen Sveriges Kommuner och Landsting en undersökning bland kommunala revisorer. I denna framkom att revisionskostnaden skiljer sig mycket mellan kommuner. Relaterades revisionskostnaden till verksamhetsmiljön var den dyraste dubbelt så dyr som kostnaden för den billigaste. Relaterades kostnaden till antal invånare blev skillnaden ännu större, den dyraste var tre gånger dyrare än den billigaste (Sveriges kommuner & landsting, 2004). Detta visar alltså att stora skillnader finns mellan kommunerna. Vad detta kan bero på behöver undersökas närmare.

Revisionskostnaden inom kommunal revision innefattar arvoden och ersättningar både till förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden (Sveriges kommuner & Landsting, 2004). Sedan år 2000 är det obligatoriskt för förtroendevalda revisorer att ta hjälp av sakkunniga biträden men omfattningen av denna hjälp är upp till de förtroendevalda revisorerna att bestämma. Därför kan det finnas skillnader i hur ofta och i vilken omfattning kommunerna anlitar dessa (Cassel, 2000). När det gäller uppdelningen av revisionskostnaden i kommuner bestod kostnaden 2004 i genomsnitt 76 % av arvoden för de sakkunniga biträdena och ca 24 % till de förtroendevalda revisorerna (Sveriges kommuner & Landsting, 2004).

1.2.1 Revisionsarvoden inom privat sektor

Det finns många tänkbara faktorer till vad som påverkar revisionsarvoden, vilka i stor utsträckning undersökts på den privata marknaden. Grunden till forskningen inom revisionsarvoden i den privata sektorn kan sägas ha lagts av Simunic (1980). I hans ursprungliga modell anger han att det reviderade företagens storlek, komplexitet och risk i kombination med revisionsbyråns storlek påverkar revisionsarvodet (Simunic, 1980). Denna modell har successivt utvecklats av andra forskare.

Att storleken på det företag som revideras har stor betydelse har visat sig gång på gång (Firth, 1997; Palmrose, 1986; Turpen, 1995 m.fl.). Detta bygger på den logiska tanken att ju större ett företag är, desto mer resurser åtgår till att revidera det. Den potentiella risk revisionsbyrån utsätts för kan också vara kopplat till revisionsarvoden. En förväntad hög risk för att göra felaktiga uttalanden, för att man ska förlora framtida intäkter eller få ett befläckt rykte kan kompenseras genom att revisionsbyrån tar ett högre arvode (Houston, 2005). Konkurrens inom revisionsbranschen har också visat sig ha betydelse och liksom i andra branscher kan konkurrens pressa ner arvoden (Firth, 1997; Maher, 1992). Revisionsbyråns storlek har generellt mätts genom att se om företaget tillhör "the Big Eight" alltså de största revisionsbyråerna. Dessa byråer har förväntats ta ut högre arvoden på grund av deras rykte och god kvalitet. (Firth, 1997; Palmrose, 1986; Simunic, 1980 m.fl.). Forskningsresultaten skiljer sig från varandra vilket gör det svårt att få någon gemensam bild av hur faktorerna påverkar revisionsarvodet.

1.2.2 Kostnad för kommunal revision

Den privata sektorn skiljer sig från den kommunala på flera sätt vilket gör att det tillkommer andra faktorer som påverkar revisionskostnaden. Den kommunala revisionen är inte utsatt för samma typ av konkurrenssituation som råder på privata marknaden. Trots detta kan konkurrensen ha betydelse vid anlitan av yrkesrevisorer. Kommunernas verksamhet är till skillnad från privata verksamheter präglad av politik vilket kan påverka revisionskostnaden då det kan innebära ett större behov av övervakning (Baber, 1983). I kommuner tillkommer också det faktum att de är finansierade av skatter och variationer i skatter kan påverka viljan att demonstrera sin trovärdighet gentemot medborgare (Ward et al., 1994).

Trots att kommunal verksamhet skiljer sig från privat är det till viss del liknande faktorer som tidigare visat sig ha en påverkan på revisionskostnaden. Storleken på kommunen är en sådan faktor och även storleken och rykte på den externa revisionsbyrån (Rubin, 1988; Ward et al. 1994). Dessutom kan det vara av vikt att anlita revisorer som är insatta i kommunal verksamhet vilket kan ge fördelar till revisionsbyråer som är specialiserade inom den sektorn.

Mycket av forskningen kring kommunala revisionsarvoden är gjord i USA där den kommunala miljön skiljer sig från den svenska. Man har också inriktat sig på att främst förklara kostnaden för anskaffande av externa revisorer. I Sverige består kostnaden alltid av två delar, för de förtroendevalda revisorerna och för de sakkunniga biträdena. Revisionen kan organiseras på lite olika sätt i de olika kommunerna, speciellt med tanke på omfattningen av anlitan av sakkunniga och var dessa kommer ifrån. Dessa skillnader i hur man organiserar den kommunala revisionen, dvs. om den produceras internt, på marknaden eller en blandning har visat sig ha betydelse i Finland och Norge genom att ha en påverkan på revisionskostnaden (Johnsen et al., 2004).

Det finns vad jag har kännedom om ingen gjord undersökning av vad som påverkar den kommunala revisionskostnaden i Sverige. Faktorer som påverkar den totala kostnaden behöver undersökas närmare.

Genom mer kännedom om vad som påverkar den kommunala revisionskostnaden kan man komma närmare en förklaring till varför den varierar så kraftigt mellan kommuner. Dessutom är det intressant att se på de påverkande faktorernas karaktär. Om faktorer som kan förklara revisionskostnaden kan styras av kommunens agerande skulle detta kunna leda till att man bättre kan planera kostnaden. Att få en gemensam bild av vad som påverkar kostnaden skulle dessutom kunna leda till att jämförelser kan göras och att olika kommuner kanske kan lära av varandra om det visar sig att andra kommuner har lägre revisionskostnad trots liknande förutsättningar.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att förklara vad som påverkar revisionskostnaden i svenska kommuner. Syftet skall uppnås genom att, med hjälp av tidigare forskning om revisionkostnad från både den privata och kommunala sektorn ta fram och testa ett antal faktorer som antas påverka den kommunala revisionskostnaden.

1.4 Uppsatsens disposition

Kapitel 2: Uppsatsens metod

Här redogörs för uppsatsens metod, vilket synsätt och vilken ansats uppsatsen utgår ifrån. Uppsatsen utgår från ett positivistiskt synsätt och en deduktiv ansats och målet är att kunna dra generella slutsatser. I kapitlet beskrivs alternativa metoder och argument för de gjorda valen.

Kapitel 3: Teori

Kapitlet inleds med ett avsnitt om kommunens särart och behovet av övervakning. Därefter presenteras en modell som är utgångspunkten för utveckling av hypoteser där de tre huvudområdena kommun, politik och sakkunniga biträden tas upp. Därefter följer utveckling av hypoteserna och kapitlet avslutas med en sammanfattande modell över hypoteser med förväntad riktning.

Kapitel 4: Empirisk metod

I kapitlet beskrivs hur jag gått tillväga för att samla in empiriska data. En totalundersökning har gjorts där alla Sveriges 290 kommuner ingår. Till största delen har dokumentstudier gjorts. I kapitlet tas också uppsatsens validitet och reliabilitet upp och en redogörelse för undersökningens bortfall och dess orsaker.

Kapitel 5: Analys

Det empiriska materialet analyseras statistiskt genom att utföra både bivariata tester och multipel regressionsanalys. Hypoteserna testas och därigenom dras slutsatser om hypoteserna kan förkastas eller inte.

Kapitel 6: Sammanfattning och slutsatser

I det sista kapitlet ges en kort sammanfattning av uppsatsen och av de resultat som framkommit i analysen. Sedan redogörs för slutsatser och kapitlet avslutas med reflektioner och förslag till fortsatt forskning.

Kapitel 2: Uppsatsens metod

Här beskrivs vilka utgångspunkter som finns för uppsatsen. Uppsatsen utgår från en positivistiskt synsätt och en deduktiv ansats. Forskning om revisionskostnad inom privat och kommunal verksamhet används som grund för att utveckla hypoteser.

2.1 Vetenskapligt synsätt

Målet med uppsatsen är att kunna förklara vilka faktorer som påverkar på den kommunala revisionskostnaden. Forskningsproblemet är alltså förklarande. Detta ska genomföras genom att testa sambandet mellan revisionskostnad och en uppsättning förklarande variabler där föremålet är Sveriges kommuner.

Uppsatsen utgår från ett positivistiskt synsätt. Det innebär att jag vill se saker som de verkligen är och försöka att inte tolka in något i den data jag samlar in. Man kan argumentera emot denna tanke och hävda att det är omöjligt att inte lägga in sina egna värderingar, eftersom valet av variabler, mål med uppsatsen och vilken data som samlas in påverkas till viss del av egna värderingar (Saunders et al., 2007). Trots detta är min utgångspunkt att de data jag samlar in är objektiv och opåverkbar av mig och jag inriktar mig på att inhämta fakta snarare än intryck. I enighet med positivistens synsätt är målet med uppsatsen att kunna generalisera samband. Ett alternativ är det hermeneutiska synsättet som inriktar sig på att förstå verkligheten. Hermeneutiker inriktar sig på att tolka innebörden bakom samband och menar att allt inte kan generaliseras. Detta synsätt passar inte mitt förklarande syfte. Som jag nämnt innan så är målet just att kunna generalisera sambanden mellan variablerna, medan en hermeneutiker snarare inriktar sig på att tolka förståelsen av exempelvis varför ett samband uppstår.

2.2 Forskningsansats

Den ansats som uppsatsen utgår ifrån är deduktiv och som en följd av detta utvecklas med hjälp av befintlig forskning hypoteser som sedan testas. Orsakerna till att jag utgår från en deduktiv ansats är flera. Det existerar redan en hel del forskning om revisionsarvoden som kan användas som utgångspunkt för att kunna förklara revisionskostnaden i svenska kommuner. Eftersom jag dessutom utgår från det positivistiska synsätt är det naturligt att utgå från en deduktiv ansats, då de har en nära

koppling till varandra. Ansatsen hjälper till i strävan mot att hitta samband, som förhoppningsvis kan generaliseras (Saunders et al., 2007). Kritik finns mot den deduktiva ansatsen är att den bara inriktar sig på att hitta samband men bortser från förståelsen bakom dessa. Dessutom menar man att den begränsar möjligheten att söka efter alternativa förklaringar (ibid).

Alternativet till en deduktiv ansats hade varit att utgå från den induktiva ansatsen. Denna ansats utgår från empiriska data för att kunna skapa en modell och passar när det inte finns teori inom det område som ska undersökas. Den induktiva ansatsen inriktar sig på att tolka och förstå fenomen och detta innebär ofta att man främst använder sig av mindre urval och istället mer kvalitativ data (Saunders et al., 2007).

Jag är medveten om att genom att valet att arbeta deduktivt innebär det att inte lika många variabler kan samlas in som genom induktiv ansats och därmed kan det givetvis vara så att jag missar faktorer som kan påverka revisionskostnaden. Att observera färre variabler gör å andra sidan att jag kan observera fler fall och på så sätt förhoppningsvis kunna dra generella slutsatser om sambanden mellan de faktorer jag observerar.

Som en följd av den valda ansatsen utvecklas hypoteser som sedan testas. Jag utgår från en egen teorimodell, som till stor del bygger på tidigare forskning. Jag har inte valt någon specifik teori som utgångspunkt, utan försökt att få en bred bild över den forskning som gjorts inom området. Utgångspunkten är dels teorier som försökt förklara revisionsarvoden på den privata marknaden. Dessa tar dock inte hänsyn till kommunens speciella miljö, därför har jag å andra sidan utgått ifrån forskning inom revisionsarvoden inom kommuner.

2.3 Kapitelsammanfattning

Målet med uppsatsen är att hitta förklarande variabler som har påverkan på revisionskostnaden i Sveriges kommuner. Uppsatsen utgår ifrån ett positivistiskt synsätt vilket innebär att det finns en strävan efter att nå generaliserbara resultat. Ansatsen är deduktiv vilket innebär att hypoteser utvecklas från teorin för att sedan testas. Grunden till hypoteserna utvecklas från tidigare forskning från både den privata och den kommunala marknaden.

Kapitel 3: Teori

Kapitlet inleds med ett avsnitt om kommunens speciella egenskaper och hur detta påverkar revisionen. Detta följs av en teorimodell som visar de övergripande faktorerna som antas påverka revisionskostnad. Modellen efterföljs av en presentation av de hypoteser som utgör grund för den empiriska undersökningen. Kapitlet avslutas med en sammanfattande modell med hypoteserna.

3.1 Kommunens speciella miljö och dess påverkan på revisionen

3.1.1 Kommunens särart

På grund av olika förutsättningar skiljer sig den kommunala verksamheten från den privata på olika sätt vilket påverkar behovet och utformningen av revisionen. Målet med kommunal verksamhet kan sägas vara själva verksamheten. Detta kan jämföras med privat verksamhet där istället verksamheten är medlet för att nå målen, till exempel ekonomisk vinst. Kommunernas syfte är att bedriva allmännyttig verksamhet som riktar sig till kommunmedborgarna och att göra detta på ett effektivt sätt. Kommunerna finansieras i huvudsak av skatter och statsbidrag men det är också tillåtet att ta ut avgifter för tjänster. Dessa tjänster då ska prissättas enligt självkostnadsprincipen, dvs. priset ska i princip täcka vad det kostade att producera tjänsten. Baserat på den här tanken ska kommunerna helst visa ett nollresultat (Brorström et al., 2000).

Kommunen är en budgetstyrd verksamhet och redovisningen är anpassad efter detta. Verksamheten ska präglas av öppenhet och insyn. Till skillnad från i privata bolag finns det inte direkt något som kan ta skada av öppenheten, det finns ju ingen konkurrens eller något vinstsyfte att ta hänsyn till. Kommunen genomförs av den lagstadgade principen om god ekonomisk hushållning och det innebär bland annat att hålla en långvarig balans mellan intäkter och kostnader.

Resurserna som kommunerna har ska fördelas på politiska grunder och det är viktigt att denna fördelning också visas öppet. Alla kommunens åtaganden garanteras av skattebasen vilket också gör att en kommun aldrig kan gå i konkurs (Rkr, 2001).

3.1.2 Behovet av övervakning

Enligt Zimmerman (1977) finns det agentproblem inom alla organisationer. Agentproblemet har sin grund i att en principal delegerar eller på annat sätt låter någon utföra en uppgift till principalen: denna kallas agenten. Teorin förutsätter att både agent och principal vill maximera sin egen nytta och risken finns därför att agenten agerar opportunistiskt på ett sätt som skadar principalen (Jensen & Meckling, 1976). Detta gör att olika metoder måste användas för att hindra agentens opportunistiska beteende. En stor del i det är att agenten behöver övervakas, och här har revisorn en stor roll.

Privata bolag har i regel starka principaler, vilket gör att kravet på övervakning också är starkt. Ägandet är koncentrerat i en viss egendom (t. ex aktier i ett företag) och det innebär att en ägares framtida välstånd direkt kan ta skada av agentens opportunistiska agerande. Principalen har därför ett stort incitament att övervaka agenten (Zimmerman, 1977). Den externa revisorn agerar övervakare och utför en revision av den redovisning som ledningen upprättat för den verksamhet de är ansvariga för. Redovisningen uppnår på så sätt trovärdighet (Cassel, 2000). Genom revisorns kontroll av redovisningen skapas informationssäkerhet för intressenter som kreditgivare som i annat fall kan ta direkt skada av att företaget sänder ut fel signaler om sin ekonomi.

Principalerna inom kommunal verksamhet är i slutändan kommuninvånarna. Dessa har inte samma övervakningsbehov som i en privat verksamhet och utövar inte samma tryck på agenten som här är de valda politikerna. Detta har sina orsaker. Invånare i en kommun kan inte antas betala skatt eller bosätta sig i kommunen för att maximera sin nytta så som man kan förvänta sig att företagsägare gör när de placerar kapital i ett företag (Zimmerman, 1977). Dessutom följer av detta att en kommuninvånare inte har samma möjligheter att dra sig ur om politikerna inte sköter sig. En aktieägare däremot kan helt enkelt sälja sina aktier i företaget om man inte är tillfredställd med resultatet. Den kommunala egendomen är inte koncentrerad på samma sätt som i ett företag. Alla kommunmedlemmar äger en liten del var och detta gör att incitamenten för övervakning är mindre på den politiska marknaden (Stalenbrink & Sacco, 2003). De förväntade konsekvenserna för en enskild kommunmedlem av att politikerna agerar opportunistiskt är inte lika direkta eftersom

de inte är kapitaliserade i värden som direkt påverkar väljarens välstånd (Zimmerman, 1977). Politikerna har trots detta en annan direkt påverkan på medborgarna. Detta genom att de påverkar skatter och bestämmer vilken typer av service som kommunen ska tillhandahålla. Dessutom har politikerna tillgång till alla dessa skattemedel från kommunmedborgarna och det kan finnas möjligheter för dem att agera opportunistiskt. Kommunerna har medborgare som är medlemmar i kommunen vare sig de vill det eller inte. De finansierar verksamheten, genom att betala skatt och avgifter. Därför torde det spela en stor roll för medborgarna att politikerna övervakas men kostnaden för en enskild väljare överstiger nyttan (Baber, 1983).

Förutom kommuninvånarna finns andra intressenter som har behov att övervaka vad politikerna gör. Kommunfullmäktige är den som ger revisorerna deras uppdrag. Här kan en ytterligare principal- agent relation identifieras, mellan kommunfullmäktige och tjänstemännen i verksamheten under. Andra intressenter kan vara politiska konkurrenter, kreditgivare, finansärer och media. Dessa kan spela en stor roll också för medborgarna genom att de vidareförmedlar information som kan vara till nytta för dessa. Media kan till exempel rapportera om skandaler och liknande, vilken kan påverka medborgarna när de bestämmer sig för vilket parti de väljer att lägga sin röst på i kommande val. Om man antar att politikerna är nyttomaximerande beror deras välfärd på om de blir omvalda. Därför kan de inte ignorera dessa grupper, eftersom de i slutändan har en påverkan på väljarnas beslut och därmed politikernas chanser att bli omvalda (Baber, 1983).

