

*Institutionen för ekonomi
VT-2004*

*FEC 655
Kandidatuppsats*



Dimensioneringen av revisionens budget

Vilka faktorer påverkar den kommunala revisionens omfattning?

Författare:
Belma Hadzic
Annethe Larsson
Teresa Roslund

Handledare:
Torbjörn Tagesson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INTRODUKTION	4
1.1 Problembakgrund	4
1.1.2 Budget	6
1.1.3 Redovisning och revision	6
1.2 Syfte.....	8
1.3 Uppsatsens disposition	9
2. METOD.....	10
2.1 Vetenskaplig utgångspunkt.....	10
2.2 Val av teori	11
2.3 Kapitelsammanfattning.....	12
3. TEORI	13
3.1 Institutionell teori	13
3.1.1 Tvingande	14
3.1.1.1 Förtroendevalda revisorer.....	14
3.1.2. Imitation.....	17
3.1.2.1 Bolagisering.....	17
3.1.3 Normativ	18
3.1.3.1 Revisionsföretag	18
3.1.3.2 Sakkunniga	19
3.1.3.3 Politisk stabilitet.....	21
3.1.3.4 God ekonomi	23
3.2 Agentteori	24
3.2.1 Kommunens storlek.....	25
3.3 Teorierna i sammandrag	28
3.4 Kapitelsammanfattning.....	30

4. EMPIRISK METOD	31
4.1 Undersökningsmetod	31
4.2 Operationalisering	32
4.3 Brister vid mätningen	34
4.4 Bortfall.....	35
4.5 Kapitelsammanfattning.....	36
5. ANALYS	37
5.1 Bortfallsanalys	37
5.2 Val av test	38
5.3 Hypotesprövning.....	40
5.3.1 Multikollinjäritet.....	47
5.4 Hypotessammanfattning	48
5.5 Kapitelsammanfattning.....	48
6. SLUTSATS	50
6.1 Förslag till fortsatt forskning	54
KÄLLFÖRTECKNING.....	55

1. INTRODUKTION

Revisorerna i kommuner, landsting och regioner är fullmäktiges och ytterst medborgarnas instrument för den demokratiska kontrollen. Revisorerna kan skänka legitimitet och förtroende åt verksamheten samt påverka till förbättring och utveckling. Revisionen ska ske enligt god revisionssed som är den viktigaste grunden förutom lagstiftningen för de förtroendevalda revisorerna. (Svekom)

För att kunna utföra revision i kommunen behövs det avsättas resurser. Vad det är som påverkar storleken på revisionens budget har vi för avsikt att undersöka i detta arbete genom att göra en totalundersökning av alla kommuner i Sverige.

1.1. Problembakgrund

Organisationer styrs inte av rationella beslut utan man försöker (enligt institutionell teori) reducera osäkerhet. En anpassning till sociala normer sker för att bli accepterade som legitima aktörer. Lagar och regler tvingar organisationerna att följa bestämda normer och genom att följa dessa uppfattas de som legitima av sin omgivning. Organisationer accepteras alltså som legitima aktörer genom strukturell uppbyggnad samt genom de regler och rutiner som de använder. När de strukturella formerna anses som legitima, sprids de genom imitation mellan organisationer. (Greve, 1997)

Tidigare har det politiska systemets legitimitet byggts på idén om att ansvarighet garanterades genom kontroll. Medborgarna kontrollerade politikerna i förväg framför allt genom allmänna val. Länken mellan väljare och valda har blivit svagare och har på så sätt urholkat medborgarnas kontroll av politikerna. Samtidigt har den offentliga verksamhetens volym ökat kraftigt vilket gör den mer svåröverskådlig. (Ahlbeck, 1999) Storleken på revisionens budget har således en avgörande betydelse för kontrollen och granskningen av den kommunala verksamheten. Vilket ekonomiskt utrymme revisionen behöver beror på lokala förhållanden som verksamhetens omfattning och genomförande, men

den som verksamhetens omfattning och genomförande, men även andra faktorer som politisk situation och ekonomiska förhållanden har betydelse (Svekom, b).

Organisationer gagnas av att kunna förena värden eller egenskaper som idémässigt strider mot varandra, men som främjar en gynnsam utveckling. Två viktiga värden som kan uppfattas som oförenliga är adaptiv effektivitet och allokativ effektivitet, det vill säga anpassning till förändrade förutsättningar, samt resursfördelning och resursförbrukning. En relevant avvägning måste göras mellan adaptiv och allokativ effektivitet för att i ett längre perspektiv få en gynnsam utveckling till stånd. (Brorström & Siverbo, 2002)

Inom den offentliga verksamheten har revisionen kommit att bli allt viktigare eftersom det inte bara handlar om att granska finansiella tal utan även verksamheten i de olika förvaltningarna. Det är därmed intressant att studera hur mycket som avsätts för revision i de olika kommunerna och vad det är som påverkar budgeten. Verksamhetsgranskning ska ske enligt god revisionssed och stå för den största delen av revisionen. Hela verksamheten ska granskas årligen för att kontrollera att den är ändamålsenlig, ekonomiskt tillfredsställande, har rättvisande räkenskaper och om den interna kontrollen är tillräcklig, vilket kräver resurser som måste avsättas. Kommunens budget är ett av de kontrollinstrument, som visar inriktningen och omfattningen av den verksamhet som kommunen bedriver. Här bestäms fördelningen av kommunens resurser för kommande år. (Hansson och Martinsson, 1995)

I kommunen finns det förtroendevalda revisorer till skillnad mot företag som har externrevisorer. De förtroendevalda revisorerernas ansvars- och granskningsområde har ökat i och med lagändringen i kommunallagen 2000 "En stärkt revision". De förtroendevalda har i regel inte den kunskap som krävs utan de får vid behov anlita sakkunniga revisorer. (FAR)

1.1.2 Budget

I kommunerna finns inte någon konkurrens eller marknadsstyrning. Den slutliga prioriteringen av kommunens resurser sker i stället i samband med kommunfullmäktiges fastställande av budgeten. (Martinsson, Hansson, 1995) Revisionens oberoende har stor betydelse vilket betonas i propositionen 1998/99:66 där vikten av objektivitet i budgetberedningen framhålls. Enligt propositionen är det lämpligt att fullmäktige utser en särskild budgetberedning för revisionsanslaget. Budgetberedningens förslag ska sedan, genom kommunstyrelsens försorg, ingå i det samlade förslaget till budget som fullmäktige ska ta ställning till. Enligt Martinsson, Hansson (1995) sker däremot revisionens beredning av budgeten övervägande i fullmäktige, medan vissa kommuner har överlämnat det till kommunstyrelsen eller någon annan nämnd. Ett fåtal har ingen beredning alls.

1.1.3 Redovisning och revision

Redovisningens kärna är ansvarsförhållandet och dess främsta uppgift är att tillhandahålla ekonomisk information som ska vara relevant, tillförlitlig och jämförbar. Den har även en kontrollfunktion. Det finns en komplexitet eftersom olika intressenter har skilda krav och olika förhållningssätt till informationen som även ska vara tillgänglig för alla. (Cassel, 2000) Man måste ta hänsyn till olika intressegrupper och vilka mätinstrument som ska användas när man lägger upp redovisningen (Jönsson, 1985).

Ijiri (1975) menar att mätning och prestationsmått är en viktig förutsättning för ansvarighet. Det används inom organisationen för beslutsfattande och fastställande av mål, men de är även användbara för att kommunicera med organisationens externa intressenter.

Mätning är inte bara av intresse för utkrävande av ansvar utan även av stor betydelse för målstyrning och förbättringssträvanden. En liknande syn har Epstein (1984). Han menar att förbindelsen mellan prestation och redovisning är kommunikation.

Redovisningen är viktig då det gäller att få fram finansiella mått. Man ska kunna göra en direkt användbar jämförelse mellan olika kommuner och förstå innebörden utan att ta hänsyn till specifika egenskaper hos olika redovisare. Utan vissa normaliseringar, exempelvis gällande finansiella mått, skulle redovisningen bli missvisande, då många kommuner har egna tolkningar på hur och vad en redovisning måste innehålla. Revision "skall resultera i ett omdöme om trovärdigheten i en organisations avlämnade redovisningsrapporter". (Falkman och Orrbeck, 2001, s.24)

Revisionen är ett verktyg för att kunna säkerställa ansvar och för att kunna bedöma om de som utfört verksamheten har agerat korrekt och ansvarsfullt. Revision handlar inte endast om ekonomi utan till stor del om verksamheten. (Svekom, a) I redovisningsrevisionen granskas den interna kontrollen i kommunen och om redovisning och bokslut är riktigt. Väsentlighets- och riskanalysen är det viktigaste redskapet i verksamhetsrevisionen. Här fokuseras mycket på frågan om vad som ska granskas och inte hur. (Svekom, a) Nyckelord är ändamålsenlighet, ekonomiskt tillfredställande, rättvisande räkenskaper och intern kontroll.

Enligt Hansson, Martinsson (1995) är den kommunala revisionen en viktig del av fullmäktiges och allmänhetens insyn i verksamheterna. För att skapa förtroende för revisionen avses att redovisningen och förvaltningen granskas av en professionell revision. Revisorerna företräder kommuninvånarnas intressen genom att granska om resurserna har används på ett tillförlitligt och effektivt sätt samt att säkerställa information.

Fullmäktige måste enligt kommunallagen (1991:900) utse minst tre förtroendevalda revisorer och lika många ersättare. Som revisorernas uppdragsgivare råder fullmäktige till stor del över revisorernas förutsättningar. Fullmäktige ansvarar för att revisorerna ges möjlighet att genomföra den revision som lagstiftaren avser, dvs att all verksamhet ska granskas årligen. Det betyder även att fullmäkti-

ges inställning och relation till revisorerna får stor betydelse för deras arbetsförutsättningar. Arbetet med själva granskningen kan ske genom anlitan­de av sakkunniga biträden eller genom köp av konsulttjänster från någon revisionsbyrå. (Svekom, b)

1.2 Syfte

Vi vill förklara hur olika faktorer påverkar storleken på den kommunala revisionens budget.

1.3 Uppsatsens disposition

Kapitel 2

I kapitlet kommer vi att beskriva uppsatsens vetenskapliga metod. Vi använder oss av den deduktiva metoden eftersom vi utgår från redan befintlig teori som leder fram till våra hypoteser. Teorierna som vi kommer att använda och på vilka grunder vi har valt dem presenteras.

Kapitel 3

Vi kommer i detta kapitel att bilda hypoteser utifrån teorin. Teorierna som vi använder är institutionell teori, väktare och förkämpar och agentteorin. Accountability förknippas med alla teorierna och används som ett komplement. I institutionell teori använder vi oss av de tre mekanismerna som nämns i litteratur av DiMaggio och Powell, nämligen; tvingande, imitering och normativ.

Kapitel 4

I vår empiriska metod beskriver vi vilken typ av undersökning vi gör och vilka begränsningar som finns. Vi kommer också att berätta hur vår insamling sker och om olika alternativ. Därefter kommer vi in på operationaliseringen. Här talar vi om vilka variablerna är och hur vi kommer att mäta dem samt var vi har hämtat informationen. Vi tar också upp en del brister som kan finnas vid mätningen av data samt de bortfall som vi har.

Kapitel 5

I detta kapitel berättar vi kort om olika mätskalor och test samt vilka av dessa vi har valt. Resultatet av vår undersökning presenteras tillsammans med vår analys.

Kapitel 6

Vi diskuterar analysen och teorin för att dra slutsatser av vår undersökning.

