2025-09-05
The self-archived post print version of this publication is available at Linköping University Institutional Repository (DiVA):
https://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:liu:diva-216999

Det sakkunniga biträdets yttrande – vad föranleder ett modifierat yttrande?

Torbjörn Tagesson

2025, Rådet för kommunal redovisning (RKR), https://www.rkr.se/wp-content/uploads/2025/08/Rapport-Det-sakkunniga-bitradets-yttrande.pdf

N.B.: When citing this work, cite the original publication.

Copyright holder: See original publication

LINKÖPING UNIVERSITY

Det sakkunniga biträdets yttrande

– vad föranleder ett modifierat yttrande?

Torbjörn Tagesson

RKR
RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Förord

Rådet för kommunal redovisning (RKR) ska främja och utveckla god redovisningssed i enlighet med lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Inom ramen för huvuduppgiften ska RKR göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt. RKR ska också sprida information om sådana uttolkningar och rekommendationer samt följa genomslaget i kommuners och regioners externa redovisning.

Föreliggande rapport, som kartlagt vad som föranleder sakkunniga biträden att ge ett modifierat yttrande, är en del av RKR:s arbete med att följa upp genomslaget av reglering och normering i kommuners externa redovisning. Resultatet av genomförda praxisstudier används av RKR som underlag för att utveckla och förtydliga de rekommendationer och informationer genom vilka RKR sprider och kommunicerar sin uttolkning av god redovisningssed.

RKR anser att genomförda praxisundersökningar är av intresse för en vidare krets än ledamöter i RKR:s expertgrupp och styrelse. Förutom redovisningsskyldiga politiker samt tjänstemän, som arbetar med att upprätta finansiella rapporter, torde denna rapport även vara av intresse för förtroendevalda revisorer och deras sakkunnigbiträden samt övriga intressenter som använder sig av kommunernas och regionernas finansiella rapporter.

Rapporten har utarbetats och författats av Torbjörn Tagesson, kanslichef vid RKR samt professor i redovisning vid Linköpings universitet. Rådet för kommunal redovisning är utgivare av rapporten och anser att den kan stimulera till utvecklingen av en god praxis inom det berörda området. För skriftens sakinnehåll och slutsatser svarar dock författarna.

Nicholas Prigorowsky

Rådet för kommunal redovisning

Sammanfattning:

Denna studie undersöker faktorer som påverkar revisionskvaliteten inom kommunal räkenskapsrevision i Sverige. Resultaten visar att både interna strukturer inom revisionsbyråer och externa nätverksrelationer har en betydande inverkan på granskningsutfallet.

Trots att kommunal revision regleras av en gemensam standard, uppvisar revisionskvaliteten betydande variationer. Interna faktorer såsom revisionsbyråns affärsstrategier och organisatoriska strukturer påverkar sannolikheten för modifierade yttranden. Exempelvis tenderar KPMG och EY att lämna modifierade yttranden oftare än PWC.

Extern påverkan från regionala redovisningsnätverk spelar också en roll. Kommuner som ingår i vissa nätverk har lägre sannolikhet att få modifierade yttranden.

Den vanligaste orsaken till modifierade yttranden är brister i redovisningen av finansiella leasingavtal. Detta innebär att kommunsektorns skuldsättning sannolikt underskattas, vilket kan ha betydande ekonomiska och politiska konsekvenser.

Modifierade yttranden ges främst vid avvikelser som påverkar resultat och finansiell ställning. Däremot leder avsaknad av viktig information sällan till modifierade yttranden, trots att detta kan påverka externa läsares förståelse av kommunens ekonomi.

Innehåll

1. Introduktion 1

2. Teori 1

Byråspecifika skillnader 1

Skillnader mellan olika redovisningsnätverk 2

3. Metod 3

Urval och bortfall 3

Operationalisering 3

4. Analys 5

5. Slutsatser 8

Studiens begränsningar 9

Referenser: 10

1. Introduktion

En rättvisande och transparent redovisning som möjliggör jämförelser utgör en viktig grund för en god ekonomisk styrning inom den kommunala sektorn (Prop. 2017/18:149). Även för enskilda kommuner utgör redovisningen en viktig grund för styrning och koordinering av verksamheten (Donatella, Sylvander och Tagesson, 2023).