3.1.3 Hur kommunal revision fungerar

I privata bolag har den externa revisorn rollen av övervakare och uppdragstagare av ägarna. En förutsättning för att revisorn ska kunna utföra en bra granskning är att det finns en tydlig avgränsning mellan ägarna och den granskade (Cassel, 2000). Inom kommunen kanske denna avgränsning inte är lika klar. Kommunfullmäktige är enligt lagen revisorernas uppdragsgivare. Revisorerna är skilda från kommunfullmäktige och är en egen myndighet men i verkligheten kan kommunfullmäktige på olika sätt påverka revisionen. Detta sker genom att man fattar beslut om revisionsreglementen, budget, åtgärder till följd av revisorns anmärkningar och även beslut om att bevilja ansvarsfrihet eller inte (Hanberger et al., 2005).

I grunden är revisionens syfte likartat för privata bolag och kommuner. Nämligen att informera huvudmannen om uppdragstagares prestation. Revisionen delas upp i redovisningsrevision och förvaltningsrevision och i privata bolag ligger tyngdpunkten på redovisningsrevisionen. Inom kommunerna är förhållandet det motsatta och istället står förvaltningsrevisionen för den största och den viktigaste delen. Förvaltningsrevisionens omfattning och syfte skiljer sig mellan privat och kommunal verksamhet. Inom privata bolag koncentrerar man sig på att granska om ledningen skött förvaltningen och att se till att de inte begått felaktigheter eller brott. Inom kommunal förvaltningsrevision byggs detta på ytterligare eftersom man också kontrollerar verksamhetens effektivitet, ändamålsenlighet och att det finns en överensstämmelse med överordnade beslut (Lundin, 1999).

God revisionsred finns och ska följas i båda typerna av verksamheter men skiljer sig åt eftersom den kommunala revisionen har en egen god revisionsred. Den privata revisionsreden är välutvecklad och har påverkats av olika viktiga källor. Den kommunala revisionsreden är däremot inte lika välutvecklad och i praktiken kan den tolkas olika av olika kommuner. Den infördes 1991 men det är fortfarande oklart vad den innebär och vilken rättslig betydelse dess innehåll har (Cassel, 2000; Lundin, 1999). För att kommunerna i detalj ska kunna reglera revisionen har varje kommun en möjlighet att utforma ett revisionsreglemente. Det innebär i praktiken att varje kommun har sin egna goda revisionsred (Lundin, 1999).

3.1.4 Revisorernas kvalifikationer

Revisionen i privata företag utförs av särskilt utbildade revisorer som utses på grund av sina kvalifikationer och sin yrkesskicklighet som dessutom är föremål för övervakning av revisorsnämnden. De kommunala förtroendevalda revisorerna har inga speciella kvalifikationskrav på sig utan är helt enkelt lekmän som vanligen utses på politiska grunder (Lundin, 1999). Till sin hjälp har de förtroendevalda revisorerna sakkunniga biträden (yrkesrevisorer) som upphandlas från den privata revisionsmarknaden eller i vissa fall tillhandahålls från ett kommunalt revisionskontor. Trots att man anlitar sakkunniga så är det de förtroendevalda revisorerna som i slutändan har beslutanderätten.

3.2 Utformning av hypoteser

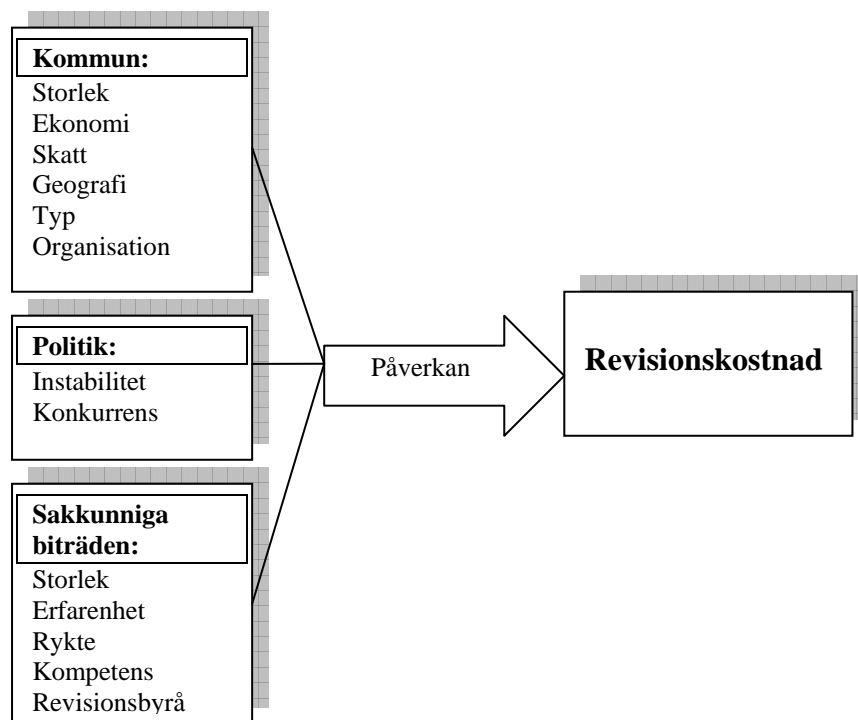


Bild 3. Teorimodell

3.2.1 Utveckling av teorimodell

Den modellen som illustrerats ovan är utgångspunkten för utformningen av hypoteser. Den bygger på antagandet om att det är tre viktiga områden som påverkar revisionskostnaden i kommuner. Dessa tre områden innehåller de påverkande faktorer där hypoteser utvecklas. Området *Kommun* består av de egenskaper och förutsättningar som varje kommun har och som gör att de skiljer sig från varandra. Kommunerna är olika stora, har olika ekonomiska förutsättningar och befinner sig på olika ställen i Sverige. Dessutom kan de organisera verksamheten på olika sätt. Alla dessa egenskaper kan ha en påverkan på revisionskostnaden. Området *Politik* består av faktorer som har sin grund i att kommunen styrs av politiker vilket präglar organisationen. Det kan förekomma olika grader av konkurrens mellan politiker och den politiska ledningen kan bytas ut vilket kan leda till politisk instabilitet. Båda dessa faktorer kan påverka revisionskostnaden. Området *Sakkunniga biträden* tas upp som en följd av att kommunerna anlitar yrkesrevisorerna till hjälp. Dessa kan skilja sig på sätt som påverkar revisionskostnaden. Revisionsbyråerna kan vara olika stora, ha en varierande erfarenhet och skiftande kompetens. Detta kan vara faktorer som revisionsbyråerna på olika sätt utnyttjar och som därför påverkar revisionskostnaden för kommuner.

3.3 Kommun

3.3.1 Kommunens storlek

Kommunens eller organisationens storlek är nog den mest hittills undersökta faktorn när det gäller vilken påverkan detta har på revisionskostnad. Många forskare har tagit med storleken som en faktor (Copley et. al., 1995; Rubin, 1988; Simunic, 1980; Ward et al., 1994 m.fl.). Hur man valt att se på storlekens påverkan skiljer sig lite åt. Rubin (1988) menar att en större kommun är mer komplex och kräver mer revisionsinsatser, räknat i tid och ansträngning vilket leder till ett högre revisionsarvode. Dessutom har det argumenterats att ju större enheten är, desto större blir agentkonflikten, vilket leder till ett större behov av övervakning (Copley & Doucet, 1993a).

En större kommun kan vara mer komplex i det avseende att det finns andra typer och fler aktiviteter att revidera än i en liten kommun. Ser man bara till det absoluta revisionsarvode som en extern revisionsbyrå tar ut så kan det vara logiskt att anta att det blir dyrare. Men eftersom kommuner skiljer sig mycket i storlek så måste man sätta kostnaden i relation till storleken och även ta hänsyn till att en större kommun kan uppnå fördelar som inte små kommuner kan. En större kommun kan till exempel ha en bättre förhandlingssitts än små kommuner (Johnsen et al., 2004). Orsaken till detta kan vara att när en kommun är större så ökar både efterfrågan från kommunen men också utbudet på revision (Copley & Doucet, 1993a). Det är mer attraktivt för en revisionsbyrå att få uppdraget att revidera en stor kommun vilket kan leda till konkurrens som pressar ned priset. Dessutom finns bättre förutsättningar för konkurrens med fler revisionsbyråer i en större kommun.

En liten kommun kan kräva mindre resurser totalt för revisionen, men det finns vissa delar som måste produceras redan från början och som kräver grundläggande resurser. När väl revisorn har blivit bekant med dessa delar så är det troligt att marginalkostnaden för revisionen minskar i takt med att den reviderade enheten blir större och man kan därmed uppnå skalfördelar (Chow, 1982; Johnsen et al., 2004).

Hypotes 1: Kommunstorlek är negativt korrelerat med revisionskostnad

3.3.2 Kommunens ekonomi

I kommunallagen finns ett lagstadgat krav på att kommunerna ska ha en god ekonomisk hushållning. Detta krav innebär bland annat att kommuner ska ha en balans mellan intäkter och kostnader sett på längre sikt. För att kommunernas ekonomi inte ska urholkas finns ett kompletterande krav på balans i budgeten, vilket innebär att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Detta är ett minimikrav och knyts till resultaträkningen (Brorström et al., 2000).

Det är viktigt för en kommun att sända ut rätt signaler om sin ekonomi. Vad som anses vara ett ”bra” resultat att visa upp kan diskuteras. Att ha ett allt för dåligt resultat är inte bra för det visar att man inte har en tillräckligt effektiv användning av skattemedlen. Det är inte bra att visa ett för högt resultat heller. Detta kan signalera till medborgarna att man inte har användning för medborgarnas medel och därmed skulle kunna sänka skatter och avgifter (Stalebrink & Sacco, 2006).

Har en kommun dålig ekonomi så borde detta vara ett incitament för att öka övervakningen vilket borde leda till mer omfattande revision (Cassel, 2000). Det kan bero på flera saker. Ett av syftena med granskning är just att se till att kommunens ekonomiska intressen tillvaratas och att kontrollsystem finns för att se till att ekonomin inte lider skada (Hanberger et al., 2005). Om ekonomin i en kommun ändå inte uppfyller kraven borde det ligga i kommunens intresse att ta reda på var bristerna finns, vilka åtgärder som kan sättas in och därför kan det krävas en mer omfattande revision.

Cassel (2000) pekar vidare på att ju sämre ekonomi en kommun har desto större är risken för väsentliga fel vid en granskning. Enligt god revisionsledning borde denna ökade risk leda till att det åtgår större granskningsinsatser. Därför borde det alltså krävas mer arbete för både förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden.

Det skulle också kunna vara så att en dålig ekonomi leder till att kommunen drar in på alla verksamheter och att detta också omfattar resurser till revisionen. En annan tanke är att det skulle kunna vara så att en kommun med dålig ekonomi vill försöka dölja detta för att inte sända ut fel signaler vilket skulle kunna leda till att man väljer att inte avsätta mer resurser till revisionen.

Jag förutsätter ändå att en kommun med dålig ekonomi vill förbättra denna och ett steg till detta är att ha en mer omfattande revision.

Hypotes 2: En kommuns ekonomiska status är negativt korrelerat med revisionskostnad.

3.3.3 Kommunens skattekraft

Den grund till vilka intäkter en kommun kan få av sina medborgare finns i kommunens skatteunderlag. Skatteunderlaget består av invånarnas inkomster samt beskattningsbara förmåner och liknande. Divideras skatteunderlaget med antal invånare så får man fram vilken skattekraft kommuner har. Innebörden av en hög skattekraft är att man har invånare med god ekonomi och därmed finns möjlighet till större intäkter för kommunen.

En kommun med hög skattekraft har alltså förutsättningar för en god och framför allt en självfinansierad ekonomi vilket kan leda till att de har ett mindre intresse av övervakning än ekonomiskt svaga kommuner. I Sverige har vi ett utjämningssystem som innebär att en kommun med låg skattekraft får bidrag från staten. Har man däremot en skattekraft som överstiger det normala så får man betala en avgift. Det systemet baseras på tanken om att alla medborgare ska kunna känna att de får samma grundläggande service oavsett i vilken kommun de bor i (Häggroth & Pettersson, 2000).

Att vissa kommuner har en låg skattekraft och därmed tar emot större bidrag skulle kunna vara ett skäl till att ha en högre övervakning. Detta menar Deis & Giroux (1992) som visade att revisionskostnaden ökade i takt med att inkomster från bidrag ökar. Detta skulle kunna bero på att de kommuner som inte kan finansiera sig själva vill demonstrera sin trovärdighet och visa att man verkligen är i behov av bidragen, gentemot staten och andra kommuner. Att vara bidragsberoende leder också till en osäkerhet över de egna inkomsterna som kan bero på hur bidragssystemet utvecklas i framtiden. Detta skulle kunna leda till att man vill ha en mer noggrann kontroll över verksamheternas utfall och utveckling inom kommunen.

Förutom det förväntade behovet av att demonstrera inför staten så skulle det kunna vara så att en kommun med svag skattekraft behöver ta ut en högre skattesats för att höja intäkterna. Detta kan i sin tur leda till att man även till medborgarna vill visa att man är i behov av de extra intäkter en höjning av skatt skulle ge (Ward et al., 1994).

Trots dessa argument så skulle det kunna vara så att kommunerna kallt räknar med att få ett visst bidrag varje år som täcker det som brister i de egna intäkterna. De kanske till och med inte fäster så stor vikt vid om intäkterna kommer från den egna skatten eller från bidrag. Även om det är fallet så kan inte kommunerna vara helt säkra på hur skatteunderlaget och bidragsformer utvecklas i framtiden vilket gör att de fortfarande står i en ställning där de kan känna en osäkerhet och ett beroende av staten.

Hypotes 3: En kommuns skattekraft är negativt korrelerat med revisionskostnad.

3.3.4 Kommunens skattesats

Varje kommunmedborgare betalar en viss del av sin inkomst till kommunen genom inkomstskatten och det är dessa intäkter som i huvudsak finansierar den kommunala verksamheten. Politikernas påverkan på medborgarna yttrar sig genom att de kan bestämma vilka typer av service de tillhandahåller. De har dessutom makten att påverka storleken på medborgarnas inkomster genom att kunna bestämma vilken nivå skatten ska ligga på (Zimmerman, 1977). Eftersom politikerna ansvarar över medborgarnas resurser är de ständigt utsatta för granskning av media och intressegrupper (Dittenhofer, 2001). De valda politikerna vill demonstrera sin trovärdighet gentemot medborgarna och intressegrupper och denna vilja har visat sig öka i takt med vilken skatt man tar ut. Genom att avsätta resurser till revisionen kan man dels demonstrera sin trovärdighet och förhoppningsvis också slippa en ökad granskning av media. Dessutom visade Copley et al. (1995) att kommuner som har högre skatter också tenderar att ha en ökad efterfrågan efter revisorer som har ett bra rykte och som uppfattas ge bra kvalitet.

Detta beteende kan förklaras av att medborgarna antas vara nytto-maximerande och ställer högre krav på övervakning om de själva betalar mer i skatt. (Ward et al., 1994; Johnsen et al., 2004; Copley et al., 1995)

Hypotes 4: En kommuns skattesats är positivt korrelerat med revisionskostnad.

3.3.5 Kommunens organisation i bolag

I början av 90- talet ändrades kommunallagen vilket innebar en decentralisering av kommunernas verksamhet. Lagen innebar att man fick tillåtelse att anlita andra utövare av verksamheten än den egna kommunen (Hanberger et al., 2005). Kommuner har därigenom sin verksamhet organiserad både i den egentliga kommunala verksamheten men också i bolag och stiftelser.

Storlek på en organisation har antagits påverka revisionskostnaden positivt, då man menar att när en enhet blir större, blir den mer komplex och därmed ökar kostnaden för revisionen (Rubin, 1988; Simunic, 1980). Andra har skilt komplexitet från storlek och Gerrard et al. (1994) mätte istället organisationens komplexitet genom att kontrollera hur många enheter en organisation hade.

Ser man på komplexiteten inom kommunen bör denna öka om verksamheterna utförs inom kommunens verksamhet. Är istället verksamheten organiserad i bolag så innebär det att en större del av revisionen utförs i dessa kommunala bolag. Därmed blir själva kärnverksamheten i kommunen också mindre komplex och en större del av verksamheten faller utanför den kommunala revisionen. Kommunen utser visserligen lekmannarevisorer som är med och granskar kommunala bolag, men denna kostnad belastar bolaget och ingår därmed inte i den kommunala revisionskostnaden.

Sagt med detta alltså att en kommuns komplexitet bör minska i takt med att man lägger verksamheten i bolag istället för att ha den inom kommunen. När den kommunala kärnverksamheten blir mindre komplex bör också revisionen kräva mindre insatser och det leder till en lägre revisionskostnad.

Hypotes 5: Andelen verksamhet i kommunala bolag är negativt korrelerat med revisionskostnad.

3.3.6 Politisk organisation

Kommunens organisation i bolag antas påverka revisionskostnad negativt. Men det finns ett annat perspektiv på kommunens organisation, nämligen den inre politiska

organisationen. Med politisk organisation menas här hur kommunen organiserat sin verksamhet i olika nämnder. Kommunerna kan frivilligt besluta om hur många nämnder man vill ha, med vissa restriktioner.

I kommunallagen finns stadgat att revisorerna årligen ska granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden (KL, 9:9 §). Detta innebär att inte bara nämnderna ska granskas, utan också verksamheterna inom dessa. Det kan innefatta förvaltningar, utskott, sammansatta organ osv. Arbetet kan organiseras på två olika sätt. Det första alternativet är en samlad revision, vilket innebär att alla revisorer granskar allt. Det andra alternativet är att revisorerna delas upp i grupper och granskar var sin del (Häggroth & Pettersson, 2000).

Har en kommun verksamheten organiserad i fler nämnder kan det ge upphov till ett större behov av övervakning på grund av ökad komplexitet. Med komplexitet menas här att verksamheten sprids ut på många enheter. Om man ser det ur ett agentteoretiskt perspektiv kan politikerna räknas som principaler gentemot de styrande i nämnderna. Ju mer komplex verksamheten blir desto fler agentrelationer uppstår (Copley & Doucet, 1993a). Det blir mer problematiskt att ha kontroll över alla verksamheter och risken för informationsasymmetri ökar (Ahmad & Houghton, 1996). Styrande inom de olika nämnderna kan ges större möjligheter till att agera opportunistiskt utan att bli upptäckta.