2. METOD

I det här kapitlet kommer vi att beskriva uppsatsens vetenskapliga metod. Vi kommer i uppsatsen att utgå från ett objektivet synsätt och arbeta efter befintlig teori. Detta gör att vi utgår från positivismen tillsammans med en deduktiv ansats. Vi kommer sedan att kortfattat beskriva vilka teorier vi valt och på vilken grund vi valt dem.

2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

Läran om vetenskap, dvs vetenskapsteori, är enligt Andersen (1994, s 19) hur vetenskapen "utvecklas och hur den samspelar med praxis och samhällsutvecklingen rent allmänt".

Det finns två vetenskapliga huvudriktningar att utgå ifrån; positivismen och hermeneutiken. Positivismen strävar efter att nå fram till kausala samband eller lagar. Målet är att nå generell kunskap. Vetenskapens uppgift är att fastställa "rena, neutrala" fakta, fria från värderingar. (Andersson, 1982) Hermeneutiken realiserar kunskapen och handlar om förståelse (Andersen, 1994). Vårt syfte är att undersöka vilka faktorer som påverkar dimensioneringen av den kommunala revisionens budget. Vi anser att det positivistiska synsättet passar bäst, då vi kommer att granska kommunerna objektivt.

I uppsatsen har vi använt oss av den deduktiva metoden eftersom det redan finns teorier att tillgå som är lämpliga för vårt arbete. Ansatsen har också ett nära samband med positivismen. Som alternativ kunde vi ha använt den induktiva metoden, men då hade vi fått utgå från empirin för att kunna nå generell kunskap. (Andersen, 1998) Enligt Saunders et al. (2003) är det karakteristiskt för den deduktiva ansatsen att förklara kausala relationsproblem mellan variabler. Vi kommer att utifrån teorierna att utveckla hypoteser och utforma en undersökningsstrategi för att testa hypoteserna som i så hög grad som möjligt överens

stämmer med de observationer som vi ska undersöka. Vi kommer enligt det deduktiva synsättet att vara oberoende och objektiva i förhållande till det vi observerar. Hypoteserna kommer vi genom användning av kvantitativ data testa och försöka falsifiera. (Saunders, Lewis, Thornhill, 2003) Halvorsen (1992) menar att om hypoteserna falsifieras så minskar tilltron till den teori som hypotesen bevisats ur, medan dess trovärdighet ökar om hypotesen inte kan falsifieras.

2.2 Val av teori

Människor har en allmän uppfattning om hur en organisation ser ut och vad som krävs för att organisationen ska uppfattas som legitim. Organisationer accepteras som legitima av andra organisationer samt av allmänheten genom att de behärskar en rad rutiner och använder människor som är specialiserade för vissa uppgifter. Organisationer använder ofta samma rutiner och regler för att hantera olika saker. De imiterar även varandras strategier och detta gör att organisationer liknar varandra. Det kallas institutionell isomorfism. Vid institutionell isomorfism införlivar organisationer liknande rutiner, regler och strukturer som andra organisationer av samma typ har. (Greve, 1997) Den institutionella teorin valde vi för att kommunerna är organisationer med en institutionell uppbyggnad och struktur som gör dem homogena (DiMaggio & Powell, 1983, återgivet i Carpenter och Feroz, 2001). Vi vill med hjälp av teorin se om det trots en stor homogenisering finns väsentliga skillnader i kommunerna och deras syn på betydelsen av revisionens budget.

I kommunerna finns ett stort informationsbehov, både vad gäller interna och externa intressenter. (Cassel, 2000) Vi har också valt agentteorin och ett accountability synsätt som komplement för att stödja teorin, då den innefattar revisorernas ansvar och oberoende ställning. Vi vill genom agentteorin ta upp de förtroendevalda revisorernas roll som en kontrollmekanism mellan fullmäktige och förvaltning för att hantera informationsasymmetri.

Enligt Wildavsky (1975, återgivet i Brorström och Solli, 1990) har väktare och förkämpar en betydande roll vid utförandet av budgeten. Då vi undersöker dimensioneringen av revisionens budget kan denna teori ge oss viktiga aspekter för förståelsen av vad som påverkar dess fördelning

Genom teorierna har vi resonerat oss fram till de hypoteser som vi har för avsikt att testa och försöka falsifiera. Vi vill i vår undersökning se hur och om dessa påverkar dimensioneringen av revisionens budget.

2.3 Kapitelsammanfattning

Den vetenskapliga huvudriktningen i uppsatsen är positivismen som innebär en objektiv granskning av fakta för att kunna nå generell kunskap. Vår ansats är deduktiv eftersom vi genom hypoteser vill förklara påverkan mellan olika variabler då vi utgår från redan befintlig teori. Vi undersöker vilka faktorer som påverkar dimensioneringen av den kommunala revisionens budget och utgår från institutionell teori, agentteori, förkämpar och väktare samt ett accountability synsätt som ett komplement för teorierna.

3. TEORI

I detta kapitel kommer vi att presentera de teorier som vi har funnit vara relevanta. Teorierna vi berör är institutionell teori, väktare och förkämpar samt agentteorin. Accountability genomsyrar den kommunala verksamhetens revision, därför finns den med i de flesta av resonemangen. Teorierna tillsammans med accountability kommer att leda fram till och avslutas med hypoteser som vi anser har betydelse för storleken på revisionens budget.

3.1 Institutionell teori

Politiska institutioner kan enligt Shepsel (1986, återgivet i DiMaggio & Powell, 1991) beskrivas som ex ante överenskommelse om en företagsstruktur som minskar transaktionskostnader och reducerar opportunistiskt beteende från agentens sida.

Enligt Thorpe, (1980) och Elster, (1983) har den institutionella teorin med samspillet mellan givna förutsättningar och enskilda aktörer att göra. Frågor som studeras ur ett institutionellt perspektiv är hur anpassning sker till omgivningen, vilka variationer som finns och vilka omvandlingsmekanismerna är. Teorin används när målen är tvetydiga, när organisatoriska teknologier är dåligt förstådda eller när miljön skapar oklarhet. (DiMaggio & Powell, 1983)

Den institutionella förklaringen innefattar även betydelsen av lagar, föreskrifter, anvisningar och styrprinciper. Institutionerna är de regler som styr samhällets ekonomiska och sociala verksamhet. Regelverk och organisationsstruktur skapar förutsättningar för beslut och handling. Samtidigt som de formella institutionerna underlättar och skapar möjligheter till handling så begränsar de utrymmet för handling och till förändring. (Brorström & Siverbo, 2002)

DiMaggio och Powell (1983) har delat upp institutionell påverkan i tre olika mekanismer: 1) *coersive*; en tvingande mekanism som innebär att organisationer blir tillfogade både formell och informell press från externa organisationer som de är beroende av. 2) *mimetic*; vilket innebär att man genom imitering av framgångsrika koncept hanterar osäkerheten i den egna organisationen. 3) *normative*; som utgår ifrån professionellas gemensamma strävan efter att definiera villkor och metoder i deras arbete.

3.1.1 Tvingande

Enligt DiMaggio och Powell (1983) kan organisationer känna en press som tvingande eller som övertalning från organisationer de är beroende av. Pfeffer och Salancik (1978) diskuterar hur organisationer som konfronteras med ohanterligt internt beroende söker efter att utöva större makt för att eliminera svårigheter.

3.2.1.1 Förtroendevalda revisorer

Fullmäktige ska enligt KL (1991:900) utse förtroendevalda revisorer vilket kan innebära att det uppstår ett maktförhållande dem emellan. Revisorerna är beroende av fullmäktige eftersom det är de som har makten och fattar beslut om revisionens budget. I de fall de förtroendevalda revisorerna har skött sitt arbete till fullmäktiges belåtenhet eller missbelåtenhet bör de enligt Cassel (2000) åtföljas av erkänsla eller klander. Om fullmäktige anser att de förtroendevalda revisorerna har misskött sitt arbete kan dessa i värsta fall tvingas avgå. De förtroendevalda revisorerna kan då känna ett tryck av att uppträda på ett sådant sätt som tillfredsställer fullmäktige.

Wildavsky (1975, återgivet i Brorström & Solli, 1990) har visat att komplexiteten vid budgetering leder till ett "rollspel" där medverkande aktörer förenklar sina ställningstaganden. Detta rollspel gäller i alla budgetkopplade organisationer. Rollerna består av väktare (guardians) och förkämpar (advocates). Väktarna är de som ser till att man håller igen på utgifterna genom att de fattar beslut om

budgeten medan förkämparna värnar om verksamheten och besitter en kunskap som är överlägsen väktarna. Väktarnas ansvarsområde är betydligt större än förkämparnas, därför är det betydligt svårare att ha samma kunskap. Det är förkämparna som driver verksamheten framåt genom att ekonomin inte spelar samma roll för dem som för väktarna. (Brorström & Solli, 1990)

Brorström och Solli, (1990) menar även att det är viktigt att rollerna är någorlunda jämnstarka. En balans måste finnas för att ingen ska få ett för starkt övertag. Detta kan leda till antingen en låg utvecklingstakt eller en kraftig expansion. Förkämparna kan utbilda väktarna genom att påpeka problemen i verksamheten samt vilka effekter det får. Det är viktigt att förkämparna presenterar den lösning på problemen i budgeten som anses vara den bästa i stället för att lägga fram många olika förslag. Det finns annars en risk att ett sämre alternativ väljs. I utbildandet kan de också påvisa vad som fungerar bra i verksamheten och hur betydelsefull den är.

I kommunen kan fullmäktige inta rollen som väktare eftersom dessa beslutar om budgeten. I vårt fall intar de förtroendevalda revisorerna förkämparrollen, då det är dessa som presenterar budgetförslaget för kommunfullmäktige. Enligt Wildavsky (1975, *ibid*) kan rollerna skifta från att vara förkämpe vid ett tillfälle till att vara väktare vid ett annat. De förtroendevalda revisorerna kan också vara väktare gentemot de olika nämnderna, vilka kommer med förslag från respektive förvaltning.

Den institutionella teorin tar även hänsyn till samspelet mellan struktur och aktör. Aktörernas agerande formar värderingar som styr aktörerna, samtidigt som den enskilde genom sina beslut och handlingar kan förändra värderingarna. (Brorström & Siverbo, 2002)

I starka institutionaliserade förhållanden saknas det i hög grad förutsättningar och förmåga att ifrågasätta gällande förhållanden och att initiera förändringar (Brorström & Siverbo, 2002). Pfeffer och Salancik (1978) har observerat att po-

litiska beslutsfattare inte upplever direkta konsekvenser av sitt handlande, vilket gör beslut mindre flexibla. I kommunerna kan det vara svårt för fullmäktige att se vilka konsekvenser besluten får för revisionens budget. Det är därmed de förtroendevaldas roll som revisorer att påverka fullmäktige i deras beslutsfattande vad gäller revisionen.

Eftersom de förtroendevalda revisorerna består av representanter från politiska partier kan viljan att påverka se olika ut beroende av revisorernas sammansättning. Enligt en undersökning som Svekom har gjort har 61 % av kommunerna i Sverige en förtroendevald revisorsordförande från oppositionen. Detta kan bero på kravet av oberoende och den trovärdighet som fullmäktige känner gentemot omgivningen, både intern och externt. Enligt DiMaggio och Powell (1983) kan en organisatorisk förändring vara ett direkt svar på mandatfördelningen i kommunfullmäktige. Med utgångspunkt från detta kan man anta att revisorerna från oppositionen är mindre beroende i förhållandet till fullmäktige än vad de från majoriteten är. Vi anser att de förtroendevalda revisorerna, som tillhör den politiska minoriteten har en större påverkan. Eftersom de är mer oberoende kan de vara mer påtryckande och vilja påverka mer trots kravet på objektivitet. Den politiska sammansättningen av revisorerna påverkar därmed storleken på revisionens budget.