Tidigare studier har emellertid visat på bristande efterlevnad av lagstiftning och normering (Falkman & Tagesson, 2008; Tagesson & Eriksson, 2011; Donatella, 2020a; Donatella & Tagesson, 2021; Eriksson, Peterson & Brunström, 2023) samt förekomst av artificiell styrning av resultatet, s.k. earnings management (Donatella, 2016; Donatella, Haraldsson & Tagesson, 2019; Donatella, Runesson & Tagesson, 2023). I flera av ovan nämnda studier, har revisionsbyrå visat sig vara en faktor som påverkar förekomsten av avvikelser (Falkman & Tagesson, 2008; Donatella, 2020a) samt förekomsten av artificiell styrning av resultatet (Donatella, Haraldsson & Tagesson, 2019). Från och med räkenskapsåret 2023, ska sakkunniga biträden inom kommunal sektor tillämpa Standard för kommunal räkenskapsrevision. Förutom att det numera finns en standard, vilket möjliggör för Revisorsinspektionen att granska sakkunniga biträden, så innebär det också att de sakkunniga biträdena lämnar en separat skriftlig rapportering i samband med granskningen av årsredovisningen i form av ett yttrande. Särskild anvisning finns för hur man, i förekommande fall, ska lämna modifierat uttalande.

Tillämpningen av Standard för kommunal räkenskapsrevision och den rapportering som följer med denna standard, gör det möjligt att genomföra denna studie vars syfte är att kartlägga vilka avvikelser som föranleder modifierade yttrande samt förklara vilka faktorer som påverkar om en kommun får ett modifierat yttrande från det sakkunniga biträdet eller ej.

2. Teori

Byråspecifika skillnader

Revision utgör en verksamhet som präglas av både professionella och affärsmässiga perspektiv. Under de senaste decennierna har revisionsbranschen genomgått en förändring mot en mer marknadsorienterad struktur, där konkurrens och affärsstrategiska överväganden fått ökad betydelse (Broberg, Umans & Gerlofstig, 2013; Tudor, 2013; Bevort & Suddaby, 2016). Denna utveckling har medfört att revisionsbyråer i allt högre grad drivs av vinstmotiv, vilket skapar ett ökat tryck på revisorer att prioritera ekonomiska mål framför professionella ideal. Följaktligen kan revisionsbyråer göra olika avvägningar mellan professionella värderingar och affärsmässiga intressen, vilket påverkar både revisionsprocessen och dess utfall.

Francis (2011) framhåller att revisionsbyråer investerar i rekrytering och utbildning av personal, utveckling av granskningsmetoder samt etablering av interna strukturer för att säkerställa kvalitet och efterlevnad av revisionspolicyer. Dessa investeringar utgör centrala komponenter i byråernas kvalitetskontrollsystem, men implementeringen varierar mellan byråer. Skillnader i strategiska prioriteringar kan leda till variationer i utbildningsstrategier, tekniska tillvägagångssätt och procedurer.

Därtill förekommer betydande skillnader i organisatorisk kultur, kontextuell kunskap och erfarenhet, vilka delvis är ett resultat av olikheter i kundportföljer (Collin et al., 2009). Dessa

faktorer har visat sig påverka revisorernas förmåga att genomföra välgrundade och korrekta revisionsbedömningar (Francis, 2004), samt deras benägenhet att identifiera och rapportera felaktigheter (jfr DeAngelo, 1981). Sammantaget indikerar detta att revisionskvalitet är beroende av både interna strukturer och externa kontextuella faktorer vilket leder fram till hypotesen att:

H1: Revisionsbyrå påverkar sannolikheten att det sakkunniga biträdets yttrande är modifierat

Skillnader mellan olika redovisningsnätverk

De sakkunniga biträdena är emellertid inte ansvariga för redovisningen och den finansiella rapporteringen. En förutsättning för att det sakkunniga biträdet ska avge ett modifierat yttrande är, naturligt nog, att det finns något väsentligt fel att rapportera.

Tidigare forskning har visat att offentliga organisationer som verkar nära varandra tenderar att likna varandra när det gäller redovisningsval och efterlevnad (da Costa Carvalho et al., 2007; Donatella, 2020a). I detta avseende kan medlemskap i olika professionella och politiska nätverk, där kunskaps- och informationsutbyte sker, vara en avgörande faktor (Carpenter & Feroz, 2001; Scapens & Varoutsa, 2010). Som Donatella (2020a) påpekar kan denna effekt relateras till institutionellt tryck, vilket förutsäger att organisationer inom samma organisatoriska fält kommer att imitera varandra för att hantera osäkerhet och uppfattas som legitima (t.ex. DiMaggio & Powell, 1983; Boxenbaum & Jonsson, 2017).