Revisionen kan dessutom ta längre tid att planera och samordna då det är fler aktiviteter att gå igenom och fler transaktioner att granska (Ahmad & Houghton, 1996; Gerrard et al., 1994; Palmrose, 1986; Rubin, 1988). Därför kan det också leda till att man i större utsträckning behöver använda sig av sakkunniga biträden. Arbetet både för förtroendevalda revisorer och anlidade sakkunniga antas därför öka i takt med att kommunen organiserar sig i fler nämnder.

Trots detta bör man ta hänsyn till att i takt med att fler verksamheter tillkommer så kan revisionskostnaden efter en viss punkt avstanna. Detta skulle i sådana fall bero på skalfördelar, liknande de som kan uppstå för större kommuner (Palmrose, 1986).

Hypotes 6: Antal politiska nämnder är positivt korrelerat med revisionskostnad

3.3.7 Kommuntyp och geografiskt läge

Kommunens karaktär och var den är belägen i Sverige kan också ha stor betydelse för hur den fungerar. På grund av att man befinner sig på ett visst ställe i landet kan detta leda till att just den regionen har en viss identitet som gör att den skiljer sig från andra delar. Denna identitet kan kopplas till bakomliggande faktorer som geografiska förhållanden, idéer eller historiska händelser som format regionerna (Strömbom, 2006).

Förutom att olika områden kan ha olika identiteter som påverkar deras agerande finns det yttre omvärldsfaktorer som påverkar en kommuns förhållanden. Ett exempel på en sådan faktor kan vara befolkningsminskning eller ökning. Detta kan ha en direkt påverkan på kommunens ekonomi. Vissa platser i landet är särskilt utsatta för befolkningsminskning. En sådan region är norrland men generellt kan sägas att tendensen är utflyttning i glesbygden till större städer (Arena för tillväxt, 2006). I de områden med befolkningsminskning kan kommuner ha problem med ett minskande skatteunderlag, och en sämre ekonomi vilket kan leda till att man måste ta ut högre skatter och därmed känner ett ökad vilja att demonstrera trovärdighet.

Om kommunen är belägen centralt eller inte kan också påverka revisionskostnaden. Glesbygdskommuner som har avstånd till större städer kan befinna sig i en situation där konkurrens saknas på revisionsmarknaden. Avsaknad av konkurrens kan följaktligen leda till ett högre pris på revisionen genom att priset på att anlita sakkunniga stiger (Copley & Doucet, 1993a). Måste dessutom den revisionsbyrå som anlitas ta sig långa sträckor så kan det öka produktionskostnaderna för revisionsbyrån vilket de då måste föra över på sin klient (Johnsen et al., 2004). Detta skulle kunna innebära att kommuner belägna mer centralt, i anslutning till större städer har en lägre revisionskostnad.

Hypotes 7: Kommuntyp och geografiskt läge är korrelerat med revisionskostnad

3.4 Politiska faktorer

3.4.1 Politisk instabilitet

En stor skillnad mellan privata bolag och kommuner är att kommunens politiska ledning faktiskt kan komma att bytas ut vart fjärde år. Antar man att politiker är nyttomaximerande så maximeras deras nytta av att de blir omvalda (Zimmerman, 1977). För att kunna uppnå detta måste de på något sätt nå ut till sina väljare, de antar policies som de tror att väljarna ska tilltalas av (Baber, 1983).

Om den politiska situationen inom kommunen är instabil innebär det att man ofta har maktskifte inom kommunen. Detta kan det leda till att det föds ett större behov av övervakning. Orsakerna till detta kan vara flera. Osäkerheten över om man kan bli omvald eller inte bör öka om man vet att majoriteten i tidigare val har skiftat. Detta ger i sin tur upphov till en konkurrens mellan partierna. Politikerna vill därför demonstrera sin handlingskraftighet för att öka sina chanser (Baber, 1983). Ett exempel på hur de kan göra detta är att producera redovisningsinformation, även om inte väljarna kräver det (Baber, 1990). Ett annat sätt skulle kunna vara att öka omfattningen av revisionen.

Det kan finnas andra orsaker förutom konkurrens som kan öka revisionskostnaden vid frekvent maktskifte. Har ett parti varit i majoritet i kommunen i fyra år och det sedan kommer en ny ledning så kan de nyinvalda politikerna känna en osäkerhet över hur kommunen skötts av föregående majoritet. Osäkerheten över detta skulle kunna kopplas till att de nyinvalda inte vill riskera att kunna ställas till svar för de misstag som eventuellt begåtts innan. Dessutom kan en mer omfattande revision signalera till väljarna att det behövs städas upp efter den gamla ledningen vilket då skulle få den nya ledningen att se bra ut.

Cassel (2000) nämner en annan potentiell orsak, nämligen att olika politiska ledningar kan ha olika syn på förvaltningen. Så länge det är samma fullmäktigeledamöter finns det ett mindre behov av revision inom kommunen. Men reglerna i kommunallagen som hänvisar till "god ekonomisk hushållning" är så pass fria för tolkning så att det kan bli problem vid ett maktskifte. En ny fullmäktige kan ha en annan syn på god

ekonomisk hushållning vilket gör att man ibland har förväntat sig att revisorerna ska rikta kritik mot den gamla styrelsen för att de inte såg på god ekonomisk hushållning på samma sätt (Cassel, 2000). Detta skulle i likhet med tidigare resonemang kunna förklaras av att man vill få sig själv att se så bra ut som möjligt i väljarnas ögon.

En annan sak att beakta är det motstånd mot förändring som kan finnas som ett resultat av att kommunen är politiskt stabil och därmed under lång tid har samma ledning. En förklaring till detta är att politiker inte gärna vill ändra på sättet att hantera saker eftersom det skulle indikera att det varit något fel på systemet innan (Dittenhofer, 2001). Det skulle isåfall inte gynna den politiska ledningen att plötsligt öka resurserna till revisionen när kommunen är politiskt stabil.

Hypotes 8: Politisk instabilitet är positivt korrelerat med revisionskostnad

3.4.2 Politisk konkurrens

Att ökad instabilitet kan leda till en högre konkurrens mellan politiker konstaterades i det förra avsnittet. Trots att instabilitet och konkurrens är nära sammankopplade så kan konkurrens uppstå trots att kommunen inte nödvändigtvis behöver vara instabil. I och med att chansen ändå alltid finns att ett visst parti kan väljas så förekommer konkurrens i någon utsträckning alltid politiker emellan. När konkurrensen är hård kan det leda till ökade konflikter och misstro politikerna emellan. Det är inte bara misstro och konflikter som ger ett ökat behov. Viljan av att bli omvald kan göra att behovet av övervakning förekommer från båda sidor. De partier som inte är i majoritet men som antas vilja vara de kan känna ett behov av att övervaka majoriteten (Zimmerman, 1977). Kanske för att hitta brister hos den som kan gynna dem själva. De som redan innehar majoritet vill gärna demonstrera sin trovärdighet gentemot medborgarna för att kunna bli omvalda. Följden blir då att kostnaden för revisionen ökar (Baber, 1983).

Det är också viktigt att ta hänsyn till att politiker generellt kan vara tvingade att tänka kortsiktigt i och med att de alltid har ett val att oroa sig över och de har en begränsad tid på sig att visa sin handlingskraftighet (Dittenhofer, 2001). Är då konkurrensen hög kan detta leda till att de agerar på ett sätt som gör att de så effektivt som möjligt vill visa vad de åstadkommer. Det har till exempel visat sig att sittande politiker kan

försöka att manipulera budgetar osv. så att de ska se bättre ut i allmänhetens ögon när konkurrensen är hård (Tuft, 1980, refereras i Mayer et al., 1991). Att denna möjlighet finns är ytterligare skäl till misstänksamhet och osäkerhet.

Baber (1983) menar dessutom att om det inte existerade någon konkurrens inom politiken skulle de valda politikerna kunna strunta i sina vallöften när de väl blivit valda. Detta skulle då inte leda till något omedelbart straff eftersom valet inte då är på fyra år. Finns det däremot starka konkurrenter så är det troligare att de valda politikerna använder ökad övervakning och därmed revision som ett medel för att demonstrera till väljarna att de håller sina vallöften (Baber, 1983).

Copley et al. (1995) visade också att kommuner under politisk konkurrens tenderar att använda revisorer som har ett bra rykte och uppfattas ge bra kvalitet, så att majoritetsinnehavarna kan visa att de handlar med medborgarnas bästa i tankarna.

Till skillnad från Babers (1983) resultat har det funnits indikationer på att politisk konkurrens inte påverkar revisionskostnaden. Ward et al. (1994) fann inget samband och menar att detta kan tyda på att revision inte är det bästa övervakningssystemet för politiska beteenden.

Hypotes 9: Politisk konkurrens är positivt korrelerat med revisionskostnad.

3.5 Sakkunniga biträden:

3.5.1 Revisionsbyråns storlek och rykte

I Sverige finns det fyra stora revisionsbyråer som utför revision, nämligen Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PwC (Big 4). Det har tidigare antagits att dessa kan ta ut ett högre revisionsarvode. Varför de skulle vara dyrare kan främst knytas till kvalitet, rykte och att de innehar en stor marknadsandel. Kvalitet är svårt att mäta, därför har god kvalitet kopplats ihop med storlek på revisionsfirman, vilket också påvisats i empiriska undersökningar (Palmrose, 1986). En stor byrå har bättre rutiner, mer erfarenhet och stora resurser och de kan därmed utföra revisionen på ett mer effektivt sätt. De stora revisionsbyråerna har också regelbundet blivit

rekommenderade för att hålla god kvalitet och de timmar en stor firma spenderade på en revisors klient resulterade i en upplevd högre säkerhet för klienten.

Big 4 har anklagats för att skapa en monopolistisk marknad. De har en synlighet och ett rykte som gör det svårt för andra revisionsbyråer att konkurrera (Simunic, 1980). Dessa faktorer skulle kunna vara en fördel man kan utnyttja genom att ta ut ett högre revisionsarvode (Palmrose, 1986; Simunic, 1980).

Trots att Big 4 antas vara dyrare så borde det logiskt sett kunna vara så att det är just dessa typer av byråer som kan utnyttja skalfördelar. På grund av sin storlek har de själva möjligheten att sänka sina kostnader. Frågan återstår dock om de väljer att överföra dessa skalfördelar till sina klienter eller om de väljer att själva istället ta del av en högre vinst eller löner till sina anställda. Simunic (1980) och Antle et al. (2006) pekade just på detta och menar alltså att revisionsarvoden faktiskt är lägre för Big 4 än för andra revisionsbolag för att kostnadsfördelarna överförs på klienten.

Med tanke på den stora marknadsandelen och revisionsbyråernas faktiska eller förväntade kompetens och kvalitet antar jag att de väljer att ta ut ett högre arvode.

Hypotes 10: En kommuns anlitande av sakkunniga biträden från "The Big 4" är positivt korrelerat med revisionskostnad.

3.5.2 Revisionsbyråns erfarenhet och kompetens

Det finns en revisionsbyrå som är speciellt inriktad på revision inom kommuner, nämligen Komrev. Byrån ägdes tidigare av kommunförbundet men ägs nu av Öhrlings PWC, alltså en av de stora aktörerna (Cassel, 2000). Som en följd av min hypotes om Big 4 påverkan på revisionsarvodet följer tanken om att Komrev speciellt skulle vara en aktör som kan påverka revisionskostnaden av dessa fyra byråer. Komrev är specialiserad på kommunal revision och är marknadsledande. Enbart att en byrå är marknadsledande kan göra att den associeras med god kvalitet. Detta kan leda till en spiral som gör att man tar ut ett högre pris. Ett högre pris signalerar i sin tur god kvalitet (Ferguson et al., 2006).

Komrev har reviderat många kommuner och har därför stor erfarenhet. Att Komrev har erfarenhet inom kommunal revision är en konkurrensfördel som skulle kunna utnyttjas genom att ta ut ett högre pris. Denna tanke är konsekvent med Deis och Giroux (1992) vars resultat visade att ju fler kommuner som reviderades, desto högre revisionsarvode tog revisionsbyrån ut. Dessutom kan det vara så att Komrev på grund av sin speciella kompetens inte upplever samma konkurrens av de andra revisionsbyråerna, vilket även detta kan leda till ett högre pris (Firth, 1997).

Samma motargument som finns mot att "Big 4" skulle ha ett högre revisionsarvode finns även här. Nämligen att Komrev just på grund av sin storlek och sin kompetens kan utnyttja kostnadsfördelar och sedan kan överföra dessa till kommunen. Det har dessutom visat sig att en revisionsbyrå som har en stor marknadsandel just inom en viss speciell bransch har visat sig ha lättare att uppnå kostnadsfördelar just i den branschen och att åtminstone lite av dessa borde överföras till klienten (Deis & Giroux, 1996; Ettredge & Greenberg, 1990). Trots detta kan en kommun vara villiga att betala mer eftersom de får en specialistkompetens och en förväntat hög kvalitet (Ettredge & Greenberg, 1990).

Hypotes 11: En kommuns anlitande av Komrev är positivt korrelerat med revisionskostnad

3.5.3 Prissättning

I kommunal verksamhet kan priset komma att spela en stor roll i valet av revisionsbyrå. Låga priser kan uppkomma som ett resultat av hög konkurrens mellan revisionsbyråerna vid en upphandling. Det har i tidigare studier visat sig att revisionsbyråer kan använda sig av prissättningsstrategier. De Angelo (1981) menar att revisionsavgifter till en början sätts lågt, när man byter revisionsbyrå, för att sedan bli en dyrare affär när det gäller de efterföljande åren. Detta fenomen har i forskningen kallats för "Lowballing" (Johnson, 2001; Firth, 1997; Turpen, 1995). Varför man väljer att sänka sitt arvode kan ha flera förklaringar. En är att man förutsätter att man i framtiden kommer tjäna ovanligt stora vinster på grund av detta. Johnson (2001) nämner andra orsaker till att initialt sätta underpris. Man vill slå sig in på en ny marknad, utvidga ett geografiskt område eller förhindra konkurrenter från att slå sig in på samma marknad. Det har visat sig finnas skillnader i storleken på initial

rabatt. Ettredge & Greenberg (1996) menade att rabatten blir större om man byter till ett revisionsbolag som är expert inom det område man befinner sig i.

Även om revisionen initialt blir lägre så kan det leda till att man tar ut högre avgifter för andra konsulttjänster som utförs (Antle et al., 2006; Firth, 1997). Om detta är fallet i kommunerna är svårt att veta eftersom man inte separat redovisar för dessa kostnader.

Hypotes 12: Byte av revisionsbyrå för sakkunniga biträden är negativt korrelerat med revisionskostnad

3.5.4 Tiden med samma revisionsbyrå

Huruvida byte av revisionsbyrå genererar ett lägre arvode eller inte är omdiskuterat. Tagesson et al., (2006) fann inget samband mellan revisionsarvode och byte av revisionsbyrå på den privata marknaden i Sverige. Det skulle istället kunna argumenteras för att ju längre en revisor reviderar en kommun, desto mer effektivt utförs revisionen och detta kan leda till en lägre kostnad genom att revisionsbyrån överför kostnadsbesparingar till kommunen (Antle et al., 2006; Copley & Doucet, 1993b; Craswell & Francis, 1999; Simunic, 1980). När en ny revisionsbyrå anlitas kan det krävas mer arbete från både kommunens och de sakkunnigas sida. Kommunen måste vägleda och bistå de sakkunniga biträdena på olika sätt. Den nyanlitande revisionsbyrån behöver dessutom mer tid i början då man behöver sätta sig in i kommunens verksamhet. Detta gör att byte av revisionskontor kan resultera i en högre revisionskostnad.

Hypotes 13: Den tid en revisionsbyrå reviderat en kommun är negativt korrelerat med revisionskostnad

3.5.5 Sakkunniga biträdens kompetens

Att få en god eller en upplevd god kvalitet på revisionen är viktigt. Det kan ge en ökad trovärdighet till den politiska ledningen och kvalitet kan också leda till ökad effektivitet i revisionsarbetet. Hur ska kommunen då i förväg kunna avgöra vilka faktorer som medverkar till målet att uppnå kvalitet? Uttrycket kvalitet har tidigare antagits ha ett samband med revisionsbyråns storlek och rykte när det handlar om Big

4 (Palmrose 1986; Simunic, 1980). Här antog man att kvalitet är associerat med en högre kostnad för revisionen. En annan väg till att försäkra sig om att få god kvalitet är att anlita specialiserade revisionsbyråer som har erfarenhet inom den bransch de reviderar (Ward et al., 1994). Om man ser på saken i ett ytterliggare steg så kan de enskilda revisorernas kompetens ha betydelse för kvaliteten.

I Sverige bildades föreningen Skyrev år 2000 som en reaktion på att det blev obligatoriskt för kommuner att anlita sakkunniga biträden. Skyrev säger att de verkar för en bättre kvalitet på kommunal revision. Som ett led i detta utförs certifiering av kommunala revisorer. Certifieringen innebär att revisorn måste ha en viss grad av högskoleutbildning och dessutom krävs att man har gjort handledt praktiskt kommunalt arbete i sammanlagt 5 år (Skyrev, 2006). I dagens läge finns det 224 certifierade revisorer i Sverige.

Vilken påverkan certifiering har på revisionskostnaden kan bero på vilket värde en kommun lägger i att ha en certifierad revisor. Att ha revisorer som är väl utbildade inom den kommunala verksamheten borde leda till en högre kvalitet på revisionen. Om man antar att revisionsbyråerna är nytto-maximerande kan de därför utnyttja denna fördel genom att ta ut högre arvoden för att tillhandahålla denna specialkompetens.

Man skulle också kunna argumentera emot denna tanke och hävda att alla kommuner borde kräva en certifierad revisor. Så länge detta inte är lagstadgat och alla anlidade revisorer inte är certifierade så antar jag att de revisionsbyråer som certifierat sina sakkunniga väljer att ta ut ett högre arvode.