Hypotes 1; Förtroendevalda revisorer från oppositionen påverkar revisionens budget positivt.
--

3.1.2. Imitation

Enligt DiMaggio och Powell (1983) är det centralt i institutionell teori att företag som verkar i samma organisatoriska fält är benägna att agera på liknande sätt. Osäkerhet är en viktig bakomliggande orsak som uppmuntrar imitation och enligt Scott (1987, återgivet i Pfeffer, 1997) finns en avsikt att imitera andra som vi betraktar som överlägsna eller mer framgångsrika. DiMaggio och Powell (1991) menar att när det finns oklarheter och när en organisation möter ett problem med mångtydiga orsaker kan organisationer imitera andra organisationer.

3.1.2.1 Bolagisering

Fördelen med imitatoriskt beteende är att det blir en lägre kostnad än att göra en modell från grunden. Kommunfullmäktige fattar beslutet om anslaget till revisionen och måste prioritera, vilket leder till att de strävar efter att hålla kostnaderna låga. De väljer att forma revisionsbudgeten efter likvärdiga kommuner som har avsatt mindre resurser till revisionen.

Organisationen som härmar eller formas av andra behöver inte vara medveten om det. DiMaggio och Powell (1983) påpekar att den kanske inte ens har för avsikt att kopiera andra organisationer, dess syfte är endast att vara en lämplig källa av praxis som den imiterande organisationen använder. Då kommunerna vill nå framgång och hantera sin osäkerhet imiterar de både avsiktligt och oavsiktligt budgetens storlek i redan framgångsrika bolags revision. Externrevisorer överför mycket av sin professionella kunskap in i kommunernas revision. Till skillnad från kommunen avsätter de kommunala bolagen ett större anslag till revisionens budget, då den har en stor betydelse. Bolagen är enligt aktiebolagen tvingade att följa viss praxis. Om detta påverkar en kommun positivt antar vi att det finns en anledning för andra likvärdiga kommuner att imitera.

Hypotes 2; Den kommunala bolagiseringen påverkar revisionens budget positivt.

3.1.3 Normativ

Enligt DiMaggio och Powell (1983) har organisationer ofta en strävan efter att bli lik andra organisationer inom samma fält. Denna likhet kan underlätta för organisationerna att bli bekräftade som legitima och få ett gott rykte. Organisationer kommer primärt att drivas genom konkurrensen av socialt anseende när en professionell arbetsstyrka inkluderas.

3.1.3.1 Revisionsföretag

Revisorernas granskning av kommunens räkenskaper och förvaltning är en form av övervakning. Revisorer är en professionell yrkesgrupp och det ligger i deras intresse och professionalitet att kontrollera vad som produceras och att metoderna som används bygger på kunskap. Individer i ett organisatoriskt fält genomgår en socialisering till gemensamma förväntningar. Även om olika typer av professioner inom en organisation kan skiljas åt, visar de många likheter till konkurrenterna, då yrken är utsatta för samma tvingande och imiterande press som organisationer. Utbytet av information mellan professionella bidrar till en gemensam stathierarki. (DiMaggio & Powell, 1983) Eftersom den professionella kunskapen av revisionen till viss del saknas i kommunerna anlitar de revisionsföretag.

Stora organisationer väljer från ett relativt litet antal stora konsultfirmor vilka enligt DiMaggio och Powell (1983) sprider några få organisatoriska modeller genom landet. Sådana modeller är starka eftersom strukturella förändringar är märkbara, medan förändringar i policy och strategier är svårare att notera.

Revisorernas yrkesskicklighet gör att de kämpar för rätten och möjligheten att införa sina metoder och redovisningsprinciper, vilka är tvingande i deras arbete som redovisare i revisionsbyråer. Då kommunerna endast har ett fåtal revisionsbyråer att välja mellan leder det till en homogenisering inom olika kommuner. Revisionsföretag strävar efter att implementera samma metoder och kunskap. När de förtroendevalda revisorerna anlitar revisionsföretag som andra kommuner

anlitar, kan det medföra en imitering av dessa kommuners revisionsanslag. Externrevisorernas kunskap grundar sig på utbildning, vilket gör den är lättare att acceptera och därmed övergår kunskapen till att bli en del av institutionen. (DiMaggio & Powell, 1983) Fullmäktige och de förtroendevalda revisorerna är tillsatta på politiska grunder och har därmed inte samma kunskap om revision. Externrevisorer kan genom sin kunskap och auktoritet använda påtryckningar (ibid.), vilket borde öka deras makt att påverka fullmäktige i anpassandet till deras struktur. Detta leder till en homogenisering av revisionen.

Hypotes 3; Anlitandet av revisionsföretag påverkar revisionens budget positivt.

3.1.3.2 Sakkunniga

Carpenter och Feroz (2001) menar att institutionell teori inom organisationer kan, bland annat genom kompetens, professionalism och formen av politisk konkurrens, ses som mått på institutionell press. Inom organisationer uppstår normativ isomorfism till största delen genom praxis från den utmärkande professionen. För att legitimera sin status som professionella försöker de påtvinga arbetsmetoder som bidrar till att specifika strukturella likheter uppstår mellan organisationer som anlitar dem. (Springdal, 2001) I kommunerna anlitas sakkunniga som genom sin profession har en annan kunskapsbas än vad de förtroendevalda revisorerna har och påverkar på så sätt revisionen genom att införa sina metoder.

Enligt kommunallagen (1991:900) ska revisorerna "i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs". Det är oklart vem som bedömer om behovet finns. Teoretiskt finns det möjlighet att avstå från att anlita sakkunniga biträden. Men det är nödvändigt ur ett professionellt perspektiv och av såväl trovärdighets- som effektivitetsskäl att de förtroen-

devalda biträds av sakkunniga. (SOU 1998:71). Enligt Cassel (2000) kan problem skapas genom olika synsätt mellan kommunal förtroendevald revision och yrkesmässig oberoende revision, det vill säga politiskt och professionalistiskt. För att komma till rätta med problemen kan kommunerna ha interna revisionskontor med sakkunniga. Även om dessa problem löses uppstår andra genom att internt sakkunniga inte kan genomföra en oberoende granskning av den styrelse som har anställt dem. Ytterligare problem gäller revisorernas oberoende gentemot de förtroendevalda revisorerna. För både interna och externa revisorer betonas oberoendet men svårigheter kan uppstå, i synnerhet för de interna revisorerna, då de är mer beroende av de förtroendevalda revisorerna.

Trots lagändringar anser Cassel (2000) att det inte gjorts tillräckligt för att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av tillräckligt hög kvalitet. Situationen kompliceras av att beslutsunderlag i stor utsträckning återfinns i det politiska spelets informationsutbyte vilka är relativt oreglerade. Väljarnas förtroende för kommunala politiker och tjänstemän har över tiden minskat. För att öka denna tilltro ställs det krav på externrevision och ökad ansvarighet.

Cassel (2000) menar även att en tydlig ansvarighet är relativt sällsynt i kommunerna, men är dock av central betydelse för att förstå förutsättningar för kommunal redovisning och revision. De förtroendevalda revisorernas strävan efter tydlighet och objektivitet medför att de väljer att anlita sakkunniga.

Hypotes 4; Anlitandet av sakkunniga påverkar revisionens budget positivt.

3.1.3.3 Politisk stabilitet

I institutioner tas strukturer och relationer för givna utan att ifrågasätta befintliga förhållanden. Reglerade, normativa och kognitiva strukturer föreskriver stabilitet och socialt beteende i utformningen av praxis och former i organisatoriska fält. (Scott, 1995; Selznick, 1957, återgivet i Springdal, 2001) Som ett resultat av institutionalism, utvecklar organisationer system som stödjer kontinuiteten av de etablerade mönstren (Springdal, 2001). Regelverken som är uppbyggda kring verksamhet och struktur skapar förutsättningar för beslut och handling. Även om de formella institutionerna underlättar och skapar möjligheter till handling menar Brorström och Siverbo (2001) att de även begränsar utrymmet för handling och förändring. Icke-ekonomiska faktorer som organisationsvärde, politik och institutionella normer kan bestämma byråkratiskt egenintresse (Carpenter & Feroz, 2001).

De specifika förhållandena som präglar den enskildes uppfattningar, beslut och handlingar kan vara i olika grad institutionaliserade. I starkt institutionaliserade förhållanden är medvetenheten om dem låg. Förutsättningar och förmågan att ifrågasätta rådande förhållanden saknas, vilket försvårar initieringen till förändringar (Brorström och Siverbo, 2001). En lång politisk majoritet kan leda till att medlemmarna får ett kollektivt beteende genom att man, enligt DiMaggio och Powell (1983, återgivet i Carpenter och Feroz, 2001), överför en socialisering till gemensamma värderingar och därmed hanteras problem och beslut i princip på samma sätt. Frågan är om aktörernas förmåga att identifiera bristfälliga prestationer och att uppnådda resultat är otillfredsställande ur effektivitetssynpunkt.

Brorström och Siverbo (2002) säger att samhällen och organisationer kan stelna och fastna i en problematisk situation till följd av att det institutionella arrangemanget försvårar eller förhindrar teknologisk utveckling. De pågående processerna av vilka institutionella arrangemang är formade och omformade har en tendens att bli högst politiska. (Springdal, 2001) Det som präglar organisatoriska processer är att aktörerna tenderar att upprätthålla den praxis som infördes då

organisationen grundades, inte av rationella beslut utan för att de blir tagna-för-givna genom att de ingår i det traditionella mönstret (Scott, 1987, återgivet i Carpenter och Feroz, 2001). Detta tyder på att politikerna i kommunerna hamnar i ett tankemönster som förhindrar förändringar att komma till stånd. Institutionalisering är effektivitetsbefrämjande till en viss punkt men som sedermera övergår till att bli ett hot mot organisationens överlevnad eftersom den hämmar förmågan att inse behovet av förändring. Institutionella processer kan förväntas pågå när den interna effektiviteten inte förefaller förändras. (DiMaggio & Powell, 1991) Rutiner kan dock medverka till verksamhetens utveckling och att kompetens säkras. Detta skapar stabilitet i organisationen. (Nelson & Winter, 1982, återgivet i DiMaggio & Powell, 1991)

DiMaggio och Powell (1991) anser att de politiska reglernas struktur knappast är påverkbar av uppgångar och nedgångar i den politiska agendan och att reglerna kan fortgå i systemet när det avsedda syftet har försvunnit. På kort sikt uppfattas lagarna som robusta och orubbliga när det gäller det politiska trycket och på lång sikt som systematiska begränsningar på möjligheter som beslutsfattarna är fria att göra. Politiska institutioner skapar därmed stabilitet i det politiska livet.

Det normativa trycket förefaller vara påverkat av förändringar i valda ämbeten, finansiella tillstånd och möjligheten till förändringar i maktrelationer till staten samt deltagande av professionella redovisningsbyråkrater. (Carpenter & Feroz, 2001) När ett politiskt parti har haft majoriteten under en längre tid leder det till att revisionen inte anpassas till strukturförändringar på grund av ett omedvetet beteende.

Hypotes 5; Politisk stabilitet påverkar revisionens budget negativt.
--

3.1.3.4 God ekonomi

Vilket ekonomiskt utrymme revisionen behöver beror på lokala förhållanden inom verksamheten men även politisk situation och ekonomiska förhållanden har betydelse. (Hansson & Martinsson, 1995)

Offentliga organisationer har, liksom privata företag, behov av resurser från omgivningen för att överleva. Organisationers överlevnad beror på förmågan att förhandla utbyten av resurser med omvärlden. (Carpenter & Feroz, 2001) Den kommunala ekonomins stabilitet är beroende av resurser och en ändamålsenlig fördelning av dessa för att resultera i en framgångsrik kommun. I kommunallagen (1991:900) stadgas att kommunen ska ha god hushållning. Varje kommun har för avsikt att erbjuda dess invånare samma verksamhetskvalitet som andra kommuner. Riksdagen har beslutat att en kommun inte får bedriva sin verksamhet på ett sådant sätt att ett redovisningsmässigt samlat underskott uppstår (Cas-sel, 2000). Kommunfullmäktige som det bestämmande organet i kommunen och som väktare av de kommunala resurserna måste genom sina direktiv följa lagstiftningen om balanskravet och god hushållning.

Ett sätt för organisationer att uppnå legitimitet som den institutionella teorin föreskriver är att vinna acceptans. (DiMaggio & Powell, 1991) De förtroendevalda revisorerna har ett ansvar enligt lag att leva upp till den goda revisionsleden och på så sätt uppnår de en legitimitet. Revisorernas arbete kräver stora resurser som ska beviljas av fullmäktige samtidigt som fullmäktige måste se till att balanskravet uppfylls.

Kommunfullmäktige kan med sitt ansvar för den pågående verksamheten känna press att prestera i enlighet med föreskrivna lagar och samtidigt hantera ekonomisk instabilitet. Av lagregeln om revisorernas uppgifter framgår att revisorernas granskning av all kommunal verksamhet skall ske i en omfattning som uppfyller kraven på god revisionsled. Revisorn kommer in som en tredje part för att garan-

tera att en informationsasymmetri inte förhindrar välgrundade underlag för ekonomiska beslut. (Cassel, 2000)

Detta leder till en problematisk situation som råder mellan väktare och förkämpar. Enligt Wildavskys teori (1975, återgivet i Brorström och Solli, 1990) spelar inte ekonomin lika stor roll för förkämparna som för väktaren. Kommunfullmäktige kan som väktare av de kommunala resurserna sträva efter att uppnå legitimitet genom att uppfylla balanskravet.

Kommunikationen mellan de förtroendevalda revisorerna och kommunfullmäktige kan utifrån teorin om väktare och förkämpar komma att försvagas. Balanskravet kan påverka fullmäktige i valet av revisionsanslag. Vid försämrad ekonomi kan detta leda till att anslagen till revisionsbudgeten påverkas negativt.

Hypotes 6; Det finns ett positivt samband mellan ekonomisk ställning och storlek på revisionens budget.

3.2 Agentteori

Enligt Scott (2003) berör agentteorin relationen mellan två parter, agenten (ägare) och principalen (ledning) och utgår från att det finns misstroende mellan dessa. Teorin har ökat förståelsen för ledningens intresse av finansiell rapportering och för betydelsen av kompensation för att motivera och kontrollera ledningens styrning av organisationen. Grundtanken är att alla individer tänker egoistiskt och handlar utifrån sitt eget intresse även om det strider mot målen i organisationen.

När det gäller agent och principalförhållandet är information betydelsefull. Det kan uppstå en diskrepans mellan agent och principal eftersom de har olika prefe-

renser och mål. En snedvridning uppstår då inte alla har tillgång till samma information, vilket kan utnyttjas av personer som har bäst tillgång till informationen. Asymmetrin i informationen leder till problem med moral hazard och adverse selection som resultat. (Scott, 2003)

Redovisningsstrukturen är en kontrollmekanism som är baserad på accountability och har som mål att skapa informationsflöde mellan huvudmannen och den redovisningsskyldige. (Cassel, 2000) Accountability grundar sig i ansvar, makt, skyldighet och rättighet med anknytning till redovisning. Huvudmannen har en rättighet att utkräva ansvar för den redovisningsskyldige som ska redovisa om och hur åtagandet har blivit fullgjort, både verksamhetsmässigt och finansiellt. Den grundläggande ambitionen är att skaffa information som används vid ekonomiska beslut.

Genom att upprätta kontrakt minimeras agentens möjligheter att inrikta sig på att uppnå sina egna privata mål. (Hatch, 2000) För att principalen ska kunna kontrollera att agenten handlar i principalens intresse (Scott, 2003) använder de sig av revisorer som en oberoende och övervakande part (Cassel, 2000). Revisorer är en del av den offentliga verksamheten och de strävar efter offentlighet och öppenhet i sin granskande roll då de har samma krav som övriga myndigheter. (FAR)

3.2.1 Kommunens storlek

I den offentliga sektorn har man till skillnad från den privata sektorn en heterogen grupp av principaler. Förhållandet kompliceras då grupperna av intressenter ej är tydliga. (Falkman, 2000) Det finns i kommunerna tre huvudsakliga principaler; skattebetalare, kommuninvånare och fastighetsägare. Enligt agentteorin, är det svårt för en principal att kontrollera agenten och när det dessutom finns många principaler är det svårare att utöva kontroll (Hatch, 2000). De olika grupperna har skilda förväntningar på redovisningen och den information som denna ska förmedla (Tagesson, 2002), vilket skapar konflikter. Varje beslut påverkar

medborgarna på olika sätt och detta ställer högre krav på förhållandet mellan agenten och principalerna. Även internt i kommunerna finns det agent och principalförhållande där fullmäktige är principal och de olika förvaltningarna är agenter. De förtroendevalda revisorerna har här som uppgift att kontrollera informationsflödet inom kommunerna. Detta strider enligt Cassel (2000) om en oberoende revision eftersom de förtroendevalda revisorerna samtidigt innehar rollen som ledamot i fullmäktige.

Frågan om vem som har delegerat makten och vem som förvaltar resurserna är komplex. Enligt Cassel (2000) bör de som blivit delegerade befogenheter och makt att förvalta resurser avkrävas en återrapportering av hög kvalitet. Den redovisningsskyldige har ett behov av att skapa en så bra bild som möjligt av verksamheten och har därmed svårt att förbli neutral. Accountability tar hänsyn till detta genom objektivitet och verifierbarhet. Redovisningsstrukturen används för att genom systemet kontrollera informationen. Den externa revisorns roll blir att tillgodose och skydda intresset av både huvudmannen och den redovisningsskyldige.

I den privata sektorn är grupperingarna tydligare och det är därmed lättare att förmedla rätt information. Principalerna tillsätter revisorerna efter professionella kvalifikationer, medan de inom kommunen är tillsatta på politiska grunder. (Tagesson, 2002) Detta har medfört att kravet på accountability fått allt större betydelse i kommunala sammanhang. Cassel (2000) anser att tydlig ansvarighet är relativt sällsynt i kommunerna trots dess centrala betydelse för att förstå förutsättningar för kommunal redovisning och revision. Situationen kompliceras av att beslutsunderlag i stor utsträckning i det politiska spelets informationsutbyte är relativt oreglerade. För att väljarnas förtroende för kommunala politiker och tjänstemän ska öka bör det ställas krav på externrevision och ökad ansvarighet.

Enligt förarbetena till den kommunala redovisningslagen skiljer sig syftet med kommunal verksamhet i väsentliga avseenden från den privata sektorns syfte.

Utgångspunkten är den samma som i den privata sektorn men den kommunala särarten ställer särskilda krav. (Rådet för kommunal redovisning) En aspekt är att det saknas en traditionell ägare till de kommunala tillgångarna. (Falkman & Orrbeck, 2001) Väsentligt är även att kommunernas särställning är reglerad i grundlagen. Det innebär att kommunerna erhåller en legitimitet som inte på motsvarande sätt finns i den privata sektorn. (Tagesson, 2002)

Konflikter beror på att det är en politiskt styrd organisation och även om politiker arbetar för medborgarnas intresse är deras tidsperspektiv kortsiktigt. Upprättandet av kommunal externredovisning kan genom utformning av lagstiftning ge effekter som gör att särskilda lösningar på problem väljs. (Svekom a) Principer och regler på överordnade krav som ska beaktas är självkostnadsprincipen och balanskravet, vilka är instiftade i kommunallagen. (RKR)

Ett övergripande krav på all ekonomisk redovisning är att öppenhet råder. Det finns inga konkurrensmässiga förhållanden i den offentliga sektorn (RKR), vilket gör att kravet på öppenhet är särskilt starkt, det finns i princip inga begränsningar. (Falkman och Orrbeck, 2001) Även det faktum att det handlar om politiskt styrda organisationer gör öppenheten mer betydelsefull i den offentliga sektorn. (RKR)

I den privata sektorn har det legat i allas intresse att reglera redovisningen, vilket gör att det finns en naturlig koppling mellan redovisare och användare. De som utför regleringsarbetet är revisorer, men även vissa andra aktörer på marknaden. I den offentliga sektorn är inte sambanden lika tydliga. Det finns i det kommunala fallet ingen ägare som ställer krav på redovisning. (Falkman, 2000) I kommunen har de förtroendevalda revisorerna ansvaret, men kan till sin hjälp anlita sakkunniga. Dessa är då inte tillsatta på politiska grunder utan för sin kompetens. (Tagesson, 2002) De sakkunniga är specialiserade och har en professionalitet som varken de förtroendevalda eller fullmäktige har.

Skillnader mellan kommunerna har betydelse vad gäller utformandet av revisionen. En faktor kan vara storleken på kommunerna. Små kommuner har inte samma behov av kontroll som de större. Stora stadskommuner består av större och mer diversifierade organisationer med fler anställda. I mindre kommuner finns det en ganska stark social kontroll (Cassel, 2000) som kan vara självreglerande till viss del. I stora kommuner blir avstånden mellan fullmäktige, nämnder och tjänstemän större. (ibid.) För att kunna kontrollera och förhindra att det uppstår informationsasymmetri behövs ett mer utvecklat redovisningssystem och ett ökat behov av en oberoende granskning i form av revisorer. Vi antar därmed att större kommuner har ett stort behov av information, till skillnad mot mindre kommuner, och därmed bör antalet revisorer öka.

Hypotes 7; Det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget.
--

3.3 Teorierna i sammandrag

I starka institutionaliserade förhållanden saknas det förutsättningar och förmåga att ifrågasätta gällande förhållanden. De förtroendevalda revisorerna kan känna en press från fullmäktige att agera i deras intressen eftersom revisorerna är beroende av fullmäktige. Vi anser att revisorerna från oppositionen är mer oberoende i förhållandet till fullmäktige kan därför påverka revisionens budget i en större utsträckning än de från majoriteten. Detta ledde fram till hypotes 1; Förtroendevalda revisorer från oppositionen påverkar revisionens budget positivt.

Genom att imitera andra som betraktas som mer framgångsrika reduceras osäkerheten enligt institutionell teori. Fördelen med att imitera är att kostnaderna blir mindre och legitimiteten ökar. Kommunerna kan öka legitimiteten genom att imitera storleken på budgeten i redan framgångsrika kommunala bolag. Detta

ledde fram till hypotes 2; Den kommunala bolagiseringen påverkar revisionens budget positivt.

Professionalism kan ses som mått på institutionell press. I kommunerna anlitas sakkunniga som, genom sin profession har en annan kunskapsbas att utgå ifrån än de förtroendevalda revisorerna, försöker påverka revisionen genom att införa sina metoder. Eftersom den professionella kunskapen till viss del saknas i kommunerna anlitar de revisionsföretag alternativt har egna revisionskontor. Kommunerna väljer från ett relativt litet antal stora konsultfirmor, vilka sprider några få organisatoriska modeller genom landet. Detta ledde fram till hypotes 3 och 4; Anlitandet av revisionsföretag samt sakkunniga påverkar revisionens budget positivt.

I institutioner tas strukturer och relationer för givna utan att ifrågasättas. Organisationer kan stelna och fastna i en problematisk situation till följd av det institutionella arrangemanget. Politikerna i kommunerna hamnar i ett tankemönster som förhindrar förändringar att komma till stånd. En lång politisk majoritet kan leda till att medlemmarna får ett kollektivt beteende med gemensamma värderingar och därmed hanteras problem och beslut i princip på samma sätt. Detta leder till hypotes 5; Politisk stabilitet påverkar revisionens budget negativt.