En annan del av revisorns kompetens är om de sakkunniga som anlitas har kunskap inom revision, det vill säga om de är auktoriserade eller godkända. Certifierade revisorer har kunskaper om den speciella typ av verksamhet som kommuner bedriver men behöver inte nödvändigtvis vara auktoriserade eller godkända. Kunskap inom revision behöver inte nödvändigtvis leda till en bättre kvalitet för kommuner. Att anlita revisorer utan kommunal kompetens och enbart kompetens inom revision kanske till och med kan leda till sämre kvalitet. Det eftersom den kommunala- och den privata miljön skiljer sig mycket från varandra och revisorn kan ha påverkats av

andra miljöer och synsätt (Tagesson & Falkman, 2006). Även om det inte är säkert att kvaliteten höjs så kan en högre utbildad revisor generera högre produktionskostnader för revisionsbyråerna, vilket i sin tur leder till att de överför dessa kostnader till kommunen genom att ta ut högre arvoden.

Hypotes 14: Sakkunniga biträdens kompetens är positivt korrelerat med revisionskostnad

3.5.6 Kommunala revisionskontor

I vissa kommuner, främst de större så har man ett eget kommunalt revisionskontor. Detta kontor har yrkesrevisorer som är anställda på heltid för att bistå de förtroendevalda revisorerna (Lundin, 1999). Föreningen Starev menar att ett eget revisionskontor kan vara en förutsättning för att man ska kunna revidera stora och komplexa verksamheter som en stor kommun kan utgöra (Starev, 2006).

Man menar vidare att en bättre helhetsbild och kontinuitet kan skapas genom att anlita ett kommunalt revisionskontor. Om det är så, borde detta kunna leda till en lägre revisionskostnad genom att revisionen blir mer effektiv. Rubin (1992) undersökte om revisionsarvodet skilde sig mellan statliga och privata revisorer och denna undersökning visade att privata revisorer var dyrare. Han menar att orsaken till detta är att de statliga revisionskontoren inte är vinstdrivande som de externa byråerna är. Och detta borde ju ha en betydelse. Kommunernas avgiftsfinansierade verksamhet bygger ju på att tjänster ska prissättas enligt självkostnadsprincipen.

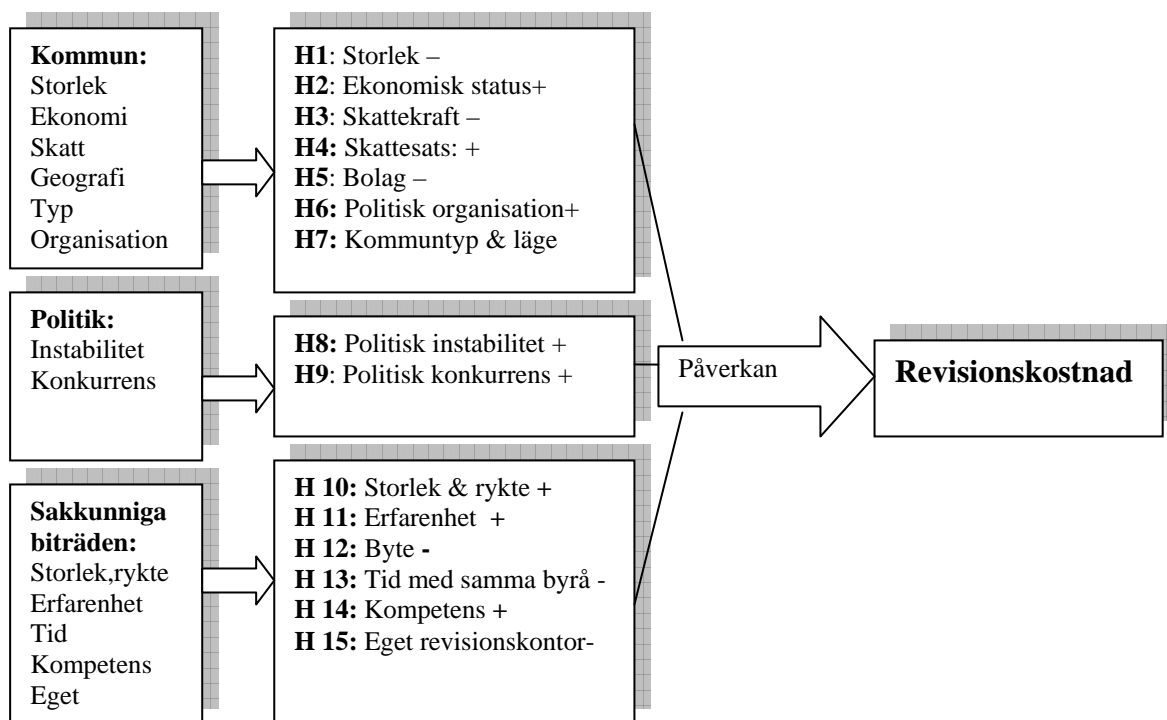
Det kan ju också finnas argument emot att ett eget kontor leder till en lägre revisionskostnad. Har man ett eget kommunal revisionskontor så innebär detta också att man inte har upphandlingar. De kommuner som har eget revisionskontor är företrädevis större städer. Skulle man då ha upphandlingar så kan det mycket väl vara så att priset på revision genom konkurrens mellan revisionsbyråer skulle kunna pressas ner. Både för att det kan förmodas finnas flera revisionsbyråer som skulle lägga anbud och för att man kan anta att efterfrågan för att revidera en större kommun är stor (Copley & Doucet, 1993a).

Trots detta kvarstår det faktum att de externa revisionsbyråerna är vinstdrivande, vilket jag ändå tror borde leda till en lägre kostnad för ett eget kontor.

Ett eget revisionskontor kan också leda till att de förtroendevalda revisorerna mer frekvent har tillgång till kompetens som kan överföras från det kommunala revisionskontoret vilket leder till en mer effektiv revision. Cassel (2000) menar dock att erfarenheten och utbildningen hos de anställda vid de kommunala revisionskontoren varierar mycket och att ett kommunalt revisionskontor kanske därför inte alls bidrar till en ökad kompetens och kvalitet i den kommunala revisionen.

Hypotes 15: En kommuns anlitande av ett kommunalt revisionskontor är negativt korrelerat med revisionskostnad

Bild 4. Modell med utvecklade hypoteser och deras förutspådda riktning:



3.6 Sammanfattning hypoteser:

Hypotes 1: Kommunstorlek är negativt korrelerat med revisionskostnad

En större kommun kan på grund av kostnadsfördelar och en bättre förhandlingsposition uppnå en lägre kostnad för revisionen än en liten kommun. Dessutom finns en tröskel, en grundläggande nivå som alla kommuner måste producera, även de små. När väl denna tröskel uppnåtts uppnår de större kommunerna en mindre kostnad för den revision som utförs utöver detta.

Hypotes 2: Kommunens ekonomiska status är negativt korrelerat med revisionskostnad.

En kommun med dålig ekonomi antas vilja förbättra denna. Ett steg i detta kan vara att utföra en mer omfattande revision, vilket borde leda till en högre revisionskostnad. Dessutom bör det enligt god revisionssed åtgå större granskningsinsatser vid en sämre ekonomi eftersom risken för väsentliga fel i granskningen då ökar.

Hypotes 3: En kommuns skattekraft är negativt korrelerat med revisionskostnad.

En kommun med hög skattekraft har förutsättningar för en god ekonomi. Dessa kommuner är inte beroende av statliga bidrag och kan därför känna ett mindre behov av övervakning. Kommuner med svag skattekraft som tar emot bidrag kan vilja demonstrera för staten och andra kommuner att intäkterna är motiverade och behövs. Kommuner med svag skattekraft kan också behöva ta ut en högre skatt vilket gör att de vill demonstrera för medborgarna att höjningen var motiverad.

Hypotes 4: En kommuns skattesats är positivt korrelerat med revisionskostnad

När skattesatsen är högre, ökar politikernas vilja att demonstrera sin trovärdighet gentemot medborgarna vilket leder till ökad revision.

Hypotes 5: Andelen verksamhet i kommunala bolag är negativt korrelerat med revisionskostnad

Om en kommun organiserar sin verksamhet i kommunala bolag minskar komplexiteten i den egentliga kommunala verksamheten vilket leder till att minskade resurser behövs för revisionen. En större del av den kommunala revisionen utförs då i bolagen.

Hypotes 6: Antal politiska nämnder är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Om en kommun har fler politiska nämnder antas agentproblemen bli större och risken för att anställda agerar opportunistiskt ökar. Dessutom kan fler nämnder göra att verksamheten blir mer komplex och därför kan det åtgå större granskningsinsatser och ta mer tid att samordna revisionen.

Hypotes 7: Kommuntyp och geografiskt läge är korrelerat med revisionskostnad

Kommuner kan skilja sig beroende på kommunens karaktär och geografiskt läge. Olika regioner kan ha olika identiteter som påverkar deras agerande. Yttre faktorer som brist på konkurrens och befolkningsminskning, samt avstånd till större städer kan vara faktorer som kan ha en påverkan på revisionskostnaden.

Hypotes 8: Politisk instabilitet är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Politisk instabilitet kan leda till att politiker är osäkra på om de blir omvalda. Därför vill de visa sin trovärdighet gentemot väljarna. Dessutom kan nya politiker känna ett behov av att demonstrera att det behövs städas upp efter den gamla majoriteten.

Hypotes 9: Politisk konkurrens är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Politisk konkurrens innebär att det är starka partier som står emot varandra vilket leder till ett större behov av övervakning. Det föds misstro och osäkerhet. Politikerna vill demonstrera för väljarna att de håller sina vallöften. Politisk instabilitet och konkurrens är nära sammankopplade.

Hypotes 10: Anlitande av sakkunniga biträden från ”The Big 4” är positivt korrelerat med revisionskostnad. Stora revisionsbyråer tar ut ett högre arvode som följd av deras storlek, rykte och kvalitet.

Hypotes 11: En kommuns anlitande av Komrev är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Komrev är marknadsledande och innehar speciell kompetens och stor erfarenhet inom kommunal revision. Detta leder till att de kan vilja ta ut en högre avgift. Dessutom kan Komrev ha en synlighet och ett rykte som gör att andra byråer inte kan konkurrera.

Hypotes 12: Byte av revisionsbyrå för sakkunniga biträden är negativt korrelerat med revisionskostnad. För att få nya kunder, hålla borta konkurrenter och kunna tjäna framtida vinster väljer revisionsbyråer att initialt sänka sina arvoden vilket leder till en lägre revisionskostnad för det första året.

Hypotes 13: Den tid en revisionsbyrå reviderat kommunen är negativt korrelerat med revisionskostnad. Ju längre en revisor reviderat en kommun, desto mer effektiv blir revisionen eftersom revisorn lär sig mer om verksamheten. Därför är revisionskostnaden högre initialt på grund av ovana vid kommunen och blir sedan lägre med tiden.

Hypotes 14: Sakkunniga biträdens kompetens är positivt korrelerat med revisionskostnad

Om ett sakkunnigt biträde är certifierat innebär det att denne har insikt och kunskap om den kommunala verksamheten. Om en revisor är auktoriserad har denne även kompetens inom revisionen. Båda dessa typer av kompetenser förväntas påverka revisionskostnaden positivt då kompetens kan utgöra ett konkurrensmedel. Dessutom kan det kosta mer för revisionsbyråerna att ha mer kompetenta anställda.

Hypotes 15: Anlitandet av ett kommunalt revisionskontor är negativt korrelerat med revisionskostnad. Har man ett eget kommunalt revisionskontor innebär det att det saknas vinstsyfte och att en regelbunden kompetensöverföring kan äga rum mellan kommunen och revisionskontoret. Detta leder till en lägre kostnad för revisionen.

Kapitel 4: Empirisk metod

Här beskrivs hur jag gått tillväga i den empiriska undersökningen. En totalundersökning har utförts och därmed omfattas alla Sveriges 290 primärkommuner. Till största delen har dokumentstudier genomförts vilken omfattat årsredovisningar, revisionsrapporter samt statistik. Kapitlet innefattar även operationalisering av hypoteserna och avslutas med information om bortfall.

4.1 Undersökningsmetod

Uppsatsens syfte är att förklara vad som kan påverka revisionskostnaden i kommuner. Studien utgår från en tvärsnittsansats vilket innebär att jag undersöker revisionskostnad vid en viss tidpunkt, nämligen för året 2005. Alternativet hade varit att göra en longitudinell studie som då hade inriktat sig på att undersöka revisionskostnadens förändring under en viss tid (Christensen et al., 2002). Detta skulle vara intressant att göra, trots detta har jag inte tidsresurser nog för att kunna göra en sådan undersökning.

Undersökningen har till största delen gjorts genom dokumentstudier men även en del primärdata har samlats in med hjälp av en fråga till kommunerna. Denna fråga gällde hur länge de haft samma revisionsbyrå. Nackdelen med att göra en dokumentstudie är att de data som finns tillgänglig kanske inte alltid passar studiens syfte. Dessutom kan det vara svårt att hitta all data (Saunders et al., 2007). Detta har jag tydligt märkt av i min undersökning. Kommunernas årsredovisningar skiljer sig från varandra, både med tanke på utformning och hur detaljerat man redovisar för kostnader. Detta gjorde att jag fått försöka komplettera genom telefonsamtal för den information jag inte fick in genom årsredovisningarna. Trots detta har jag genom att utföra dokumentstudier kunnat samla in mycket information vilket ger en bra grund för analyserande av samband och graden av generaliserbarhet.

Ett alternativ hade varit att göra ett antal fallstudier och därmed inriktat mig på att undersöka vad som påverkar revisionskostnaden i ett mindre antal kommuner. Detta hade gett en förståelse för problemet men på bekostnad av möjligheten att dra generella slutsatser. Ett annat alternativ är att utföra en survey undersökning.

Eftersom de faktorer jag ska undersöka består till största delen av kvantitativ data anser jag att dokumentstudier är det bästa sättet att få tillgång till denna information.

Jag har inriktat mig på att göra en totalundersökning. Detta innebär att jag därmed undersökt hela målpopulationen, Sveriges 290 primärkommuner. Alternativet hade varit att göra ett urval men då finns alltid risken för olika typer av urvalsfel. Dessutom är antalet kommuner inte så stort att det omöjligt att täcka in i en undersökning och i och med att den möjligheten fanns kändes det naturligt att göra en totalundersökning.

4.2 Datainsamling

Datainsamlingen har genomförts genom olika metoder. För att få tag i årsredovisningar gick jag i första hand in på kommunernas hemsidor. Sedan skickades ett e-mail ut till alla kommuner där jag efterfrågade årsredovisning i de fall den fattades, revisionsrapporter från sakkunniga biträden, samt senaste avtal med dessa. I e-målet ställdes också frågan hur länge kommunen haft den nuvarande revisionsbyrån för sakkunniga biträden. I vissa fall har jag varit tvungen att kontakta kommunerna via telefon och e-mail för att få kompletterande uppgifter.

4.3 Operationalisering

4.3.1 Revisionskostnad.

Den beroende variabeln i uppsatsen är revisionskostnad/invånare. Detta relativa mått används för att en jämförelse ska kunna göras. Den absoluta revisionskostnaden kan till exempel förväntas vara större i en stor kommun och enbart detta mått blir alltså missvisande om det inte relateras till storlek. Alternativa storleksmått som skulle kunna realteras till revisionskostnad är omsättning eller balansomslutning. Av dessa mått är invånare det som mest rättvist mäter storleken. Detta beror på att kommuner har uppvisat stora skillnader i användandet av redovisningsprinciper och det därför kan uppstå problem vid jämförelser (Tagesson & Falkman, 2006). Informationen om kommunens revisionskostnad hämtas från kommunernas årsredovisning 2005 samt genom kompletterande samtal med kommunerna. Information om antal invånare år 2005 hämtas från SCB.

4.3.2 Hypotes 1: Kommunstorlek är negativt korrelerat med revisionskostnad

Storlek på kommunen kan mätas på lite olika sätt. Ett mått på storlek är antal invånare. Rubin (1988) menar att detta mått skapar minst störning eftersom kommuner ofta kan ha redovisningar som kan vara svåra att jämföra med varandra. Som jag nämnde i det föregående avsnittet har det visat sig att den kommunala redovisningen även i Sverige är dåligt harmoniserad. Det kan därför leda till problem med jämförelser av mått som kommunerna på olika sätt kan påverka (Tagesson & Falkman, 2006). Eftersom jag avser att utföra en multipel regressionsanalys så måste ett annat mått än invånare användas då denna variabel annars är en del i den beroende variabeln revisionskostnad/invånare. Efter ett korrelationstest visar det sig att en kommuns omsättning är det mått som är starkast korrelerat med antal invånare och därför används detta som en approximation på storlek. Informationen om kommunens omsättning hämtas från kommunernas årsredovisningar för 2005.

4.3.3 Hypotes 2: En kommuns ekonomiska status är negativt korrelerat med revisionskostnad.

Resultat före extraordinära poster används som indikation på kommunens ekonomiska status. Orsaken att jag använder denna resultatnivå är att extraordinära poster är sådana transaktioner som inte normalt ingår i kommunens resultat. Inkluderande av dessa skulle alltså kunna ge en missvisande bild av resultatet. Som alternativ till kommunens resultat skulle man kunna använda ett mått på om kommunen uppnått kravet på balans eller inte. Eftersom detta enligt mig skulle begränsa mer än tillföra väljer jag att använda resultat istället. Information om resultat hämtas från kommunernas årsredovisningar 2005 och från statistik från SCB.

4.3.4 Hypotes 3: En kommuns skattekraft är negativt korrelerat med revisionskostnad.

Kommunens skattekraft beräknas som skatteunderlaget, det vill säga kommuninvånarnas samlade inkomster och beskattningsbara förmåner dividerat med antal invånare. Eftersom jag teorin kopplar skattekraften till huruvida kommunen är självförsörjande eller inte skulle ett alternativt mått kunna ha använts. Som alternativ indikation på hade man istället kunnat mäta från andra sidan, hur mycket bidrag en kommun tar emot (Deis & Giroux, 1992). Jag förutsätter ändå att skattekraften är relaterad till bidragsberoende, dvs. om man har högre skattekraft så tar man emot

mindre bidrag. Dessutom säger skattekraften något om förutsättningar för intäkter vilket man kan gå miste om genom att använda bidrag som mått. Information om kommunens skattekraft hämtas genom statistik från SCB för 2005.