Ett sätt för organisationer att uppnå legitimitet som den institutionella teorin föreskriver är att vinna acceptans. Revisorernas arbete kräver stora resurser som ska beviljas av fullmäktige samtidigt som fullmäktige måste se till att balanskravet uppfylls. Kommunfullmäktige kan sträva efter att uppnå legitimitet genom att uppfylla balanskravet och avsätter därför en mindre revisionsbudget vid en försämrad ekonomi. Detta leder till hypotes 6; Det finns ett positivt samband mellan ekonomisk ställning och revisionens budget.

Redovisningsstrukturen har som mål att skapa informationsflöde mellan huvudmannen och den redovisningsskyldige. I den offentliga sektorn har man till skillnad från den privata sektorn en heterogen grupp av principaler och det blir därför

svårare att utöva kontroll. I mindre kommuner finns det en ganska stark social kontroll som kan vara självreglerande till viss del. I stora kommuner blir avståndet mellan fullmäktige, nämnder och tjänstemän större och därmed ökar behovet av en oberoende granskning i form av revisorer. Detta leder till hypotes 7; Det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget.

3.4 Kapitelsammanfattning

I teoridelen har vi resonerat oss fram med utgångspunkt i institutionell teori, agentteorin, väktare och förkämpar samt accountability till våra hypoteser. Institutionell teori består av tre olika mekanismer som är; tvingande, imitering, normativ och dessa hade vi som utgångspunkt när vi formulerade våra hypoteser. Vi utgick också från att det finns ett väktare- och förkämparförhållande mellan kommunfullmäktige och de förtroendevalda revisorerna. I agentteorin utgick vi från att det finns agenter och principaler både internt och externt i kommunerna. Hypoteserna som härleddes från teorierna är;

1. Förtroendevalda revisorer från oppositionen påverkar revisionens budget positivt
2. Den kommunala bolagiseringen påverkar revisionens budget positivt
3. Anlitandet av revisionsföretag påverkar revisionens budget positivt
4. Anlitandet av sakkunniga påverkar revisionens budget positivt
5. Politisk stabilitet påverkar revisionens budget negativt
6. Det finns ett positivt samband mellan ekonomisk ställning och revisionens budget.
7. Det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget.

4. EMPIRISK METOD

Vi har valt att göra en totalundersökning av Sveriges primärkommuner och vi kommer i detta kapitel att berätta vilka val vi har gjort och hur vi har avgränsat vår undersökning. Vidare berättar vi hur insamlingen av sekundärdata har skett och därefter kommer vi in på operationaliseringen där vi berättar hur vi kommer att mäta de olika variablerna. Det finns även en del brister i mätningen av data samt bortfall. Detta kommer vi att ta upp sist i detta kapitel.

4.1 Undersökningsmetod

Syftet med vårt arbete är att undersöka vad det är som påverkar storleken på den kommunala revisionens budget. Vi vill undersöka om faktorer som den politiska sammansättningen av de förtroendevalda revisorerna, bolagisering, anlitaandet av sakkunniga biträden, politisk stabilitet, balanskravet, kommunens storlek har betydelse. Vi kommer genom våra hypoteser testa om det finns några orsakssamband mellan dessa variabler och revisionens budget.

Vår målpopulation i undersökningen är alla Sveriges primärkommuner. Vi kommer därmed inte att undersöka landstingen. De kommunala bolagen ingår inte i vår undersökning när det gäller mätningen av revisionens budget, då vi måste avgränsa arbetet på grund av den tid som vi har till vårt förfogande. Då vi gör en totalundersökning av samtliga kommuner i Sverige kan vi generalisera. Utifrån våra tester drar vi slutsatser för att se om det finns något samband mellan beroende och oberoende variabler.

Till största delen har vi gjort dokumentstudier. Vi har samlat in sekundärdata genom att titta i kommunernas årsredovisningar samt deras budget år 2003 som vi dels har fått per post och dels via Internet. Vi har också hittat information i Kommunkalendern 2003, på Internet i WebOr, Sveriges kommunförbund, Af-färsdatabasen samt Komrev. Då en del information har saknats har vi även fått

göra en del telefonsamtal samt skickat e-mail som hjälpt oss i kompletteringen av data. Eftersom vi enbart kommer att analysera siffror i vår empiriska undersökning använder vi oss av en kvantitativ metod. Fördelen med dokumentstudier är att vi får tillgång till en stor mängd data från en stor population till en relativt låg kostnad.

Ett alternativ till totalundersökning är en fallstudie. Vi hade då kunnat göra en djupare analys eftersom man vid fallstudier använder fler variabler och färre kommuner. Som insamlingsmetod använde vi dokumentstudier, men som alternativ kunde vi ha gjort telefonintervjuer. Nackdelen är en högre kostnad och även tidskrävande. Fördelen är att man kan förklara sådant som kan misstolkas. Ytterligare alternativ, som kunde ha varit aktuellt i vår undersökning, är enkäter. Det är ett snabbt och enkelt sätt att nå ut till alla kommuner. Nackdelen är risken för en låg svarsfrekvens, vilket gjorde att vi valde bort denna insamlingsmetod.

4.2 Operationalisering

I operationaliseringen översätter vi de teoretiska begreppen till att bli empiriskt mätbara. Begreppet är mångdimensionellt och det är viktigt att bryta ner det i dess olika dimensioner och ta ställning till vilka som är relevanta till problemställningen. (Andersen, 1998) Undersökningens tillvägagångssätt förutsätter operationalisering eftersom faktorerna som vi ska granska måste vara mätbara.

Revisionens budget

Storleken på revisionens budget är vår beroende variabel som vi kommer att testa övriga variabler mot.

- Detta mäter vi genom att sätta revisionens budget i relation till nettokostnaderna. Eftersom kommunerna är olika stora i förhållande till invånareantalet och dess ekonomi mäter vi revisionens budget i relation till nettokostnaderna för att utjämna detta.

- Informationen hittar vi i kommunernas årsredovisningar 2003 och i deras budget 2003.

H1; Förtroendevalda revisorer från oppositionen påverkar revisionens budget positivt.

- Detta mäter vi i andelen från oppositionen i förhållande till antalet revisorer i de olika kommunerna för att det finns en variation i hur många förtroendevalda revisorer varje kommun har. Vi vill se om revisionens budget ökar med andelen från oppositionen. Vi kommer också att testa om antalet förtroendevalda revisorer har betydelse.
- Informationen om majoriteten i kommunfullmäktige hittar vi i Sveriges kommunkalender och antalet revisorer samt partibeteckning hittar vi dels på kommunernas hemsidor samt genom telefonsamtal och mail till kommunerna.

H2; Den kommunala bolagiseringen påverkar revisionens budget positivt.

- Detta mäter vi i antalet kommunala bolag i varje kommun samt bolagens omsättning. Vår avsikt är att se om revisionens budget ökar med antalet bolag respektive omsättning. Vi har inte tagit med stiftelser, handelsbolag, föreningar, kommanditbolag etc eftersom de inte berörs i kravet på upprättandet av årsredovisning enligt ÅRL 1995:1554.
- Informationen hittar vi i Sveriges kommunkalender samt i Affärsdatabasen.

H3; Anlitandet av revisionsföretag påverkar revisionens budget positivt.

H4; Anlitandet av sakkunniga påverkar revisionens budget positivt.

- Detta mäter vi genom att se vilka revisionsföretag kommunerna anlitar samt om de har egna revisionskontor. Vi har delat in de största företagen i varsin kategori dvs KPMG, Komrev och Ernst & Young. Dessa är de tre revisionsföretagen som dominerar i kommunerna och vi vill se om ett revisionsföretag påverkar revisionens budget. En del kommuner har två revisionsföretag, ett för förvaltningsrevision samt ett för redovisningsrevision. Vi har slagit ihop de kommuner-

na till en kategori och vi har även en kategori för övriga revisionsföretag. Vi har samlat de externt anlitate sakkunniga i en kategori och de kommuner som har interna kontor i en annan. Detta för att kunna jämföra de som har internt sakkunniga med externt.

- Informationen hittar vi hos Komrev i Lund samt till viss del i kommunernas årsredovisningar 2003 och telefonsamtal respektive mail till kommunerna.

H6; Det finns ett positivt samband mellan ekonomisk ställning och revisionens budget.

- Detta mäter vi både genom att ta resultatet före extraordinära poster för att se ifall kommunerna har uppfyllt balanskravet och dels i årets resultat. Vi gör sedan en indelning i "uppnått" och "inte uppnått" balanskravet. Årets resultat mäter vi genom att ta det faktiska resultatet i de olika kommunerna.
- Informationen hittar vi i WebOr på Kommunförbundets hemsida.

H7; Det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget.

- Detta mäter vi i antalet invånare eftersom vi tror att revisionens budget ökar med antalet invånare i kommunerna.
- Informationen om antalet invånare hittar vi i WebOr på Kommunförbundets hemsida.

4.3 Brister vid mätningen

Reliabilitet är i hur hög grad resultat från en mätmetod påverkas av tillfälligheter eller hur exakt och säkert vi faktiskt mäter. (Andersen, 1998) Även om reliabiliteten är hög behöver resultatet inte vara valid. Ett resultat visar hög validitet när man mäter hela det fenomen som man avsett att mäta och ingenting annat. (Andersen, 1994)

Vår mätning kan ha vissa brister med avseende på majoritet i de olika kommunerna, då vi endast har mandatfördelningen att tillgå. Vi har försökt dela in kommunerna i ett socialistiskt och ett borgligt block, men en del kommuner har en koalition dvs. överskridande av blockgränserna och vi har därför utgått från den politiska beteckningen som kommunfullmäktiges ordförande respektive kommunstyrelsens ordförande har. I antalet bolag och dess omsättning har vi gått efter Sveriges kommunkalender sökt efter omsättningen i databasen Affärsdata. De bolag som vi inte hittade i databasen har vi då inte tagit med. I ett fåtal kommuner har vi använt oss av 2004 års revisionsbudget, då vi inte har hunnit få svar eller hittat det i budgeten. Vi har sett att anslagen inte har skiljt sig något nämnvärt åt på endast ett år och många har till och med använt samma belopp, därför tyckte vi att det fanns anledning att ta med dessa. Eftersom vi matar in mycket siffror kan vi inte garantera att det inte blir felskrivningar, då det inte finns tid att korrekturläsa. Detta sammantaget gör att reliabiliteten sjunker i viss grad.

4.4 Bortfall

Vår utgångspunkt har varit att göra en totalundersökning men på grund av tidsbegränsning har vi inte lyckats samla in allt material. Det finns ett visst bortfall i undersökningen, men det är inte särskilt stort. Bortfallet är cirka 17 % på revisionens budget och lite högre på en del av de oberoende faktorerna. Insamlingen av variabeln politisk stabilitet var väldigt tidskrävande och efter ett samtal med kommunförbundets utredningsenhet blev vi övertygade om att välja bort denna faktor. Vi kunde endast få tillgång till valresultaten och inte vilken majoritet som finns i kommunerna. De enda kommunerna som har haft politisk stabilitet är de norrländska samt de "rika" kommunerna som Stockholm, Vellingby m.fl. Vi kommer att inleda kapitel fem med en mer omfattande bortfallsanalys där vi går igenom respektive variabel mera ingående för att undersöka om det finns snedvridningar.