4.3.5 Hypotes 4: En kommuns skattesats är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Här används den kommunala inkomstkatten för kommunerna. I tidigare undersökningar har ofta andra typer av skatter används, till exempel förmögenhetsskatt eftersom dessa antas påverka medborgarna på ett mer synbart sätt. Eftersom skatterna likt denna i Sverige är statliga så är inkomstkatten den enda skatten som kommunerna själva bestämmer över. Den kommunala inkomstkatten användes även av Johnsen et al. (2004) när de undersökte påverkan på revisionskostnad i Norge och Finland. Informationen om kommunernas skattesats hämtas genom statistik från SCB för året 2005

4.3.6 Hypotes 5: Andelen verksamhet i kommunala bolag är negativt korrelerat med revisionskostnad.

Hur stor andel av kommunens verksamhet som organiseras i kommunala bolag mäts med genom att se hur stor andel av koncernomsättningen som kan hänföras till de kommunala bolagen. Gerrard et al. (1994) mätte hur många enheter som ett bolag har utanför kärnverksamheten som ett mått där komplexiteten ökar vid fler enheter. I mitt fall blir det tvärt om. Ju fler kommunala bolag en kommun har, desto mindre komplex blir kommunens verksamhet. Eftersom jag har tillgång till koncernredovisning så anser jag att det är bättre att använda bolagens andel av koncernomsättning istället för antal bolag som är ett mindre noggrant mått. Information om bolagens andel av koncernomsättning hämtas från kommunernas årsredovisningar för 2005.

4.3.7 Hypotes 6: Antal politiska nämnder är positivt korrelerat med revisionskostnad

Antal nämnder inkluderar de obligatoriska nämnderna kommunstyrelsen, valnämnden och överförmyndarnämnden samt de eventuella övriga nämnder som kommunen har. Egentligen kanske inte antal nämnder är det perfekta måttet på komplexitet, eftersom nämnderna under sig kan ha fler verksamheter. Det kan ändå ge en indikation på hur man organiserat verksamhetens olika inriktningar och på om styrningen i kommunen

är koncentrerad eller utspridd. Ett liknande mått användes av Rubin 1992, då han använde ett serviceindex som mätte hur många olika tjänster kommunen tillhandahåller till medborgarna. Information om antal politiska nämnder hämtas från årsredovisningar och kommunens hemsidor.

4.3.8 Hypotes 7: Kommuntyp och geografiskt läge är korrelerat med revisionskostnad

Johnsen et al., (2004) använde sig av en egen skala för att mäta hur centralt kommunerna låg. Jag ansåg att det var svårt att dela upp kommunerna på en skala på detta viset, därför används färdiga indelningar för att se om det finns skillnader mellan kommuner. Kommuntyp baseras på den färdiga kommungruppsindelning som innefattar 9 olika grupper. De olika grupperna är: Storstad, större kommun, glesbygdskommun, förortskommun, pendlingskommun, varuproducerande kommun, övriga mer än 25 000 inv., övriga 12 500- 25 000 inv., övriga mindre än 12 500 inv. I analysen visar det sig att glesbygd har den högsta revisionskostnaden skapas en dummyvariabel med glesbygd/inte glesbygd som testas i den multipla regressionsanalysen.

Geografiskt läge baseras på var i landet kommunen ligger. Den uppdelning som används är Nuts. Denna indelning av Sverige används i EU när statistik förs över Sverige. Man kan säga att uppdelningen är ett mellanting mellan landsdelar och län, där de åtta olika delarna är: Övre norrland, Mellersta Norrland, Norra Mellansverige, Östra Mellansverige, Västsverige, Sydsverige, Stockholm, Småland med öarna. Geografiska områden kan i viss utsträckning kopplas till olika kommuntyper. Ett exempel är övre norrland som till största delen består av glesbygd. Därför har jag inte med båda indelningarna i den multipla regressionsanalysen. Informationen om landets indelning enligt Nuts hämtas från SCB och information om indelning i kommungrupper hämtas från Sveriges kommuner och landsting.

4.3.9 Hypotes 8: Politisk instabilitet är positivt korrelerat med revisionskostnad.

För att mäta politisk instabilitet observeras majoritetsfördelningen i de olika kommunerna under de senaste tre valen, åren: 2002, 1998 och 1994. En indikation på vilka kommuner som är stabila fås sedan genom att mäta vilka kommuner där nuvarande majoritet valts även i de två föregående valen. En dummyvariabel skapas

där stabila kommuner får koden 0 och instabila koden 1. En nackdel med detta mått är att det är möjligt att den majoritet som är valet 2002 har valts av en tillfällighet, att kommunen tidigare varit stabil även om de bytt senaste valet. Detta mått användes även av Ward et al., (1994) och Baber (1983). Information om mandatfördelning i de olika kommunerna hämtas från regionfakta och valmyndigheten.

4.3.10 Hypotes 9: Politisk konkurrens är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Mått på politisk konkurrens baseras på den procentuella mandatfördelningen för de olika partierna i varje kommun. Till skillnad från politisk instabilitet inriktar sig politisk konkurrens på förhållandet som råder vid en viss tidpunkt. För att kunna mäta politisk konkurrens används två mått. Det ena är Herfindahls index och bygger på att man kvadrerar alla partiers procentuella mandatfördelning. Ju högre summan blir, desto fler stora partier finns det och detta borde leda till högre konkurrens. Det ska dock nämnas att denna summa inte säger något om vilka partier som är stora, men ger ändå en indikation på om det är ett stort parti som dominerar eller om det finns flera starka. Måttet säger inte heller något om vilka koalitioner som skulle kunna uppstå, speciellt om övriga partier har en stor andel av mandaten.

Ett annat mått är oppositionens procentuella andel av rösterna. Ju högre andel oppositionen har desto högre konkurrens. Även detta mått har använts i tidigare undersökningar. (Baber, 1983; Ward et al., 1994). Liknande problem finns här som med det andra måttet. Det är inte alltid partierna kan delas upp i två block. Av den anledningen har jag också varit tvungen att utesluta de kommuner med oklara majoriteter i detta mått. Grunden till de två måtten är procentuell mandatfördelning efter valet 2002. Informationen hämtas från valmyndigheten.

4.3.11 Hypotes 10: En kommuns anlitande av sakkunniga biträden från ”The Big 4” är positivt korrelerat med revisionskostnad; Hypotes 11: En kommuns anlitande av Komrev är positivt korrelerat med revisionskostnad; Hypotes 15: En kommuns anlitande av ett kommunalt revisionskontor är negativt korrelerat med revisionskostnad

Alla dessa antaganden baseras på vilken revisionsbyrå för sakkunniga biträden kommunerna anlitat under 2005. Alternativen är KPMG, Komrev, Ernst & Young, Deloitte, eget revisionskontor eller annat revisionskontor. I analysen delas

kommunerna upp i två grupper för varje variabel: Big 4/inte Big 4, Komrev/inte Komrev, Eget kontor/inte eget kontor. Liknande dummyvariabler har använts av alla som undersökt vilken påverkan Big 4 har på revisionsarvodet. Informationen om vilken revisionsbyrå kommunen har hämtas genom kontakt med kommunerna

4.3.12 Hypotes 12: Byte av revisionsbyrå för sakkunniga biträden är negativt korrelerat med revisionskostnad

Tidigare undersökningar har visat att effekten med låga revisionsarvoden uppstår främst under det första året (DeAngelo, 1981; Johnson, 2001). Därför identifieras de kommuner som bytt revisionskontor under år 2004 för att sedan kunna ställas mot övriga kommuner. Informationen hämtas genom kontakt med kommunerna.

4.3.13 Hypotes 13: Tiden samma revisionsbyrå reviderat en kommun är negativt korrelerat med revisionskostnad.

För att mäta detta används uppgifter om hur många år kommunen haft den nuvarande revisionsbyrån. Detta mått har också använts av Johnson (2001). Informationen hämtas genom kontakt med kommunerna.

4.3.14 Hypotes 14: Sakkunniga biträdens kompetens är positivt korrelerat med revisionskostnad

Kompetensen består av två delar. Den första delen är branschkompetens och för att mäta det undersöks vilka revisorer som är certifierade. Den andra delen är revisorns kompetens inom revision. Detta mäts genom att se om revisorn är auktoriserad, godkänd, eller inget av dem. Information om revisorn är auktoriserad eller godkänd hämtas från de sakkunnigas rapport samt register från revisorsnämnden. Information om revisorn är certifierad hämtas genom att jämföra föreningen Skyrevs register över certifierade revisorer med namnen på sakkunnigas rapport.

4.4 Validitet och reliabilitet

En hög reliabilitet innebär att samma undersökning kan ska kunnas utföras igen av någon annan och generera samma resultat (Saunders et al., 2007). Ett viktigt steg i att stärka reliabiliteten är att hämta informationen från källor som är säkra. I mitt fall har mycket data till undersökningen insamlats från kommunernas årsredovisningar och

revisionsrapporter. Därmed får jag anta att dessa data är reliabel. Annan data såsom politisk majoritet samt mandatfördelning hämtas från SCB, vilket får anses vara en välkänd och säker källa. I och med att jag inte utfört någon enkätundersökning eller intervjuer slipper jag undan vissa hot mot reliabiliteten som annars kan vara kopplade till dessa metoder. Den data jag samlat in är således inte påverkad av mig eller av att jag använt mig av någon viss metod.

Att en undersökning är valid innebär att man verkligen mätt det man ville mäta (Saunders et al., 2007). Det finns olika saker som gör att min undersökning får en ökad validitet. Innan datainsamlingen gjordes en explorativ intervju med en revisor som jobbar inom kommunal revision där teorin testades vilket ökar validiteten. Att jag gjort en totalundersökning är faktor som gör att de slutsatser jag drar blir mer valida. Dessutom används flera analysmetoder för att säkra resultatet. Ett stort hot mot validiteten är bortfall. För att minska risken för bortfall har vissa åtgärder vidtagits. Påminnelsemail har skickats till de kommuner som inte skickat det material jag efterfrågat. Dessutom har jag ringt till ett stort antal kommuner som inte redovisat för sin revisionskostnad. I de fall där bortfallet ändå blivit för stort har dessa variabler uteslutits ur analysen för att de inte ska utgöra ett hot mot tillförlitligheten i analysen.

4.5 Bortfall

Bortfallet när det gäller den beroende variabeln revisionskostnad/invånare är 13 %. Orsaken till detta bortfall är att många kommuner inte specificerat sin revisionskostnad i årsredovisningen, vilket gjort att jag fått kontakta dem via telefon. En annan orsak är att jag för vissa kommuner inte kunnat få tag i årsredovisningen. De kommuner jag inte fått tag i inom rimlig tid är orsaken till detta bortfall. För de flesta kvantitativa variabler är bortfallet obefintligt för de kommuner jag lyckats få tag i revisionskostnaden eftersom jag då också haft tillgång till årsredovisningen.

Variabeln ”politisk instabilitet” är utsatt för ett bortfall på 68 %. Uppgiften om politisk majoritet var omöjlig att få tag i för tidigare år för alla kommuner. I vissa fall fanns mandatfördelning att tillgå. Att därefter räkna ut majoritet för varje kommun för flera val var en uppgift som blev mig övermäktig.

I övrigt bortfall består för det första för variabeln ”antal år med nuvarande revisionsbyrå”. Detta var den enda variabel som jag fick information om genom att ställa frågan till kommunerna hur länge de haft sin nuvarande revisionsbyrå. Bortfallet är på 71 %. Orsaken till detta bortfall är alltså att kommunerna inte svarat på den fråga jag ställde. Jag har fått indikationer på att det i många kommuner är ovanligt att man bytt revisionsbyrå och kanske en orsak kan vara att man helt enkelt inte vet för att det var länge sedan och att man därför inte heller valt att svara på frågan.

Ett annat stort bortfall står variabeln ”revisorernas kompetens” för. Bortfallet är ca 60 %. Orsaken till detta är att kommunerna inte tillsänt mig sakkunnigas rapporter och att jag därför inte kunnat få reda på kompetensen hos de sakkunniga biträdena.

4.6 Kapitelsammanfattning

Uppsatsen utgår från en tvärsnittsansats och undersöker vad som påverkar revisionskostnaden för 2005. En totalundersökning har gjorts där alla Sveriges 290 primärkommuner ingår. Data som insamlats har till störst del bestått av fakta från årsredovisningar, revisionsrapporter och statistik. Primärdata har också insamlats genom att ställa en fråga till kommunerna om hur länge de haft sin nuvarande revisionsbyrå. Bortfallet på den beroende variabeln är 13 %. Övriga kvantitativa variabler påverkas inte i någon större grad av bortfall. De variabler som är utsatt för det största bortfallet lämnas utanför analysen.

Kapitel 5: Analys

I kapitlet analyseras den data som samlats in från den empiriska undersökningen. Analysen utförs med hjälp av både bivariata tester och multipel regressionsanalys. Hypoteserna prövas och detta leder till resultatet av undersökningen.

5.1 Inledning

Analysen kommer att genomföras genom att göra både bivariata tester och en multipel regressionsanalys. Då antal observationer är stort går det bra att använda parametriska tester eftersom man kan anta att variablerna är approximativt normalfördelade (Andersson, 2003). Jag har utöver parametriska tester också använt icke parametriska för att stärka resultaten i vissa fall. Detta har gjorts när observationer i varje grupp i en variabel har varit mindre än 30. De test som används när en oberoende variabel testas mot den beroende är Pearsons korrelationstest, t- test och Mann-Whitney test. För variabler med flera grupper används Anova test och Kruskal-Wallis test. Dessutom görs multipel regressionsanalys. Signifikansnivån som används är 5 %. Variabler under 10 % nivån räknas som svagt signifikanta. Det innebär att det inte kan uteslutas att det finns ett samband.

Variablerna antal år med revisionsbyrå , sakkunnigas kompetens, och politisk instabilitet måste på grund av ett för stort bortfall uteslutas ur analysen. Detta eftersom det skulle vara allt för osäkert att dra slutsatser om hela målpopulationen genom test av dessa.

Analyskapitlet inleds med inledande statistik för den beroende variabeln revisionskostnad/invånare och för de oberoende variablerna som delats upp i kvantitativa variabler (Tabell 5.1) och Kategorivariabler (Tabell 5.2).

Tabell 5.1: Inledande statistik över kvantitativa variabler:

Variabel:	Antal	Min	Max	Medel	Standard avvikelse
Revisionskostnad/ Invånare (Kr):	252	10	124	40,30	16,57
Invånare	290	2553	771 038	31 198	5978
Kommun resultat	290	-482 812	834 263	31 069	75 920
Skattekraft 2005 (kr)	290	114 824	257 345	138 281	16 057
Kommun skattesats (%)	290	17,5	32,7	21,477	1,2563
Bolags andel av Oms (%)	249	15	56	26	6,5
Antal politiska nämnder	268	3	35	8,574	3,5692
Politisk konkurrens (index)	290	1 667,7	4 753,1	2 444,3	440,73

Tabell 5.2 : Inledande statistik över kategorivariabler

Kategorivariabler:	Antal	Frekvenser
Revisionsbyrå 2005	279	Komrev/har 67 % av kommunerna, KPMG 16% och Ernst & Young 11 %. I botten finns Deloitte med 2,6 %, och eget kontor: 1,8 %. Bara två kommuner har annan byrå än de nämnda.
Kommungrupp	290	Kommunernas fördelning enligt kommungrupp: Storstad: 1 % Förortskommun: 13,1 % Större stad: 9,3 % Pendlingskommun: 14,1 % Glesbygdskommun: 13,4 % Varuproducerande: 13,8 % Övrig, mer än 25 000 inv. : 11,7% Övrig, 12500- 25 000: 12,8 % Övrig, mindre än 12500: 10,7 %
Landsuppdelning enl. Nuts	290	Kommunernas fördelning på landsdelar: Övre norrland: 10 % Mellersta Norrland: 5,2 % Norra Mellansverige: 14,1 % Östra Mellansverige: 17,9 % Stockholm: 9 % Småland med öarna: 11,7 % Västsverige: 19% Sydsverige: 13,1 %
Eget kontor/inte eget	279	Endast 8 (1,8 %) av kommunerna har ett eget kontor
Komrev/inte Komrev	279	Komrev har 67 % av kommunerna medan de andra byråerna tillsammans innehar resterande 33 %

5.2 Analysens upplägg

Dispositionen av det fortsatta kapitlet är som följer. Först visas korrelationer mellan variablerna i en korrelationsmatris. Sedan presenteras den multipla regressionsanalysen och resultaten kommenteras. Nästa avsnitt är hypotesprövning. Hypoteserna behandlas under varsitt avsnitt. För varje hypotes redogörs för resultat i både bivariat test och resultat i multipel regressionsanalys i de fall variabeln tagits med i denna. Därmed presenteras utfallen i båda typer av tester på samma ställe för att de enkelt ska kunna jämföras.

Tabell 5.2: Korrelationer mellan variablerna:

Korrelationsmatris											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Revisionskostnad per invånare	1										
2. Kommun resultat	-0,216**	1									
3. Skattekraft 2005	-0,400**	0,188**	1								
4. Skattesats	0,345**	-,081	-0,459**	1							
5. Antal nämnder	-0,370**	0,371**	0,255**	-0,157**	1						
6. kommun omsättnir	-0,228**	0,300**	0,241**	-0,166*	0,771**	1					
7. Bolag andel	-0,263**	0,304**	0,15*	-,086	0,492**	0,363**	1				
8. Komrev/ Inte komri	0,153*	-,055	-,076	,010	-,112	-0,185*	-,098	1			
9. Politisk konkurrens	0,221**	-,095	-,030	0,205**	-0,249**	-0,184*	-,050	-,001	1		
10. Eget/ annat	-,062	0,286**	,064	-,097	0,439**	0,618**	0,180*	-0,225**	-,087	1	
11. Glesbygd/inte	0,559**	-0,120*	-0,280**	0,321**	-0,223**	-0,14*	-0,137*	,084	0,169*	-,066	1

** Korrelationen är signifikant på 0,001 nivå (2-sidig), * Korrelationen är signifikant på 0,05 nivå (2-sidig)

Den variabel som är mest korrelerad med den beroende variabeln revisionskostnad/invånare är Glesbygd/inte glesbygd (0,559), följt av Skattekraft (0,400). Alla variabler utom eget/annat är signifikant korrelerade med revisionskostnad. Matrisen indikerar också på att det kan förekomma problem med multikolliniaritet mellan flera av de oberoende variablerna vilket kommenteras närmare längre fram.

5.3 Multipel regressionsanalys

En multipel regressionsanalys har gjorts för att ta fram en modell som med hjälp av ett antal oberoende variabler ska förklara revisionskostnaden. Orsaken till att jag gör en multipel analys är att jag genom detta kan avgöra hur de olika variablerna påverkar revisionskostnad genom att samtidigt tar hänsyn till att de andra variablerna hålls konstanta (Aronsson, 2006).

Variablerna sakkunnigas kompetens, antal år med nuvarande revisionsbyrå och politisk instabilitet måste lämnas utanför analysen på grund av att observationerna var för få. Konsekvensen av att ta med variabler med så stort är bortfall är att tillförlitligheten minskar för hela modellen.

I den första modellen inkluderas alla variabler som varit möjliga att ta med i regressionsanalysen. Då glesbygd visat sig ha den högsta revisionskostnaden av alla kommuntyper (vilket senare visas i hypotesprövningen) gjordes en dummyvariabel med glesbygd/inte glesbygd som tas med i regressionsanalysen.

För att minska risken för snedvridna resultat har de fall som har uppvisat avvikande residualvärden uteslutits från analysen.

Modell 1: Resultat av regressionsanalys med alla variabler

Beroende variabel:	Beta-värde	t-värde	Signifikans	Tolerans
Revisionskostnad/invånare				
Kommun resultat	0,054	0,701	0,484	0,395
Skattekraft	-0,174	-3,016	0,003	0,696
Skattesats	0,119	2,109	0,036	0,730
Komrev/Inte Komrev	0,073	1,466	0,144	0,930
Politisk konkurrens	0,176	2,098	0,037	0,900
Bolags andel	0,009	0,158	0,875	0,653
Eget/annat	0,083	1,633	0,104	0,889
Glesbygd/Inte glesbygd	0,292	5,543	0,000	0,832
Kommun omsättning	-0,299	-3,317	0,001	0,285
Antal politiska nämnder	-0,162	-2,086	0,038	0,385

R² / R² Justerat / F-värde / Modellens signifikans : 0,489 / 0,466 / 21,185 / 0,000

En modell med dessa variabler resulterar i en justerad förklaringsgrad på 46,6 %. De signifikanta variablerna är som förutspått skattekraft, politisk konkurrens, glesbygd/inte glesbygd, kommunens omsättning och antal politiska nämnder. Som nämndes tidigare visar det sig att denna modell kan vara behäftad med vissa problem. I korrelationsmatrisen indikerades att det förekommer problem med multikolliniaritet. Det innebär att de oberoende variablerna korrelerar med varandra. De variabler som

kan vålla störst problem är kommunens omsättning och politiska nämnder. Dessa två är högt korrelerade med varandra och detta kan också påvisas genom att granska variablernas toleransvärden i regressionsmodellen som är väldigt låga. Kommunens resultat har också ett lågt toleransvärde (0,395; 0,385). På grund av problematiken med multikolliniaritet gjordes ytterliggare modeller för att se vilken påverkan detta har på övriga variabler. Nedan resultatet av en modell när storleksmättet omsättning exkluderats.

Modell 2: Resultat regressionsanalys där omsättning exkluderats

Beroende variabel:	Beta-värde	T-värde	Signifikans	Tolerans
Revisionskostnad/Invånare				
Kommun resultat	-0,058	-0,825	0,410	0,490
Skattekraft	-0,199	-3,411	0,001	0,709
Skattesats	0,083	1,476	0,141	0,757
Komrev/Inte Komrev	0,088	1,726	0,086	0,957
Politisk konkurrens	0,122	2,366	0,019	0,908
Bolags andel	-0,047	-0,808	0,420	0,712
Eget/annat	0,045	0,890	0,374	0,936
Glesbygd/Inte glesbygd	0,310	5,793	0,000	0,841
Antal politiska nämnder	-0,267	-3,699	0,000	0,464

R²/ Justerat R²/ F-värde/Modellens signifikans: 0,464/ 0,442/ 21,354/ 0,000

Om modellen görs utan omsättning så ökar toleransen något för de andra variablerna. De variabler som var signifikanta i den föregående modellen är fortfarande signifikanta i denna. Fortfarande ligger kommunens resultat och antal nämnder på en låg toleransnivå. Dessutom visade det sig i korrelationsmatrisen att bolagens andel är korrelerat med antal nämnder och att skattekraft är korrelerat med kommunens skattesats. En sista modell gjordes därför där både omsättning, antal nämnder och skattekraft togs bort för att se vilken påverkan detta har på återstående variabler.

Modell 3: Resultat regressionsanalys där omsättning, antal nämnder och skattekraft exkluderats

Beroende variabel:	Beta-värde	t-värde	Signifikans	Tolerans
Revisionskostnad/invånare				
Kommun resultat	-0,260	-4,405	0,000	0,764
Skattesats	0,124	2,246	0,026	0,876
Komrev/Inte Komrev	0,100	1,896	0,059	0,952
Politisk konkurrens	0,127	2,394	0,017	0,955
Bolags andel	-0,113	-1,973	0,050	0,807
Eget/annat	0,060	1,119	0,264	0,943
Glesbygd/Inte glesbygd	0,369	6,722	0,000	0,884

R²/ R² justerat/F-värde/ Modell signifikans: 0,381/ 0,364/ 21,529/ 0,000

Resultatet från denna modell visar att både kommunens resultat, bolagens andel och kommunens skattesats uppvisar signifikans. Toleransnivåerna för samtliga variabler har nu stigit till en acceptabel nivå. Det tyder på att ingen mer multikolliniaritet verkar förekomma mellan de återstående variablerna.

5. 4 Hypotesprövning

5.4.1 Hypotes 1: Kommunstorlek är negativt korrelerat med revisionskostnad

Hypotesen testas både med hjälp av Pearsons korrelationstest och multipel regressionsanalys.

Tabell 5.4 : Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och kommunens omsättning

Revisionskostnad/invånare:	Kommunomsättning
Pearson Korrelation	-0,228
Signifikans:	0,000

Det bivariata testet visar på att revisionskostnad är negativt korrelerat med storlek och korrelationen är signifikant. Även i den multipla regressionsanalysen är variabeln signifikant. I takt med att kommunens storlek ökar minskar revisionskostnaden. Indikationen är att sambandet inte är linjärt, utan kostnaden sjunker i snabb takt när storleken ökar för att sedan stabilisera sig. (se bilaga 2)

Hypotesen att kommunstorlek är negativt korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas.

5.4.2 Hypotes 2: *En kommuns ekonomiska status är negativt korrelerat med revisionskostnad.* Hypotesen testas med hjälp av Pearsons korrelationstest och multipel regressionsanalys.

Tabell 5.5: Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och kommunens resultat

Revisionskostnad/invånare	Kommunens resultat
Pearson korrelation	-0,216
Signifikans:	0,001

Måttet på ekonomisk status var kommunens resultat före extraordinära poster. I korrelationstestet är kommunens resultat negativt korrelerat med revisionskostnad/invånare och sambandet är signifikant. När kommunens resultat togs med i den multipla regressionsanalysen uppvisade variabeln låg tolerans i samband med variablerna politiska nämnder och omsättning vilket indikerade på att dessa var korrelerade med varandra. Därför kunde de inte testas i samma modell. När de två andra variablerna lyftes ur modellen ökade toleransnivån kraftigt och kommunens resultat blev signifikant i negativ riktning. Ju sämre resultat den kommun har, desto högre är revisionskostnaden.

Hypotesen om att en kommuns ekonomiska status är negativt korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.3 Hypotes 3: *En kommuns skattekraft är negativt korrelerat med revisionskostnad.* Hypotesen testas med hjälp av Pearsons korrelationstest och multipel regressionsanalys.

Tabell 5.6: Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och kommunens skattekraft

Revisionskostnad/Invånare	Kommunens skattekraft
Pearson Korrelation	-0,400
Signifikans:	0,000

Korrelationstestet visar på en negativ korrelation mellan skattekraft och den beroende variabeln. Resultatet i den multipla regressionsanalysen bekräftar att det finns ett samband. Kommunens skattekraft är starkt signifikant, med negativ riktning i alla modeller. Vid en högre skattekraft har kommunen en lägre revisionskostnad.

Hypotesen om att en kommuns skattekraft är negativt korrelerad med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.4 Hypotes 4: *En kommuns skattesats är positivt korrelerat med revisionskostnad.*

Hypotesen testas genom korrelationstest och multipel regressionsanalys.

Tabell 5.7: Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och kommunens skattesats

Revisionskostnad/invånare	Kommunens skattesats
Pearson korrelation	0,345
Signifikans	0,000

Korrelationstestet visar att det finns ett positivt samband mellan kommunens skattesats och revisionskostnad/invånare. För att ytterligare testa variabeln togs den med i den multipla regressionsanalysen. Korrelationsmatrisen visade att skattesats var starkt negativt korrelerad med skattekraft vilket ledde till att dessa variabler inte kunde testas i samma modell. När en modell gjordes utan skattekraft blev kommunens skattesats signifikant i positiv riktning. Ju högre skattesats en kommun har, desto lägre är revisionskostnaden.

Hypotesen om att en kommuns skattesats är positivt korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.5 Hypotes 5: *Andelen verksamhet i kommunala bolag är negativt korrelerat med revisionskostnad.* Hypotesen testas genom Pearsons korrelationstest och multipel regressionsanalys.

Tabell 5.8: Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och kommunala bolags andel av koncernomsättning

Revisionskostnad/invånare	Bolags andel av koncernomsättning
Pearson korrelation:	-0,263
Signifikans:	0,000

Korrelationstestet visar på en signifikant negativ korrelation mellan bolagens andel av koncernomsättning och revisionskostnad/invånare. Detta indikerar alltså att hypotesen är korrekt. Ytterliggare test görs genom att ta med variabeln i den multipla regressionsanalysen. I de första modellerna uppvisar variabeln inte signifikans trots att riktningen var den korrekta. Korrelationsmatrisen hade tidigare uppvisat tecken på samband mellan bolagens andel och antal nämnder. När regressionsmodellen gjordes utan denna variabel steg toleransvärdet samtidigt som bolagens andel blev signifikant. Det kan alltså visas att ju större andel av verksamheten som är organiserad i kommunala bolag, desto lägre revisionskostnad har kommunen.

Hypotesen om att andelen verksamhet i kommunala bolag är negativt korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.6 Hypotes 6: *Antal politiska nämnder är positivt korrelerat med revisionskostnad.* Hypotesen testas genom Pearsons korrelationstest och multipel regressionsanalys.

Tabell 5.9: Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och antal politiska nämnder

Revisionskostnad/invånare	Antal politiska nämnder
Pearson Korrelation:	-0,370
Signifikans	0,000

Korrelationstestet visar att antal politiska nämnder är negativt korrelerat med revisionskostnad. Variabeln testas även i den multipla regressionsanalysen. Resultatet i den analysen visar att antal nämnder i alla modeller är starkt signifikant. Det är

därmed statistiskt säkerställt att politiska nämnder är negativt korrelerat med revisionskostnad. Eftersom hypotesens riktning var den motsatta leder det att hypotesen måste förkastas. Den statistiska analysen visar att ju fler politiska nämnder en kommun har desto lägre är revisionskostnaden.

Hypotesen att antal politiska nämnder är positivt korrelerat med revisionskostnad kan förkastas

5.4.7 Hypotes 7: Kommuntyp och geografiskt läge är korrelerat med revisionskostnad

Huruvida revisionskostnaden skiljer sig med tanke på var i landet kommunen befinner sig testas med både Anova test och Kruskal Wallis test. Kruskal Wallis används som komplement eftersom vissa grupper i variabeln innehåller mindre än 30 observationer.

Tabell 5.10: Samband mellan revisionskostnad/invånare och kommuntyp

Kommungrupp:	Revisionskostnad/Invånare (Medelvärde)
Storstad	115,33
Förortskommun	69,67
Större stad	55,00
Pendlingskommun	135,17
Glesbygdskommun	211,67
Varuproducerande kommun	141,67
Övrig, mer än 25 000 invånare	95,98
Övrig, 12 500-25 000	128,82
Övrig, mindre än 12 500	166,94
Anova test signifikans:	0,000
Kruskal Wallis test signifikans:	0,000

Både Anova test och Kruskal Wallis test visar på stark signifikans vilket pekar på att det finns ett samband mellan kommuntyp och revisionskostnad. Genom tabellen ovan kan det utläsas att den grupp som har det högsta medelvärdet är glesbygdskommuner, medan det lägsta medelvärdet återfinns i större städer. Eftersom glesbygd har det överlägset högsta medelvärdet skapas en dummyvariabel där den gruppen ställs mot de andra kommuntyperna. Denna testas sedan i den multipla regressionsanalysen. Det visar sig att glesbygd/inte glesbygd är starkt signifikant i alla modeller vilket

bekräftar att glesbygdskommuner har en högre revisionskostnad relativt de andra kommungrupperna.

Geografiskt läge

Även när det gäller var i Sverige kommunen befinner sig utförs både ett Anova test och ett Kruskal Wallis test. Resultatet visas i tabellen nedan:

Tabell 5.11: Samband mellan revisionskostnad/invånare och geografiskt läge

Uppdelning enligt Nuts	Antal	Medelvärde
Övre norrland	23	190,96
Mellersta norrland	12	165,63
Norra Mellansverige	34	138,71
Östra Mellansverige	44	115,95
Stockholm	24	54,02
Småland med öarna	31	152,1
Västsverige	49	106,49
Sydsverige	35	127,17
Totalt	252	
Anova signifikans:	0,000	
Kruskal Wallis signifikans:	0,000	

Testet visar att det finns ett signifikant samband mellan de olika delarna och revisionskostnad. Det högsta medelvärdet återfinns i övre norrland och det lägsta i Stockholm. Övre norrland är också är det område som består mest av glesbygd. Detta gör att denna variabel inte tas med i regressionsanalysen då glesbygd och övre norrland skulle vara starkt korrelerade med varandra.

Hypotesen att kommuntyp och geografiskt läge är korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.8 Hypotes 8: Politisk instabilitet är positivt korrelerat med revisionskostnad

Då bortfallet för variabeln politisk instabilitet är 68 % kan inga slutsatser dras från variabeln. Därför exkluderas den ur analysen.

5.4.9 Hypotes 9: Politisk konkurrens är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Som approximation på politisk konkurrens används måttet herfindahls index. Orsaken till detta val är att det andra måttet som angavs i operationaliseringen, oppositionens andel inte är signifikant korrelerat med de beroende variablerna i det gjorda korrelationstestet. Politisk konkurrens testas med hjälp av Pearsons korrelationstest och tas även med i den multipla regressionsanalysen.

Tabell5.12: Korrelation mellan revisionskostnad/invånare och politisk konkurrens

Revisionskostnad/invånare	Politisk konkurrens
Pearson korrelation	0,221
Signifikans	0,000

Korrelationstestet visar att politisk konkurrens är positivt korrelerat med variabeln revisionskostnad/invånare som hypotesen förutspådde. När politisk konkurrens testas i den multipla regressionsanalysen uppstår samma resultat som i korrelationstestet. Variabeln är signifikant och har en positiv riktning. Det innebär att ju fler starka partier det finns i kommunen desto högre är revisionskostnaden.

Hypotesen att politisk konkurrens är positivt korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.10 Hypotes 10: En kommuns anlitan av sakkunniga biträden från "The Big 4" är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Hypotesen kan inte testas då det visat sig att endast två kommuner anlitar någon annan revisionsbyrå än de stora fyra.

5.4.11 Hypotes 11: En kommuns anlitan av Komrev är positivt korrelerat med revisionskostnad.

Komrev är som nämnts tidigare marknadsledande i kommuner. 67 % av alla kommuner använder sig av Komrev, medan Ernst & Young, KPMG, Deloitte, egna och mindre kontor tillsammans har 33 % av marknaden. För att testa hypotesen utförs t-test och Mann Whitney test för att se om något samband finns. Variabeln testas även genom multipel regressionsanalys.

Tabell5.13: Samband mellan revisionskostnad/invånare och Komrev/inte Komrev

Revisionskostnad/invånare	Medelvärde
Komrev	134,33
Inte Komrev	111,39
T-test signifikans:	0,015
Mann-Whitney signifikans:	0,018

Enligt både t-test och Mann-Whitney test finns ett signifikant samband mellan anlitage av Komrev och revisionskostnad. De som anlitar Komrev står för det högsta medelvärdet. Trots detta visar resultaten i de multipla regressionsanalyserna bara på en svag signifikans. Varför detta händer är svårt att svara på. Eftersom de bivariata testerna visar ett signifikant samband och den multipla analysen visar ett svagt signifikant samband leder detta ändå till att jag inte kan förkasta hypotesen. Men slutsats av sambandet får göras med viss försiktighet.

Hypotesen att en kommuns anlitage av Komrev är positivt korrelerat med revisionskostnad kan inte förkastas

5.4.12 Hypotes 12: *Byte av revisionsbyrå för sakkunniga biträden är negativt korrelerat med revisionskostnad.*

5.4.13 Hypotes 13: *Den tid revisionsbyrån reviderat en kommun är negativt korrelerat med revisionskostnad.* Dessa två hypoteser baserades på antal år kommunen haft samma byrå för sakkunniga. Det var endast ca 29 % av kommunerna som svarat på frågan hur länge man haft den nuvarande revisionsbyrå vilket gör att den inte kan analyseras. Den övervägande delen av dem som svarat, (53 %) har haft samma revisionsbyrå för sakkunniga i mer än tio år.

Hypoteserna kan varken antas eller förkastas

5.4.14 Hypotes 14: *Sakkunniga biträdens kompetens är positivt korrelerat med revisionskostnad*

Även denna hypotes är utsatt för ett bortfall på ca 60 % vilket gör hypotesen inte testas eftersom detta inte skulle ge ett tillförlitligt resultat.