4.5 Kapitelsammanfattning

Alla Sveriges primärkommuner utgör målpopulationen i vår undersökning. Vi har gjort vissa avgränsningar genom att inte undersöka landstingen eller de kommunala bolagen. Genom att låta samtliga kommuner ingå i undersökningen kan vi generalisera och dra slutsatser utifrån våra tester för att se om det finns några samband mellan faktorerna och deras påverkan av revisionens budget. Dattainsamlingen har skett till största delen genom dokumentstudier. Vi har också fått komplettera med telefonsamtal och e-mail till kommunerna. Vi använder oss av en kvantitativ metod, då vi kommer att analysera siffror i den empiriska undersökningen.

I operationaliseringen översätter vi de teoretiska begreppen till att bli empiriskt mätbara. Informationen till hypoteserna har vi fått genom kommunernas årsredovisningar, budget och hemsidor. Vi har också hämtat information på Sveriges kommunförbunds hemsida, på Komrev, i kommunkalendern samt i databasen Affärsdata. Reliabilitetens har till viss grad sjunkit vad gäller mätningen av förtroendevalda revisorer i oppositionen. Detta på grund av att det förekommer mycket koalitioner som gör det svårt att förutsäga vilken majoritet de olika kommunerna har. Det finns även andra brister i vår mätning som vi har beskrivit. Bortfallet i vår undersökning är däremot minimal, då vi endast har ca 17 % bortfall på revisionens budget. Vi valde att inte undersöka faktorn politisk stabilitet, då det är en komplex uppgift som kräver mer tid än vi har till vårt förfogande.

5. ANALYS

I kapitlet kommer vi kort att beskriva de statistiska metoder som vi har använt och varför vi har använt dem. Hypoteserna kommer vi att testa och redovisa var för sig. I varje hypotesprövning presenterar vi det empiriska materialet, vilken statistisk metod vi har valt och en analys av resultatet. Vi inleder kapitlet med en bortfallsanalys.

5.1 Bortfallsanalys

Vi har gjort en bortfallsanalys för att se om det hade varit någon skillnad ifall vi hade fått svar från alla. De variabler som har ordinalskala, dvs kommuninvånare, årets resultat och antal kommunala bolag, har vi testat med hjälp av ett T-test. Ingen av variablerna visar signifikans, vilket innebär att vi inte kan påvisa att någon snedvridning finns.

	Svar	N	Medel
Kommuninvånare	Inte svarat	43	21622
T-test: Ej signifikant	Har svarat	247	32418
Årets resultat	Inte svarat	43	275023
T-test: Ej signifikant	Har svarat	247	9458105
Antal kommunala bolag	Inte svarat	43	2
T-test: Ej signifikant	Har svarat	247	3

Tabell 1. Visar svarsfrekvens samt medelvärde för kommuninvånare, årets resultat samt bolag enligt T-test.

Variablerna med nominalskala är balanskrav och revisionsföretag. Dessa har vi testat med hjälp av Mann-Whitney test och Kruskal-Wallis test. Revisionsföretagen visar ingen signifikans och därmed finns ingen snedvridning. Däremot visar testet för balanskravet på en signifikans vilket innebär att det finns en snedfördelning av populationen. I bortfallet är det ungefär hälften av kommunerna som har uppnått balanskravet. Vi kan konstatera att av de kommuner som har svarat

är det en större andel som ej har uppnått balanskravet än bland de som inte har svarat.

Revisionsföretag	N	Medel
Inte svarat	43	140,69
Har svarat	247	146,34

Kruskal-Wallis; ej signifikant

Tabell 2. Visar medelvärde för revisionsföretag enligt Kruskal-Wallis test.

Balanskrav	N	Medel
Inte svarat	43	122,07
Har svarat	247	149,58

Mann-Whitney test; signifikansnivå .05 (0,19)

Tabell 3. Visar medelvärde för balanskravet enligt Kruskal-Wallis test.

5.2 Val av test

Nominalskala kännetecknas av att variabelvärdena endast är klassifikationer. Man använder ett typvärde och dessa kan inte rangordnas (Aronsson, 1999). Exempel på nominalskalemått i vår undersökning är i balanskravet som klassificeras "uppnått" och "inte uppnått", samt indelningen av de olika revisionsföretagen. Ordinalskala är när man kan rangordna data efter någon princip tex antal och grader. Detta mått har vi använt tex när det gäller andelen förtroendevalda revisorer från oppositionen, antalet förtroendevalda revisorer, årets resultat och antal invånare.

Linjär regressionsanalys används när man vill analysera ett orsakssamband där en beroende variabel förklaras med flera oberoende variabler. Ett krav för regressionsanalys är att variabelns data kan rangordnas. (Aronsson, 1999) Modellen kommer vi att använda oss av i analysen av de förtroendevalda revisorerna i opposition. Vi kommer också att använda oss av regression på antalet bolag och

dess omsättning. Eftersom vi påstår att revisionens budget ökar med årets resultat, invånarantal och antalet revisorer kommer vi att även här använda linjär regressionsanalys.

T-testet är inte aktuellt i vårt fall då vi inte har någon normalfördelad beroende variabel, vilket är en förutsättning. Vi gjorde ett Kolmogorov-Smirnov test för att testa om observerade data avviker signifikant från normalfördelning. Då avvikelserna visade sig vara stora gav detta indikationer om att t-testet inte var lämpligt att använda. Vi kommer inte heller att använda Chi-två testet som är ett av de vanligaste icke-parametriska testen. Testet används vid analys av frekvenstabeller för att se om samband mellan variabler finns. (Körner, Wahlgren 2000). Man ser till skillnader mellan förväntat och observerat värde (Aronsson, 1999). Då vi inte har använt klassindelning av data eller intervall är inte Chi-två testet relevant.

Eftersom vi har en beroende variabel som inte är normalfördelad använder vi Mann-Whitney test och Kruskal-Wallis test. Mann-Whitney testet används vid indelning av variabler i två grupper. Vi har använt oss av detta i hypotesen om balanskravet, då vi påstår att det finns en signifikant skillnad mellan de som har och inte har uppnått balanskravet. Även vid indelningen av externa och interna revisorer har vi valt Mann-Whitney. För att testa hypotesen om revisionsföretagen använder vi istället Kruskal-Wallis testet, eftersom vi har fler än två grupper.

Om testens resultat inte överensstämmer med våra hypoteser kommer vi att förkasta dessa. För att kunna konstatera att det finns ett samband måste signifikansnivån vara mindre än fem procent.

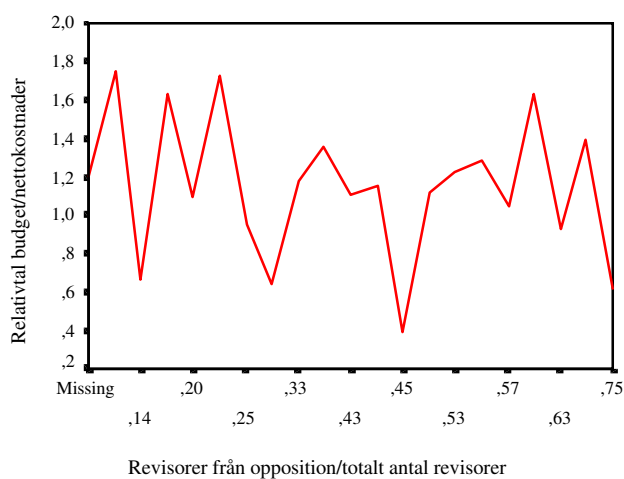
5.3 Hypotesprövning

Hypotes 1; Förtroendevalda revisorer från oppositionen påverkar revisionens budget positivt.

Vår utgångspunkt är att revisionens budget ökar med en ökande andel revisorer från oppositionen. För att testa hypotesen använder vi linjär regressionsanalys. Vi gör sedan en test om de förtroendevalda revisorernas antal har betydelse. Även detta gör vi genom linjär regression.

Analysen visar att det finns ett signifikant samband. Det framgår att de förtroendevalda revisorerna från oppositionen endast påverkar 0,7 % av budgetens storlek. Testet av själva modellen är däremot inte statistiskt säkerställt, vilket gör trovärdigheten mindre. Grunden för hypotesen är att revisorerna agerar som förkämpar mot fullmäktige. Då kommuner även utser förtroendevalda revisorer från oppositionen är antagandet att dessa skulle påverka anslaget till revisionen i en positiv riktning. Genom diagram 1 framgår det att sambandet är begränsat och tillsammans med den låga förklaringsgraden kan vi endast se en svag påverkan från oppositionens revisorer.

Diagram 1



Hypotesen att; Förtroendevalda revisorer från oppositionen påverkar revisionens budget positivt, förkastas inte.

Vi gör ytterligare ett test för att se om revisorerna har något samband med revisionens budgeten. Vi genomför ett test av det totala antalet förtroendevalda revisorer genom linjär regressionsanalys.

Testet av antalet förtroendevalda revisorer visar ett starkare samband genom att förklaringsgraden är 2,9 % och signifikansnivån är 0,00. Däremot förklaras sambandet genom regressionsanalysen att när antalet förtroendevalda revisorer ökar minskar budgeten, vilket är motsatsen till vårt antagande.

Hypotesen att; antalet förtroendevalda revisorer påverkar budgeten positivt, måste förkastas

Hypotes 2; Den kommunala bolagiseringen påverkar revisionens budget positivt.

Hypotesens utgångspunkt är att kommunerna imiterar budgetens storlek och arbetsmetoder genom de kommunala bolagens revision. Bolagen lägger större vikt på revision och avsätter därmed större anslag. Vi antar att denna syn på revisionen överförs till kommunerna. För att undersöka om detta samband finns genomför vi linjär regressionsanalys.

Tabell 4 åskådliggör att en övervägande andel kommuner med ett fåtal bolag (0-4) avsätter en större revisionsbudget. Regressionsanalysen för variablerna är statistiskt säkerställd och har ett signifikant samband på 0,02. Att det finns ett samband mellan budgeten och de kommunala bolagens antal visar även förklaringsgraden på 5,1 %. I vår hypotes påstår vi att budgeten ökar med antalet bolag i kommunen men enligt tabellens medelvärden kan vi utläsa att effekten är precis den motsatta. Anledningen kan vara att verksamhetsområdena i kommunen blir färre när bolagiseringen ökar. Kommunen kan då öka revisionens anslag.

Antal bolag	Medel	N	Std.avvikelse
0	1,45	22	0,53
1	1,36	51	0,87
2	1,22	66	0,52
3	1,26	44	0,6
4	1	22	0,35
5	0,95	14	0,35
6	0,93	8	0,28
7	1,02	5	0,12
8	0,93	2	0,29
9	0,98	4	0,21
10	0,87	3	0,098
11	0,86	2	0
14	1,08	1	0
17	0,7	1	0
28	0,21	1	0,6

Linjär regression; signifikansnivå .05 (.00)

Tabell 4. Medelvärde och standardavvikelse för respektive antal bolag i kommunen.

Vid test av bolagens omsättning minskar förklaringsgraden till 2 %. Signifikansnivån är fortfarande 0,00 men analysen visar att modellen inte längre är statistiskt säkerställd. I hypotesen menar vi att omsättningen i bolag skulle öka den kommunala revisionens budget. Ju större de kommunala bolagen är desto större skulle inflytandet bli. Med utgångspunkt från regressionsanalysen kan vi inte bekräfta antagandet.

Hypotesen att; den kommunala bolagiseringen påverkar revisionens budget positivt, måste förkastas

Hypotes 3; Anlitandet av revisionsföretag påverkar revisionens budget positivt.

Vår utgångspunkt är att det finns en skillnad i olika företags påverkan av revisionens budget. För att testa revisionsföretagens påverkan använder vi Kruskal-Wallis test.