Hypotesen kan varken antas eller förkastas

5.4.15 Hypotes 15: *En kommuns anlitande av ett kommunalt revisionskontor är negativt korrelerat med revisionskostnad.*

Hypotesen testas genom Mann-Whitney test eftersom det antal som har ett eget revisionskontor är så pass litet. Dessutom tas variabeln med i den multipla regressionsanalysen.

Tabell 5.14: Samband mellan revisionskostnad/invånare och eget kontor/annat kontor:

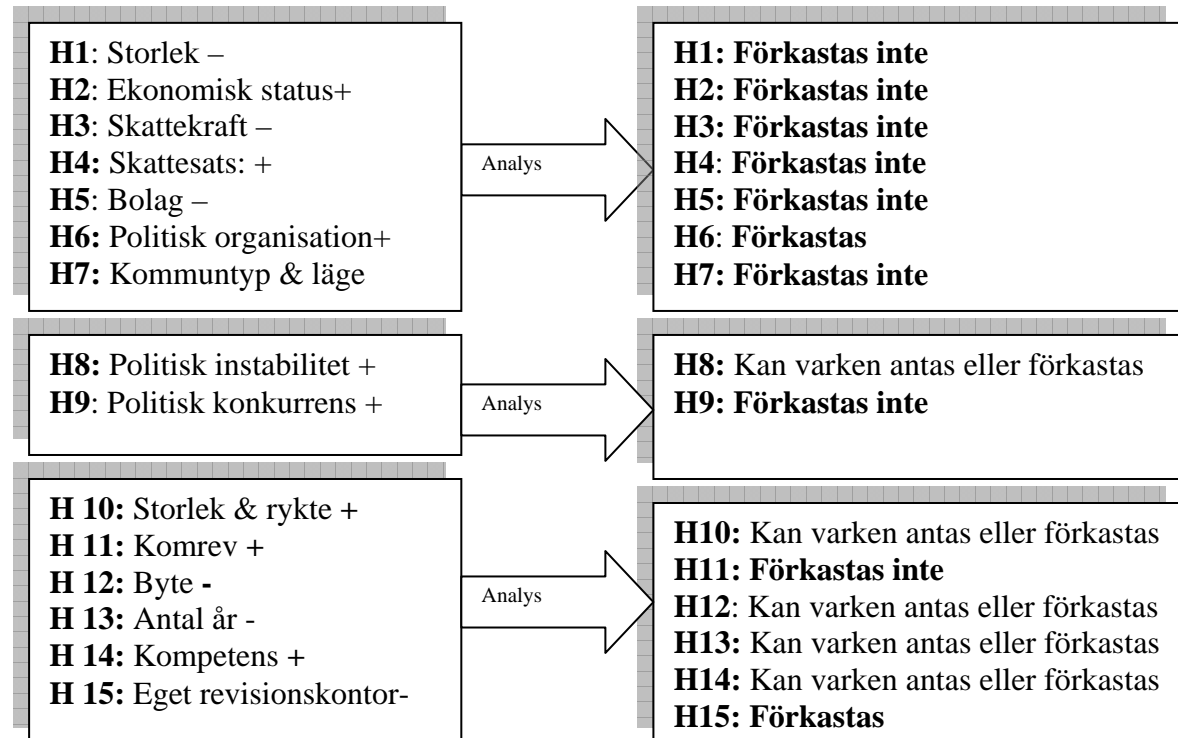
Revisionskostnad/invånare	Antal	Medel
Eget kontor:	8	127,20
Annat:	244	105,13
Totalt:	252	

Mann-Whitney, Ej signifikant (0,399)

Av samtliga kommuner var det bara 8 (1,8 %) som har ett eget kontor. Mann-Whitney testet visar att det inte finns något signifikant samband mellan de som anlitar ett eget revisionskontor och de som anlitar en annan revisionsbyrå. Testet visar en indikation på att medelvärdet för de med eget kontor är högre än för de som har en annan byrå. Variabeln testas även i den multipla regressionsanalysen. Inte heller här uppvisas signifikans men tecknet indikerar på ett positivt samband. Det kan inte statistiskt säkerställas att det finns en skillnad mellan de som anlitar ett kommunalt revisionskontor och de som anlitar ett annat.

Hypotesen att en kommuns anlitande av ett kommunalt revisionskontor är negativt korrelerat med revisionskostnad kan förkastas.

5.5 Sammanfattande resultat av hypotesprövning:



Kapitel 6: Sammanfattning och slutsatser

I det sista kapitlet sammanfattas uppsatsen och de faktorer som påverkar den kommunala revisionskostnaden illustreras. Kapitlet fortsätter med slutsatser och avslutas med reflektioner och förslag till fortsatt forskning.

6.1 Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att förklara vad som påverkar revisionskostnaden i Sveriges kommuner. Målet har varit att kunna dra generella slutsatser, därför har en totalundersökning gjorts där alla Sveriges 290 primärkommuner omfattats. Med hjälp av den tidigare forskningen om revisionsarvoden inom privat och kommunal verksamhet har ett antal faktorer tagits fram som antas påverka den kommunala revisionskostnaden.

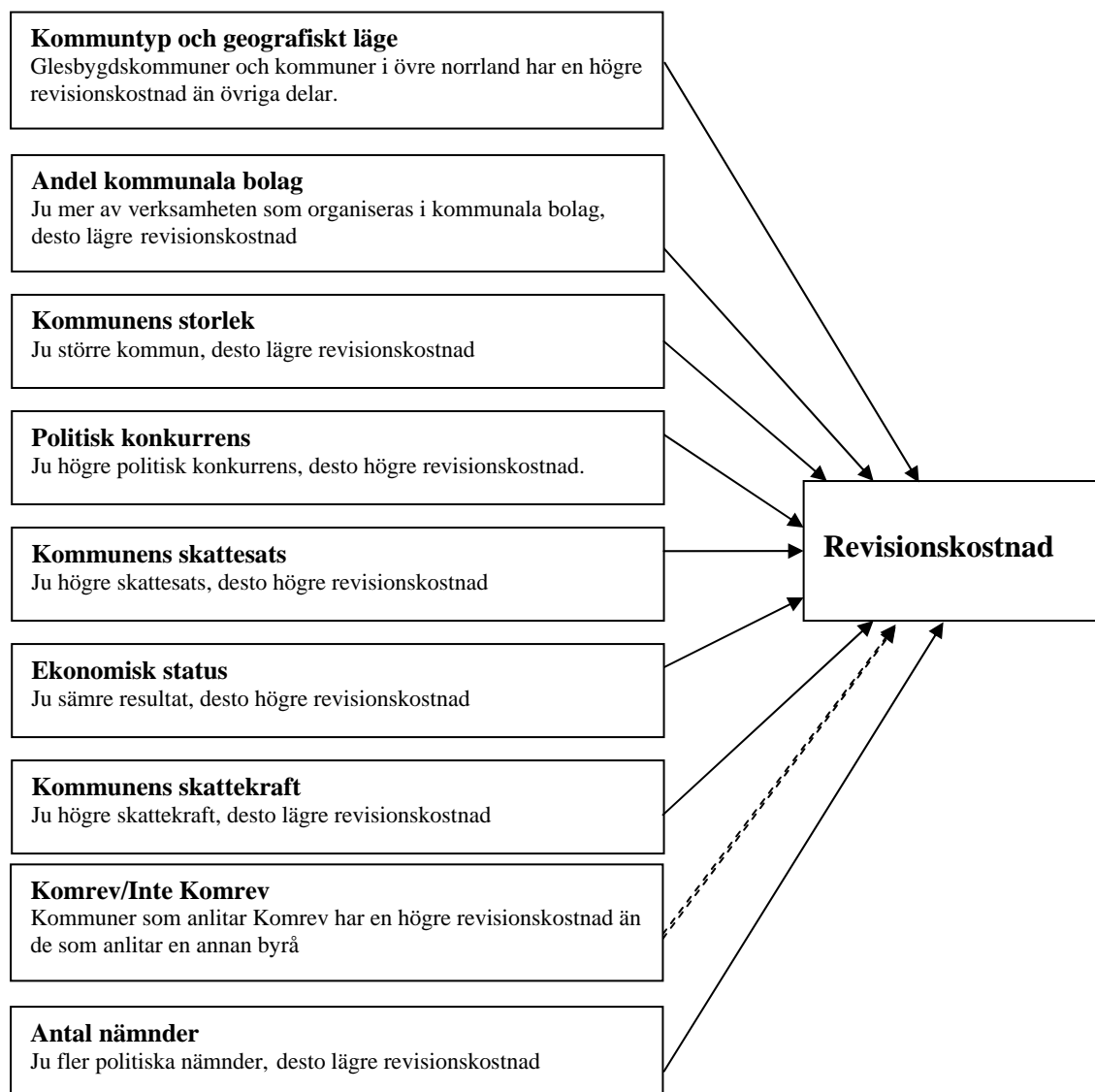
Dessa faktorer delas upp i tre områden. Det första området rör faktorer som är knutna till kommunen egenskaper. Faktorer som antagits ha en påverkan på revisionskostnaden är storlek, ekonomiska status, skattekraft, skattesats, kommunens organisation och kommunens läge. Eftersom kommunen är en politisk organisation utformades i nästa delområde politiska faktorer där politisk konkurrens och politisk instabilitet antagits påverka revisionskostnaden. Ett sista område identifierades som rör de sakkunniga biträdena som anlitas av kommunen, där hypoteser utformades som tar hänsyn till revisionsbyråns storlek, erfarenhet, revisorernas kompetens och den tid kommunen haft samma revisionsbyrå.

Undersökningen har utförts genom dokumentstudier och även till viss del insamling av primärdata. Då bortfallet var stort för vissa faktorer kunde inte några slutsatser dras av dessa. Det gällde påverkan av de sakkunniga biträdenas kompetens, tiden med samma revisionsbyrå och politisk instabilitet.

Analysen har genomförts med hjälp av bivariata tester och multipel regressionsanalys. Av de hypoteser som testades var det en som fick förkastas på grund av att inget signifikant samband fanns. Detta gällde antagandet om att ett eget kommunalt revisionskontor är negativt korrelerat med revisionskostnad. Hypotesen om att antal politiska nämnder är positivt korrelerat med revisionskostnad fick även

den förkastas, men detta berodde inte på bristande signifikans, utan på att sambandet var det motsatta från det förutspådda.

Nedan visas en sammanfattande bild av resultatet i analysen. Faktorena som visas är de som påverkar kommunal revisionskostnad:



6.2 Slutsatser

De huvudsakliga resultaten i undersökningen är att revisionskostnaden i kommuner påverkas av kommunens storlek, ekonomi, organisation, omgivning och politiska karaktär. Att storleken påverkar kostnaden är inte ett oväntat resultat då det också tidigare visat sig vara en stor förklaring till skillnader i revisionskostnad.

Precis som i andra organisationer har agentteorins problem mellan principal och agent betydelse även i kommunal verksamhet (Zimmerman, 1977). Flera agentrelationer kan identifieras i kommunerna. Politikerna är principaler i relationen till tjänstemännen i verksamheten under, medan de i är agenter i förhållande till medborgarna och staten. Politikerna är också principaler i förhållande till revisorerna eftersom de är uppdragsgivare till dessa.

6.2.1 Kommunens beroendeställning

Dålig ekonomi, svag skattekraft och hög skattesats är alla faktorer som påverkar revisionskostnaden positivt. Detta kan förklaras av att politikerna har ett behov av att demonstrera sin trovärdighet. Utifrån agentteorins perspektiv är politikerna agenter i förhållande till staten och medborgarna. Kommunens beroendeställning till staten kan förklaras av att de kan vara bidragsberoende och är det i högre grad när de egna intäkterna inte räcker till (Deux & Giroux, 1992). De behöver därför visa att de verkligen är i behov av de bidrag som de får. Behovet av medborgarnas samtycke och acceptans behövs i ett annat syfte. Det är genom medborgarnas röster som politiker kan maximera sin nytta genom att bli omvalda (Zimmerman, 1977). Därför har de kommunala politikerna känna ett behov av att demonstrera till medborgarna att deras skattemedel används på ett acceptabelt sätt (Ward et al., 1994).

6.2.2. Kommunens organisation

Resultatet i undersökningen pekar på att kommunens sätt att organisera sin verksamhet har betydelse för revisionskostnaden. En sida av detta är hur organiseringen i kommunala bolag sker. En hög andel bolag kan minska komplexiteten inom den kommunala kärnverksamheten eftersom fler verksamheter läggs ut i bolagen. Det medför också att en del av revisionen istället utförs i bolagen. Ett annat perspektiv på organisationens påverkan är indelningen i politiska nämnder.

Att en kommun med många nämnder har en lägre revisionskostnad skulle kunna förklaras av att varje nämnd då kan bestå av en mer renodlad verksamhet. De styrande i nämnderna har möjlighet till en bättre kontroll över just sin typiska verksamhet vilket kan leda till att revisionen tar mindre resurser i anspråk. Att ha få nämnder skulle kunna leda till att agentproblemet blir större. Avstånden mellan beslutande och anställda blir längre vilket i sin tur kan leda till större möjligheter för de styrande i de olika verksamheterna att agera opportunistiskt (Ahmad & Houghton, 1996). Det skulle kunna vara en förklaring till ett ökat övervakningsbehov i kommuner med färre nämnder.

6.2.3 Kommunens omgivning

Undersökningen visar att omgivningen har en stor inverkan på revisionskostnaden. Dessa yttre faktorer som påverkar revisionskostnaden är svåra för politiker och tjänstemän i kommunen att styra. Det kan konstateras att en betydligt högre revisionskostnad förekommer i glesbygden. En trolig orsak till detta kan vara att dessa delar av landet lider av brist på konkurrens på revisionsmarknaden vilket leder till att revisionsbyrå som anlitas kan ta ut monopolvinster. Dessutom kan kostnaderna för revisionsbyrå bli högre om kommunen är avlägset belägen (Johnsen et al., 1994; Palmrose; 1986). Det skulle bero på att det inte bara är revisionsmarknaden som har möjlighet till monopolvinster i glesbygden. Revisorerna behöver vistas i kommunen under revisionen och förutom långa transporter, kan en monopolmarknad resultera i höga hotellkostnader och traktamenten vilket då också leder till höga produktionskostnader för revisionsbyrå.

6.2.4 Kommunens politiska karaktär

Kommuner är politiska organisationer och undersökningen antyder att detta har en påverkan på kostnaderna för revisionen. Här kan ytterligare ett agentförhållande identifieras, där politiker innehar rollen som principaler inom organisationen gentemot tjänstemännen i verksamheten under kommunfullmäktige. Den politiska organisationens utformning är från grunden präglad av konkurrens och konflikter. Om detta är bra eller dåligt kan diskuteras. Att det förekommer konflikter är inte bara dåligt eftersom det speglar den grundläggande tanken om demokrati. Men om konflikterna är många och svåra att lösa så skulle det kunna påverka verksamhetens effektivitet. Konkurrens uppstår som en följd av att principalerna inte står enade. Det

pågår en ständig kamp om makten att få bestämma och påverka. Den största nyttan för politikerna uppstår när de får fortsatt förtroende i nästa val vilket leder till en konkurrens om väljarnas röster (Baber, 1983).

Att det förekommer konflikter och konkurrens skapar osäkerhet. Denna osäkerhet kan röra kontrollen över vad de andra politikerna gör och risken att man ska kunna bytas ut vid nästa val. Sammantaget leder det till ett ökat behov av övervakning uppstår, både i syfte att kontrollera sina konkurrenter och i syfte att demonstrera sin trovärdighet gentemot väljarna för att öka sina chanser att få fortsatt eller ökat förtroende (Baber, 1983; Zimmerman, 1977).

Förutom att revisionskostnaden ökar som resultat av konkurrens mellan principalerna kan det ha betydelse att revisorerna inte är oberoende utan att de i själva verket också är politiker. Kommunfullmäktige är inte bara revisionens uppdragsgivare utan kan också påverka revisionen genom att fatta beslut om revisionens budget (Hanberger et al., 2001). Hög konkurrens skulle därför kunna leda till att de förtroendevalda revisorerna utnyttjar den osäkerhet som finns i en strävan efter att förhandla sig till mer resurser. Detta genom att ytterligare öka på osäkerheten när budgetutrymmet för revisionen ska fastställas. Därmed kan kostnaden ytterligare öka.

Att politisk konkurrens påverkar kostnaden för revisionen skulle också kunna överföras till privata organisationer. En stor rivalitet mellan ägare i ett bolag kan leda till osäkerhet och konflikter vilket då ökar behovet av övervakning och kostnader för revisionen. En liknande situation som den som uppstår inom politiken skulle kunna vara under ett ägarförhållande där en eller flera ägare är med och styr verksamheten. Det skulle då kunna skapa rivalitet och konflikter, dels mellan de ägare som styr företaget men också mellan dessa och utomstående ägare som vill ha mer insyn i verksamheten (Jensen & Meckling, 1976). Detta övervakningsbehov skulle till och med kunna bli större i privat verksamhet eftersom olika ägarna kan ha satsat en stor summa kapital i bolaget (Zimmerman, 1977).

6.2.5 Komrevs påverkan på revisionskostnaden

Vilken påverkan Komrev har på revisionskostnaden kan genom analysen inte helt tydligt visas. Resultatet i den bivariata analysen tyder på att Komrev är dyrare än

andra revisionsbyråer. Den multipla analysen visar bara på svag signifikans, men det innebär ändå att man inte kan avfärda att det kan finnas samband. Förklaringen till att Komrev visar tecken på att vara dyrare skulle kunna ligga i att de har en specialistkompetens inom kommunal revision. Det gör att de kan lägga sig på en högre prisnivå (Ferguson et al 2006; Firth, 1997). Det skulle också kunna vara så att Komrev kan utnyttja sin marknadsledande position för att slippa ingå avtal som inte ger dem den vinst de skulle önska. Den förlust som skulle uppstå genom att de inte får sluta ett avtal med en viss kommun behöver inte är på något sätt vara förödande för Komrev. Kanske det också kan kompenseras av ett högre pris i andra kommuner. Detta skulle isåfall också kunna förklara varför andra revisionsbyråer ger en lägre revisionskostnad. Om Komrev inte sänker sig till den prisnivå som är nödvändigt för att ta hem avtalet så tillfaller det en annan revisionsbyrå som får avtalet på bekostnad av ett lågt pris.

6.2.6 Revisionskostnad och kvalitet

Ett återkommande antagande i litteraturen om revisionskvalitet har varit att en högre revisionskostnad är korrelerat med en högre kvalitet på revisionen. Detta har i synnerhet nämnts när det spekuleras i varför de stora revisionsbyråerna i många fall har en högre revisionskostnad (Ferguson et al. 2006; Firth, 1997; Palmrose, 1986). Undersökningen visar att det finns yttre faktorer som påverkar revisionskostnaden. Att till exempel glesbygdskommuner har högst revisionskostnader i landet är en indikation på detta. Det faktum att kommuner i ett visst område är associerade med en högre kostnad pekar på att det inte är troligt kostnaden när det gäller dessa kommuner kan kopplas till en bättre kvalitet.

6.3 Reflektioner

Trots att revisionskostnaden i kommuner till en viss grad kan förklaras av de faktorer som tagits upp i denna uppsats så återstår ytterligare områden att undersöka för att kunna öka förklaringen. Det faktum att jag inte hade möjlighet att analysera den påverkan sakkunniga biträdens kompetens och tiden med samma revisionsbyrå gör att jag kanske skulle ha kunnat förklara en ännu större del av revisionskostnaden om jag kunnat ta hänsyn till dessa faktorer. Den explorativa intervjun som gjordes innan undersökningen belyste också att det kan finnas inre faktorer skulle kunna ha betydelse för revisionskostnaden. Om ordförande i kommunrevisionen har en

koppling till budgetberedningen så skulle det kunna påverka revisionens kostnad genom att revisorerna utnyttjar detta till att få ett större anslag till revisorerna. Detta kunde inte undersökas med den metod jag använt mig av.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Det finns många andra tänkbara faktorer som skulle kunna ha en påverkan på revisionskostnaden i kommuner som jag inte haft möjlighet att ta upp i denna uppsats.

När det rör faktorer kopplade till de sakkunniga biträdena bör man i framtida studier ta med de faktorer jag inte kunnat analysera. Nämligen revisorernas kompetens och hur länge de reviderat kommunen. En annan tänkbar faktor som rör de sakkunniga och som skulle kunna påverka kostnaden är hur de förtroendevalda revisorerna väljer att använda de sakkunniga biträdena. Det skulle kunna finnas skillnader beroende om de används till förvaltningsrevision eller redovisningsrevision. Konkurrensens inverkan skulle kunna undersökas närmare genom att titta på hur många anbud som inkommer till kommunerna vid upphandlingar och vilken betydelse det har för priset.

Dessutom kan det undersökas hur kommunrevisionens organisation påverkar kostnaden med tanke på att man kan välja att ha en samlad eller en delad revision.

Som jag nämnde tidigare framkom vid den explorativa intervjun en ytterligare faktor som kan undersökas. Detta är hur relation mellan budgetberedningen och de förtroendevalda revisorerna kan påverka kostnaden för revisionen. En nära relation skulle kunna leda till revisorerna kan påverka anslaget till sin verksamhet. För att kunna undersöka vilken påverkan detta har på revisionskostnaden är det nödvändigt att göra ett antal fallstudier.

För att ytterligare kunna undersöka vilken inverkan politik har på revisionskostnad skulle det vara intressant att jämföra revisionskostnad före och efter ett valår. Då skulle man kunna se om politikerna känner en större vilja att demonstrera sin trovärdighet året innan val, vilket skulle kunna leda till en högre revisionskostnad.

Referenser

- Ahmad, A, Houghton, K.A (1996) "Audit fee premiums of big eighth firms: Evidence from the market for medium size U.K auditees", *Journal of international accounting & Taxation*, Vol. 5, No 1, pp 53-72
- Andersson, G, Jorner, U, Ågren, A, 2003, *Regressions- och tidsserieanalys*, (andra upplagan), Studentlitteratur, Lund
- Antle, R, Gordon, E, Narayanamoorthy, G, and Zhou, L (2006) "The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals", *Rev Quant Finan Acc*, No 27, pp. 235-266
- Arena för tillväxt (2006) *Lokal och regional attraktionskraft*, Tillgänglig från <http://www.arenafortillvaxt.com/publ.html>
- Aronsson, Å (2006) *SPSS- en introduktion till Basmodulen*, Studentlitteratur, Lund
- Baber, W (1983) "Toward understanding the role of auditing in the public sector", *Journal of Accounting and Economics*. No. 5, pp. 213-227
- Baber, W (1990) " Toward a framework for evaluating the role of accounting and auditing in political markets: the influence of political competition", *Journal of accounting and public service*, No. 9, pp. 57-73
- Brorström, B, Falkman, P, Haglund, A, Lagebro, A (2000) *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning- en rapport om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*, Rådet för kommunal redovisning, Tillgänglig från <http://www.rkr.se/publikationer.asp? Id=3& sida=1>
- Cassel, F (2000) *Behovet av extern kommunal revision*, SNS förlag, Stockholm
- Chow, C (1982) "The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences" *The accounting review*, Vol. 57, No. 2, pp. 272-291
- Christensen, L, Andersson, N, Lindahl, C, Haglund, L (2001) *Marknadsundersökning- en handbok*, Studentlitteratur, Lund
- Copley, P and Doucet, M (1993a) "The impact of competition on the quality of governmental audits" *Auditing Sarasota*, Vol. 12, No 1, pp 88
- Copley, P and Doucet, M (1993b) "Auditor Tenure, Fixed Fee contracts, and the supply of substandard Single audits", *Public Budgeting and finance* pp. 23-35
- Copley, P.A, Gaver, J, and Gaver, K (1995) "Simultaneous Estimation of the supply and Demand of differentiated Audits: Evidence from the municipal Audit market", *Journal of accounting Research*, Vol. 33, No. 1, pp. 137-155
- Craswell, T, Francis, J.(1999) "Pricing initial audit engagements: A test of competing theories" , *The accounting Review*.Vol. 74. No 2, pp. 201-216

DeAngelo, L, (1981)“ Auditor independence, Lowballing, and disclosure Regulation”, *Journal of accounting and economics*, pp. 113-128

Deis, R, Giroux, G (1992) “ Determinants of audit quality in the public sector” *The accounting review*, Vol. 67, No. 3, pp. 462-479

Deis, R, Giroux, G (1996)” The affect of audit changes on audit fees, Audit hours and Audit quality”*Journal of accounting and public policy*, No. 15 pp. 55-76

Dittenhofer, M (2001) “ Behavioral aspects of government financial management”, *Managerial Auditing journal*, pp. 451-457

Ettredge, M, Greenberg, R(1990)” Determinants of fee cutting on initial Audit engagements” *Journal of accounting research*, Vol. 28. No. 1, pp. 198-210

Ferguson, C, Francis, J, Stokes, D (2006) “ What matters in auditing pricing; industry Specialization or overall market leadership?”, *Accounting and finance*, Vol. 46, pp. 97-106

Firth, M (1997) “ The provision of non-audit services and the pricing of audit fees”, *Journal of business Finance and accounting* , Vol. 24, No. 3, pp 511-525

Gerrard ,I, Houghton, K, and Woodliff, D (1994) “Audit Fees: The effects of auditee, Auditor and Industry Differences”, *Managerial Auditing Journal*, Vol 9, No 7, pp. 3-11

Hanberger, A, Khakee, A, Nygren, L, Segerholm, C (2005) *De kommungranskande aktörernas betydelse*, Umeå center for Evaluation Research. Research report No. 1 , Umeå

Houston, R, Peters, M, and Pratt, J (2005) “ Nonligitation risk and pricing Audit services”, *Auditing: A journal of practice & theory*, Vol. 24, No. 1, pp. 37-53

Häggroth, S, Pettersson, C (2003) *Kommunalkunskap, så fungerar din kommun* (Tredje upplagan), Hjalmarsson & Högberg bokförlag, Stockholm

Jensen, M and Meckling, W (1976) “Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership structures”, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No.4, pp.305-360

Johnsen, Å, Meklin, P, Oulasvirta, L, and Vakkuri, J (2004) “Governance structures and contracting out municipal auditing”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24. No. 3, pp.445-477

Johnson, L (2001) ”An investigation of pricing behavior in the municipal audit market”, *Accounting Forum*, Vol. 25, No 1, pp.89-101

Kommunallagen, (1991:900)

- Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys*, IUSTUS förlag, Uppsala
- Maher, M, Tiessen, P, Colson, R, and Broman, A (1992) "Competition and audit fees", *The accounting review*, Vol. 67, No 1, pp. 199-211
- Mayper A, Granof, M, Giroux, G (1991) "Analysis of Municipal Budget Variances", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , Vol. 4, No. 1. pp 29-50
- Palmrose, Z (1986) "Audit fees and auditor size: Further evidence", *Journal of accounting research*, Vol. 24, No 1 pp. 97-110
- Rubin, M.A, (1988) "Municipal Audit fee determinants", *The accounting review*, Vol. 63, No. 2, pp. 219-236
- Rubin, M (1992) "Municipal selection of state or external Auditor for financial statements", *Journal of accounting and public policy*, No. 11, pp. 155-178
- Rkr, Rådet för Kommunal redovisning (2001) *Tillämpning av Redovisningsrådets och bokföringsnämndens normgivning*, tillgänglig från:
<http://www.rkr.se/publikationer.asp?Id=22>
- Saunders, M, Lewis, P, Thornhill, A (2007) *Research methods for business students* (4th edn) Pearson education, London
- Simunic, D (1980) " The pricing of audit services: Theory and evidence", *Journal of Accounting research*, Vol.18, No 1, p161-190
- Stalebrink, O and Sacco, J (2003) "An austrian perspective on commercial accounting practises in the public sector" *Accounting forum*. Vol. 27, No. 3, pp.340-358
- Stalebrink, O and Sacco, J (2006) " Rationalization of financial statement fraud in government: An austrian perspective", *Critical perspective of accounting*, article in press
- Strömbom, L (2006) *Identitet och identitetspolitik i Sveriges regioner*, Mediatryck, Lund
- Sveriges kommuner och landsting (2004) *Revisorernas ekonomi i kommunerna, faktabas revision 2004*
- Tagesson , T and Falkman, P (2006) *Accrual Accounting Does not necessarily Mean Accrual Accounting: Compliance with standards in swedish Municipal Accounting*, Working paper 2006:2, Kristianstad University college, Kristianstad
- Tagesson, T, Sjö Dahl, S, Collin, S-O, Olsson, H, Svensson, J (2006) *Does auditor rotation influence audit quality: The contested hypotheses tested on Swedish data*, Working paper 2006:4, Kristianstad university college, Kristianstad.

Taylor, M, Simon, D (1999) "Determinants of audit fees: The importance of litigation, Disclosure, and regulatory Burdens in audit Engagements in 20 Countries", *The international Journal of accounting*, Vol. 34, No. 3, pp. 375-388

Turpen, R.A (1995) "Audit fees- What research tells us", *The CPA Journal*, Vol. 65, No 1 pg. 54

Ward, D, Elder, R, and Kattelus S (1994) "Further evidence on the determinants of Municipal Audit fees", *The accounting review*, Vol. 69, No.2, pp. 399 -411

Zimmerman, J (1977) " The Municipal accounting Maze: An analysis of political incentives", *Journal of Accounting research* pp. 107-144

Internetsidor:

Kommundirekt: www.kommundirekt.se

Regionfakta: www.regionfakta.com

Samverkan för en stark och oberoende kommunal revision: www.starev.se

Statistiska centralbyrån: www.scb.se

Sveriges kommun & Landsting: www.skl.se

Sveriges kommunala yrkesrevisorer: www.skyrev.se

Valmyndigheten: www.val.se

Bilaga 1: Regressionsanalyser

Modell 1: Med alla variabler

Summering av modell 1

Modell	R	Förklaring sgrad	Justerad förklarings grad	Standardfel
1	,700 ^a	,489	,466	10,82432

a. Variabler: (Konstant), kommunal omsättning, Kommunal skattesats, Komrev/ Inte komrev, Politisk konkurrens(H.i), eget/ annat, Glesbygd/ inte glesbygd, Skattekraft 2005, Bolags andel av koncern omsättning, Kommun resultat , Antal politiska nämder

b. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

ANOVA^b

Model		Kvadratsummor	Frihetsgrader	Medel kvadrat	F-värde	Sig.
1	Regression	24822,001	10	2482,200	21,185	,000 ^a
	Residual	25893,650	221	117,166		
	Totalt	50715,651	231			

a. Variabler: (Konstant), kommunal omsättning, Kommunal skattesats, Komrev/ Inte komrev, Politisk konkurrens(H.i), eget/ annat, Glesbygd/ Inte glesbygd, Skattekraft 2005, Bolags andel av koncern omsättning, Kommun resultat , Antal politiska nämder

b. Beroende variable: revisionskostnad/invånare

Modell 1 (Alla variabler)

Model		Ostandardiserat		Standardiserat	t	Sig.	Kolliniaritet	
		B	Standardfel	Beta			Tolerans	VIF
1	(Konstant)	31,192	18,340		1,701	,090		
	Kommun resultat	1,731E-05	,000	,054	,701	,484	,395	2,532
	Skattekraft 2005	-1,62E-04	,000	-,174	-3,016	,003	,696	1,436
	Kommunal skattesats	1,383	,656	,119	2,109	,036	,730	1,369
	Komrev/ Inte komrev	2,279	1,555	,073	1,466	,144	,930	1,075
	Politisk konkurrens(H.i)	3,535E-03	,002	,106	2,098	,037	,900	1,112
	Bolags andel av koncern omsättning	2,136	13,542	,009	,158	,875	,653	1,531
	eget/ annat	9,459	5,791	,083	1,633	,104	,889	1,125
	Glesbygd/ Inte glesbygd	13,465	2,429	,292	5,543	,000	,832	1,202
	Antal politiska nämder	-,846	,405	-,162	-2,086	,038	,385	2,595
	kommunal omsättning	-3,67E-03	,001	-,299	-3,317	,001	,285	3,509

a. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

Modell 2: Med variabeln omsättning exkluderad:

Summering av modell 2^b

Modell	R	Förklaringsgrad	Justerad förklaringsgrad	Standardfel
2	,681 ^a	,464	,442	11,06553

a. Variabler: (Konstant), Antal politiska nämder, Komrev/ Inte komrev, Kommunal skattesats, eget/ annat, Politisk konkurrens(H.i), Glesbygd/inte glesbygd, Skattekraft 2005, Bolags andel av koncern omsättning, Kommun resultat .

b. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

ANOVA^b

Model		Kvadratsummor	Frihetsgrader	Medel kvadrat	F-värde	Sig.
2	Regression	23532,638	9	2614,738	21,354	,000 ^a
	Residual	27183,012	222	122,446		
	Totalt	50715,651	231			

a. Variabler: (Konstant), Antal politiska nämder, Komrev/ Inte komrev, Kommunal skattesats, eget/ annat, Politisk konkurrens(H.i), Glesbygd/inte glesbygd, Skattekraft 2005, Bolags andel av koncern omsättning, Kommun resultat .

b. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

Modell 2(omsättning exkluderad)

Model	I	Ostandardiserade		Standardiserat	t	Sig.	Kolliniaritet	
		B	Standardfel	Beta			Tolerans	VIF
2	(Konstant)	46,025	18,182		2,531	,012		
	Kommun resultat	-1,87E-05	,000	-,058	-,825	,410	,490	2,043
	Skattekraft 2005	-1,85E-04	,000	-,199	-3,411	,001	,709	1,411
	Kommunal skattesats	,972	,658	,083	1,476	,141	,757	1,320
	Komrev/ Inte komrev	2,733	1,583	,088	1,726	,086	,937	1,067
	Politisk konkurrens(H.i)	4,057E-03	,002	,122	2,366	,019	,908	1,102
	Bolags andel av koncern omsättning	-10,716	13,265	-,047	-,808	,420	,712	1,405
	eget/ annat	5,135	5,768	,045	,890	,374	,936	1,068
	Glesbygd/inte glesbygd	14,307	2,470	,310	5,793	,000	,841	1,189
	Antal politiska nämder	-1,398	,378	-,267	-3,699	,000	,464	2,157

a. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

Modell 3: Med omsättning, antal politiska nämnder och skattekraft exkluderade

Summering av modell 3^a

Modell	R	Förklaring sgrad	Justerad förklaringsgrad	Standardfel
3	,634 ^a	,402	,384	11,63400

a. Variabler: (Konstant), Glesbygd/inte glesbygd, eget/ annat, Politisk konkurrens(H.i), Bolags andel av koncern omsättning, Komrev/ Inte komrev, Kommunal skattesats, Kommun resultat f.eo.

b. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

ANOVA^b

Model		Kvadratsummor	Frihetsgrader	Medel kvadrat	F-värde	Sig.
3	Regression	20397,277	7	2913,897	21,529	,000 ^a
	Residual	30318,374	224	135,350		
	Totalt	50715,651	231			

a. Variabler: (Konstant), Glesbygd/inte glesbygd, eget/ annat, Politisk konkurrens(H.i), Bolags andel av koncern omsättning, Komrev/ Inte komrev, Kommunal skattesats, Kommun resultat

b. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

Modell 3(omsättning, skattekraft och politiska nämnder exkluderade)

Model		Ostandardiserade		Standardiserat	t	Sig.	Kolliniaritet	
		B	Standardfel	Beta			Tolerans	VIF
3	(Konstant)	3,414	14,443		,236	,813		
	Kommun resultat	-8,41E-05	,000	-,260	-4,405	,000	,764	1,310
	Kommunal skattesats	1,446	,644	,124	2,246	,026	,876	1,141
	Komrev/ Inte komrev	3,133	1,652	,100	1,896	,059	,952	1,051
	Politisk konkurrens(H.i)	4,207E-03	,002	,127	2,394	,017	,955	1,047
	Bolags andel av koncern omsättning	-25,842	13,095	-,113	-1,973	,050	,807	1,239
	eget/ annat	6,761	6,043	,060	1,119	,264	,943	1,061
	Glesbygd/ inte glesbygd	17,031	2,534	,369	6,722	,000	,884	1,132

a. Beroende variabel: revisionskostnad/invånare

Bilaga 2: Samband mellan revisionskostnad och omsättning