Revisionsbyrå	Medel	N	Std. Avvikelse
KPMG	1,15	36	0,48
Ernst & Young	1,02	25	0,39
Komrev	1,29	168	0,66
Övriga	0,96	4	0,5
Komrev + övriga	0,94	6	0,25
Interna	0,78	7	0,3

Kruskal-Wallis test: signifikansnivå .05 (.009)

Tabell 5. Kruskal-Wallis test, medelvärde samt standardavvikelse för respektive revisionsbyrå.

Tabell 2 visar ett starkt samband mellan val av revisionsföretag och revisionens budget. Det framträder tydlig att medelbudgeten i kommuner som anlitar Komrev är större än i de övriga kommunerna. Detta stämmer väl överens med teorin att revisionsföretag har förmågan att, genom professionalitet och oberoende, påverka. Då 70 % av kommunerna anlitar Komrev har det skapats ett utrymme för påverkan och överföring av kunskap. Kruskal-Wallis testet visar att hypotesen har en signifikansnivå på 0,009 vilket bekräftar variablernas samband.

Hypotesen att; anlitandet av revisionsföretag påverkar revisionens budget positivt, förkastas inte

Hypotes 4; Anlitandet av sakkunniga påverkar revisionens budget positivt.

Vi anser att det finns en skillnad i revisionens budget i kommuner som har interna revisionskontor respektive de som anlitar externt sakkunniga. För att testa detta kommer vi att använda Mann-Whitney test.

I tabell 3 visas utfallet av de externa respektive de interna revisorerna. Vår utgångspunkt är att externrevisorer kan påverka i större utsträckning än de interna eftersom dessa har svårare att upprätthålla ett oberoende. Testet visar ett signifikant samband på 0,013 för de sakkunniga. Medelvärdet för budgeten visar en skillnad på 36 % mellan de interna och externa sakkunniga. Skillnaden är tillräckligt markant för att vi ska kunna acceptera den. Det gör att vi anser att det finns en påverkan på den kommunala revisionens budget mellan de interna och externa sakkunniga.

Sakkunniga	Medel	N	Std. Avvikelse
Externa	1,22	239	0,61
Interna	0,78	7	0,3

Mann-Whitney: signifikansnivå .05 (.013)

Tabell 6. Mann-Whitney, medelvärde samt standardavvikelse för sakkunniga.

Hypotesen att; anlitandet av sakkunniga påverkar revisionens budget positivt, förkastas inte

Hypotes 6; Det finns ett positivt samband mellan ekonomis ställning och revisionens budget.

Vår utgångspunkt är att kommunens ekonomi påverkar revisionens budget. Balanskravet kommer vi att testa genom ett Mann-Whitney test medan vi använder linjär regression för Årets resultat.

I de kommuner som har uppnått balanskravet skiljer sig inte medelbudgeten nämnvärt från de som ej har uppnått kravet, (se tabell 4). Mann-Whitney testet visar att det inte finns någon signifikans, vilket innebär att vi inte kan påvisa något samband på 0,05 nivån. Kommunerna avsätter inte mer resurser till revisionen när de uppnått balanskravet.

Balanskrav	N	Medel	Std. avvikelse
Ej uppnått	91	1,17	0,48
Uppnått	155	1,23	0,66

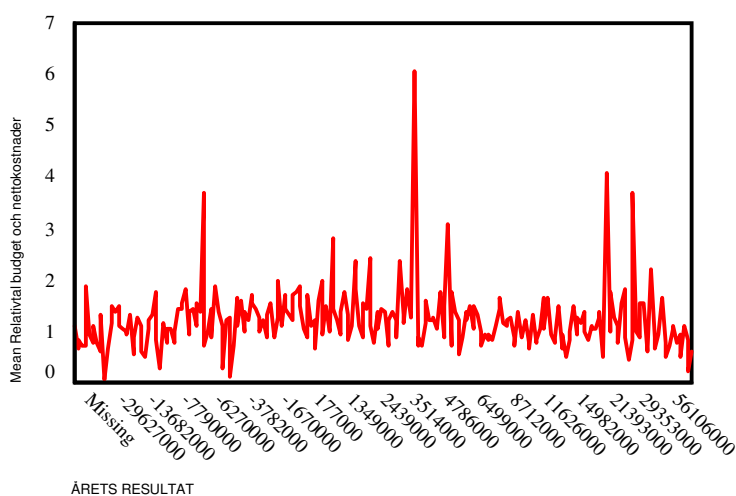
Mann-Whitney: ej signifikant

Tabell 7. Mann-Whitney, medelvärde samt standardavvikelse för balanskravet.

Hypotesen att; det finns ett positivt samband mellan ekonomis ställning och revisionens budget, förkastas tillsvidare.

Vid test av årets resultat genom linjär regression visas att testet är statistiskt påvisbart genom en signifikans på 0,00. Sambandet mellan variablerna är dock väldigt svagt då endast 0,9 % av revisionens budget kan förklaras av årets resultat. Diagram 2 visar tydligt att sambandet mellan årets resultat och budgetens storlek är svagt.

Diagram 2

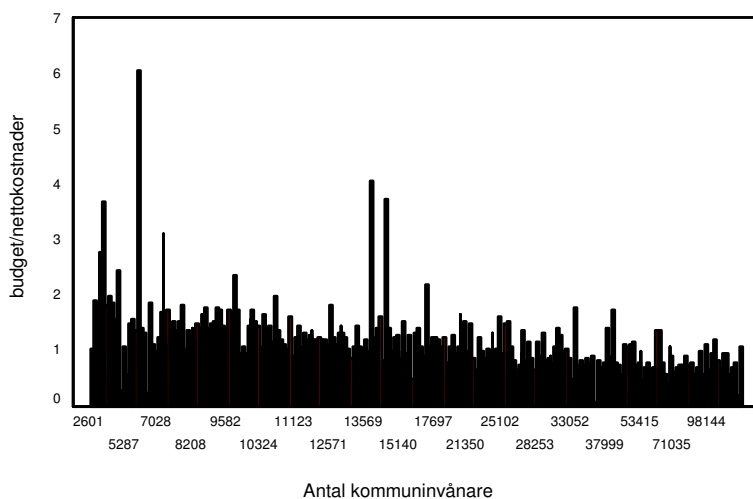


Hypotesen att; det finns ett positivt samband mellan ekonomisk ställning och revisionens budget, kan varken förkastas eller inte förkastas.

Hypotes 7; Det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget.

Vår utgångspunkt är att storleken på kommunerna har en positiv påverkan på revisionens budget. Först testar vi genom linjär regression om antal kommuninvånare har ett samband med budgeten.

Diagram 3



Regressionsanalysen visar att antalet kommuninvånare förklarar 5,7 % av revisionens budget. Signifikansnivån 0,00 stärker sambanden mellan dessa variabler. Trots detta visar diagram 3 att små kommuner har en större budget och lutningen tyder på att revisionens budget minskar med antalet invånare.

Förklaringen kan vara att alla kommuner måste ha en viss grundläggande verksamhet och erbjuda invånarna samma service. Eftersom verksamheten måste

finnas och att kostnaderna för den är ungefär densamma i alla kommuner blir kostnaden per invånare mindre i befolkningsrikare kommuner.

Hypotesen att; det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget., måste förkastas

Vi har vidare genom linjär regression testat olika variabler i skilda kombinationer. Vid sammansättning av kommunala bolags omsättning, antal bolag och kommuninvånare visar testet på ett starkt samband. Hela modellen är signifikant och det visar även att alla variablerna i denna sammansättning blir signifikanta. Omsättningen visar även en positiv riktning, dvs att budgeten ökar när storleken på bolagen ökar. Ett ytterligare stöd för att variablerna tillsammans är betydelsefulla är att förklaringsgraden är högre i modellen än vid test av de enskilda variablerna.

För vidare granskning har vi gjort en regression med alla variablerna tillsammans. Hela modellen visar ett signifikant samband men det är inte någon av variablerna som var för sig är signifikant.

Slutligen testade vi alla variablerna genom en multipel regression. Analysen godtar endast variabeln de kommunala bolagens omsättning som signifikant. Övriga visar inga samband och blir förkastade.

5.3.1 Multikollinjäritet

Multikollinjäritet är när hög korrelation råder mellan förklarande variabler. Om multikollinjäritet finns visar det sig bland annat i höga R^2 värde, samt att koefficienten inte blir signifikant och att residualspridningen, Se, ökar. Man kan kontrollera om det finns korrelation mellan variablerna genom t-test eller Pearson's correlation test.

Ett signifikant korrelationstest mellan två variabler innebär att de förklarar samma sak. Är variablerna signifikanta i regressionen är detta inte något som snedvrider resultaten i regressionen. Vi har i alla korrelationstesten funnit låga förklaringsgrader. Tillsammans med att det endast är balanskravet som inte har visat signifikans gör att vi inte kan påvisa någon multikollinjäritet.

5.4 Hypotessammanfattning

Hypotes	Signifikans	Test
H1; Andel av förtroendevalda revisorer från oppositionen. totala antalet förtroendevalda revisorer	.00 .00	Förkastas inte Förkastas
H2; Den kommunala bolagiseringen	.00	Förkastas
H3; Anlitandet av revisionsföretag	0,009	Förkastas inte
H4; Anlitandet av sakkunniga	0,013	Förkastas inte
H 6; Det finns ett positivt samband mellan ekonomins ställning och revisionens budget. Balanskrav Årets resultat	nej .00	Förkastas Varken eller
H7; Det finns ett positivt samband mellan kommunens storlek och revisionens budget.	.00	Förkastas

Tabell 8. Signifikansnivå och utfall av tester för samtliga hypoteser.

5.5 Kapitelsammanfattning

Analysen omfattar de statistiska metoder med vilka vi har testat våra hypoteser utifrån det empiriska materialet. Statistiska metoder som vi har tillämpat är ordinal- och nominalskalemått, linjär regressionsanalys, Mann-Whitney samt Kruskal Wallis test. Varje hypotes har presenterats och testats var för sig och vid otillräcklig signifikansnivå eller om det finns en signifikans, men hypotesen är det motsatta, har den förkastats.

- Hypotes 1; andelen förtroendevalda från oppositionen visar att ett samband med revisionens budget, dock är förklaringsgraden mycket låg.
- I Hypotes 2 förkastas att kommunal bolagisering påverkar budgeten positivt, då de kommuner med många bolag avsätter en mindre revisionsbudget.
- Hypotes 3 och 4, dvs anlitage av revisionsföretag och sakkunniga är de hypoteser som visar ett starkt samband mellan revisionens budget och de testade variablerna. De har således en påverkan på storleken av revisionens budget.
- I Hypotes 6, att det finns ett positivt samband mellan ekonomisk ställning och revisionens budget, framgick att balanskravet inte har något samband med revisionens budget, medan däremot årets resultat har ett vagt samband. Hypotesen kan varken förkastas eller inte förkastas.
- Att större kommuner, enligt hypotes 7, sätter av en större revisionsbudget visade sig vara fel. Storleken på kommunerna är signifikant och har betydelse i påverkan av revisionens budget. Men i testet framgår att förhållandet är det motsatta än vad vi förväntade, dvs mindre kommuner sätter av en större budget för revisionen.

6 SLUTSATS

Den kommunala revisionen är en viktig del av fullmäktiges och allmänhetens insyn i verksamheterna (Hansson och Martinsson, 1995). Revisionens budget ger förutsättningar för granskningen samt skapandet av denna insyn. I kommunerna finns det två områden som ska revideras, verksamheten och redovisningen. Eftersom granskningsområdet har blivit större finns det anledning att titta närmre på vilka förhållandena är för de förtroendevalda revisorerna och vilka resurser de har till sitt förfogande. Det är viktigt att revisorerna är oberoende av det politiska ledarskapet och av yttre faktorer. Syftet med undersökningen är att studera vilka faktorer som påverkar storleken på den kommunala revisions budget. Vi vill se om vi kan finna samband och om våra antagande i hypoteserna är riktiga.

Den institutionella teorin argumenterar att revisorer kan känna en press från organisationer de är beroende av. Beroendet består till stor del av fullmäktiges ställning som beslutande organ. Eftersom revisorer verkar som förkämpar, och då isynnerhet de från oppositionen, var vår utgångspunkt att de genom denna roll skulle bidra till en ökning av revisionens storlek. Revisorerna från oppositionen skulle känna ett mindre tryck från fullmäktige eftersom de inte behöver anpassa sig till majoritetens politiska ståndpunkter på samma sätt som de revisorer från majoritetspartier kan känna att de måste.

Undersökningen visade att andelen av de förtroendevalda revisorerna från oppositionen påverkar revisionens budget. Analysen visar att det finns ett visst samband och en påverkan även om det inte är en särskilt betydande påverkan. Den visar dock på att vid en större revisionsbudget är andelen revisorer från oppositionen också större. Innebörden visar att det finns objektivitet från revisorernas sida och att båda grupperna känner ett tryck ifrån fullmäktige även om revisorerna från oppositionen är något mer benägna att kämpa för förändring.

När vi väljer att bortse från den politiska aspekten bland de förtroendevalda revisorerna visar resultatet på ett annat. De kommuner som endast har ett mindre

antal revisorer avsätter en större budget medan kommuner med många revisorer har en mindre budget. Detta stämmer överens med Cassel (2000) som anser att det finns ett maktförhållande mellan fullmäktige och de förtroendevalda revisorerna. De förtroendevalda revisorerna kan känna sig underlägsna fullmäktige eftersom dessa kan tvinga revisorerna att avgå om de inte har uppfyllt fullmäktiges krav till belåtenhet. Förklaringen till att budgeten ökar vid ett färre antal revisorer är att man i dessa kommuner måste anlita fler sakkunniga vilket innebär en ökad kostnad för revisionen.

Vid analys av den kommunala bolagiseringen framgår att det finns ett starkt samband mellan antal bolag och revisionens budget. De kommunala bolagens effekt på budgeten är i vår utgångspunkt att den skulle påverkas positivt. Bolagen lägger större vikt på revision och avsätter därmed större anslag. Eftersom bolagen reviderar utifrån andra lagar, metoder och praxis än de förtroendevalda revisorerna gör, skulle de kommuner med en stor andel bolagisering överföra metoderna till kommunerna. Då de kommunala revisorerna saknar den kunskap och professionalitet som finns i bolagen antog vi att för att minska osäkerheten skulle kommunerna imitera storleken på budgeten i bolagen. Effekten visade sig dock vara den motsatta, ju färre bolag i kommunen desto större resurser blir avsatta till den kommunala granskningen. Samma förhållande uppstår vid test av storleken på bolagen. Anledningen till att sambandet är negativt är att när kommuner ökar sin andel av bolag minskar verksamhetsområdena som ska granskas inom kommunen. Detta leder till att kommunen kan fördela anslagen annorlunda mellan de olika verksamhetsområdena. Kommunen kan då välja att även öka revisionens anslag.

När det gäller revisionsföretag är vår utgångspunkt är att det finns en skillnad i olika företags påverkan av revisionens budget. Eftersom kommunerna saknar tillräcklig kunskap om revision anlitar de företag. I analysen visas ett starkt samband mellan val av revisionsföretag och revisionens budget. Det framgår att de olika företagen skiljer sig från varandra angående budgetens storlek. I Sverige

finns det tre stora revisionsföretag som granskar den kommunala verksamheten. Komrev är ledande bland dessa och det är också bland de kommuner som anlitar dem som den största medelbudgeten finns. Detta leder oss tillbaka till teorin enligt DiMaggio & Powell (1991) att stora konsultfirmor lyckats sprida sina modeller och de strukturella förändringarna är märkbara även vid avsättningen av budgeten. Detta stämmer väl överens med teorin att revisionsföretag har förmågan att, genom professionalitet och oberoende, påverka. Att andelen som anlitar Komrev är 70 % ökar sannolikheten för att en homogenisering ska uppstå. Det borde även leda till att överföringen av den professionella kunskapen ökar vilket också leder till en ökning av revisionens budget. De professionella revisorerna kan utöva ett tryck genom sin kunskap som de kommunala politikerna saknar. Organisationer imiterar ofta andra framgångsrika organisationer och då Komrev är det ledande företaget bland kommunerna väljer andra kommuner också dem. Att ta i beaktande är att Komrev är ett företag som har inriktat sig på just kommunal revision och därmed har en legitimitet bland kommunerna som övriga revisionsbyråer kan sakna.

Sambandet mellan externt anlitate och deras påverkan på budgeten är också tydligt. Medelbudgeten är lägre för de kommuner som har internkontor. Den oberoende ställning och den professionella kunskapen om revisionen som de externa sakkunniga besitter har skapat förutsättningar för en ökning av budgeten. Även här har de externa revisorerna en större kunskap än både de förtroendevalda revisorerna och fullmäktige vilket gör att de lättare kan övertyga om att deras metoder är de rätta och att kunna implementera dem i kommunen. De interna sakkunniga har inte samma möjlighet att ifrågasätta villkoren på grund av det normativa trycket i den egna organisationen. Eftersom de interna revisorerna är anställda av kommunen har de svårigheter att upprätthålla objektivitet och de är dessutom beroende av de som de granskar. Vår slutsats är att de har svårare att utöva påtryckningar på fullmäktige. En förklaring som ligger till grund för budgetens storlek är att när kommunerna måste anlita externa sakkunniga blir det en merkostnad för dem som innebär att anslagen måste öka.

Ekonomi i kommunerna har en stor betydelse ur många perspektiv. Både inom organisationen men även externt för att uppnå medborgarnas förtroende. Analysen visar dock på att balanskravet inte har något samband med revisionens budget. Årets resultat visar däremot på en påverkan och ett samband med storleken på revisionens budget. Sambandet är inte tydligt och det är endast en liten del av budgeten som förklaras av ekonomin. Detta kan bero på att man inom kommunerna av tradition avsätter samma revisionsbudget varje år. Vi tror att kommunerna prioriterar andra verksamheter före revisionen vilket gör att man inte avsätter ett större anslag till revisionen även då ekonomin är god. Enligt teorin finns det normativa inslag i organisatoriska strukturer som gör förändringar svåra. Teorin tar även upp traditionen som en förklarande faktor till varför förändringar är tröga i organisationer. Tradition och trögheten till förändringar kan förklara att budgeten inte ökar vid god ekonomi. Fullmäktige vill uppnå legitimitet genom att klara balanskravet medan revisorerna vill uppnå legitimitet genom att följa god revisionssed.

I agentteorin beskriver vi att små kommuner inte har samma behov av kontroll och granskning som de stora. Anledningen kan vara att det finns en större social kontroll i mindre kommuner och att större kommuner istället blir svåröverskådliga. Enligt teorin skulle detta leda till att stora kommuner har en större revisionsbudget. En ökad kontroll kräver fler revisorer eftersom dessa är det främsta instrumentet för att handha kontroll. I testet kan vi inte påvisa att detta samband finns, utan antalet invånare i kommunerna har ett motsatt samband än vårt ursprungliga antagande. Förklaringen hittar vi i att alla kommuner har en viss kärnverksamhet som måste utföras oavsett antalet invånare. När man undersöker budgeten i relativa tal visar analysen att det i små kommuner blir en högre kostnad per invånare och vice versa i stora.

6.1 Förslag till fortsatt forskning

I vår uppsats har vi undersökt hur mycket som avsätts för revisionen i kommunerna. Istället skulle man kunna dela in revisionen i verksamhets- och redovisningsrevision för att se om där finns några skillnader. Det skulle också vara intressant att göra en undersökning över tiden för att se hur kommunernas ekonomi har varit för att bättre kunna förklara storleken på revisionens budget.

En faktor som också kunde ha varit med i undersökningen är de förtroendevalda revisorerna som har suttit i fullmäktige tidigare och sett om detta hade haft någon betydelse i påverkan på revisionens budget. Det skulle vara intressant att undersöka, eftersom de bygger upp ett nätverk av kontakter under sin tid i fullmäktige och dessa kontakter kan tänkas påverka dem i deras sätt att agera.

KÄLLFÖRTECKNING

Affärsdata. www.ad.se

Ahlbäck, S. (1999). Varför behövs granskarna, i B. Rothstein. (Red.), (2001). *Politik som organisation. Förvaltningens grundproblem*. Stockholm: SNS Förlag.

Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten. Val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Andersen, H. (1994). *Vetenskapsteori och metodlära. En introduktion* (red) Lund: Studentlitteratur.

Andersson, S. (1982). *Posivitism kontra hermeneutik*. Göteborg: Bokförlaget Korpen.

Aronsson, Å. (1999). *SPSS, En introduktion till basmodulen*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B. och Siverbo, S. (2002). *De fattiga och de rika. Ett institutionellt perspektiv på kommuners ekonomiska utveckling*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B. och Solli, R. (1990). *Kommunekonomi. Principer, Praxis och Problem* (red) Studentlitteratur, Lund.

Carpenter, V. L. och Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice, an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accountin principles. *Accounting, organization and society*.

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

DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational field, i DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (Red.), (1991). *The new Institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

DiMaggio, P. J. Constructing an organizational field as a professional project: U. S. Art Museums, 1920-1940, i DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (Red.), (1991). *The new Institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

Falkman, P. (2000). Reglering av kommunal externredovisning, *Balans*, nr 3, sid. 31-34.

Falkman, P. och Orrbeck, K. (2001). *Den offentliga sektorns redovisning*. Lund: Studentlitteratur.

FAR: (2003). Normer för redovisning och revision i den offentliga sektorn. FAR Förlag AB.

Greve, A. (1997). *Organisationsteori – nya perspektiv*. Stockholm: Universitetsförlaget.

Hansson, J-E och Martinsson, S. (1995). *Så fungerar kommunens ekonomi. Grundbok för förtroendevalda, administratörer och verksamhetspersonal*. Ängelholm: Bokförlaget Kommunlitteratur AB.

Hatch, M-J. (2000). *Organization Theory. Modern symbolic and postmodern perspectives*. Oxford: Oxford University Press.

Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota, Fla.: American Accounting Association.

Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Bokförlaget Doxa AB.

Körner, S. och Wahlgren, L. (2000). *Statistisk dataanalys*. Lund: Studentlitteratur.

Pfeffer, J och Salancik, G. (1978). *The external control of organisations: A resource dependence perspective*. New York: Harper and Row.

Pfeffer, J. (1997). *New directions for organization theory. Problems and prospects*. New York: Oxford University Press.

Rådet för kommunal redovisning, Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning. www.rkr.se, Accessdatum 2004-04-15.

Saunders, M., Lewis, P. och Thornhill, A. (2003). *Research Methods for Business Students*. Third edition. London: Pitman Publishing.

Scott, W. R. (2003). *Financial accounting theory*. Tredje upplagan. Toronto, England: Prentice Hall.

SOU 1998:71 *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument*

Svenska Kommunförbundet (svekom a), *Fullmäktige och revisionen*. www.svekom.se, Accessdatum 2004-04-15

Dimensioneringen av den kommunala revisionens budget

Svenska kommunförbundet (svekom b), *God revisionssed i kommunal verksamhet*. www.svekom.se, Accessdatum 2004-04-15

Svenska kommunförbundet, *Den kommunala revisionen i Sverige*. www.svekom.se, Accessdatum 2004-04-15

Sveriges Kommunkalender 2003. ISBN: 91-87174-34-0

Tagesson, T. (2002). *Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking och prissättning – studier av kommunal va-verksamhet*. Lund: Lunds Business Press.

Årsredovisningslagen (ÅRL) 1991:900