I linje med denna forskningsinriktning har andra studier (t.ex. Donatella, 2020a; Donatella & Tagesson, 2021; Donatella & Bisogno, 2024) visat att redovisningsval i svensk kontext påverkas av informella lokala redovisningsnätverk mellan kommuner inom samma region. Inom dessa nätverk kan praxis utvecklas och förstärkas, både i linje med och i strid mot god redovisningssed.

Detta leder fram till följande hypotes:

H2: Redovisningsnätverk påverkar sannolikheten att det sakkunniga biträdets yttrande är modifierat

3. Metod

Urval och bortfall

Det empiriska underlaget i denna studie inkluderar sakkunniga biträdens yttranden avseende bokslut och årsredovisning för 2023 från 276 av landets kommuner. Förutom Gotland, som exkluderades då dess verksamhet förutom traditionella kommunala verksamheter även omfattar regionens verksamheter, så är bortfallet 13 kommuner. Bortfallsanalysen visade att dessa kommuner var spridda i olika delar av landet och hade en storlek som inte gjorde att denna gruppen signifikant skilde sig från de kommuner som inkluderats i studien. Däremot visade det sig att kommunerna i bortfallet hade en något lägre genomsnittlig skattekraft jämfört med de kommuner som inkluderats i undersökning. Bortfallet bedöms emellertid vara så marginellt att det inte påverkar de slutsatser som dras utifrån analysen. Förutom data från de sakkunniga biträdenas yttrande, har data även hämtats från SCB samt från KEF.

Operationalisering

Beroende variabel	
Modifierat yttrande	Den beroende variabeln är en dummyvariabel där kommuner som fått ett modifierat yttrande från sakkunnigbiträdet har kodats som 1, medan övriga kommuner kodats som 0. De sakkunniga biträdenas yttrande laddades ned från respektive kommuns hemsida. I de fall yttrandet inte gick att hitta på hemsidan, så mailade jag till kommunens officiella mailadress och bad att de skulle maila mig yttrandet. Det var snarare regel än undantag att yttrandet inte var diarieförd. I majoriteten av fallen fick jag maila exempel på hur de sakkunniga yttrandena såg ut innan man lyckades hitta dokumentet och maila det till mig. (Källa: De sakkunniga biträdenas yttranden).
Oberoende variabler	
Revisionsbyrå	KPMG, PWC, EY, Deloitte och eget kontor kodades som fem olika dummyvariabler. I analysen användes PWC som referensvariabel. Även denna data hämtades från De sakkunniga biträdenas yttranden.
Redovisningsnätverk	En dummyvariabel kodas för var och en av de 9 kretsar som Kommunalekonomisk förening är indelad i. Krets 5 (Västra Götaland) användes som referensvariabel. (Källa: Kommunalekonomisk förenings hemsida, Lokala kretsar – KEF). Enligt hemsidan så anordnar kretsarna varje år olika aktiviteter, till exempel kurser, konferenser och möjligheter till nätverksbyggande och erfarenhetsutbyte mellan kollegor.
Kontrollvariabler	
Leasingskuld	Leasingskuld är kodad som en dummyvariabel, där kommuner som redovisar någon form av leasingskuld på sin balansräkning avseende 2023 har kodats som 1, övriga kommuner har kodats som 0. (Källa: SCB)

StorlekLn	Storlek har mätts som respektive kommuns folkmängden den 1 november 2023. För att hantera eventuella problem med heteroskedastisk, har variabeln logaritmerats. (Källa: SCB)
Skattekraft	Skattekraft avser kronor per invånare och beräknas som skatteunderlag i kronor per invånare vid taxeringsårets (2023) ingång. Vid beräkning av skattekraften för år t används skatteunderlaget enligt taxeringen år t-1 avseende inkomsterna år t-2. (Källa: SCB)
Skattesats	Skattesats avser skattesats till kommunen 2023. (Källa: SCB)

4. Analys

I följande avsnitt kommer data att analyseras. Inledningsvis kommer den beskrivande statistiken att presenteras, för att sedan grupperas och presenteras i olika diagram för att bl.a. kunna besvara den första delen av syftet, dvs. vilka avvikelser som föranleder modifierade yttrande. Därefter kommer två logistiska regressionsmodeller att presenteras för att testa hypoteserna besvara den andra delen av syftet, dvs. förklara vilka faktorer som påverkar om en kommun får ett modifierat yttrande från det sakkunniga biträdet eller ej.

Tabell 1 Beskrivande statistik

	Ja (1)			Nej (0)			
	n	%		n	%	Medel	SD
Beroende variabel							
Modifierat yttrande	114	41,5		162	58,5		
Oberoende variabler							
Revisionsbyrå							
KPMG	101	36,6		175	63,4		
PWC	95	34,4		181	65,6		
EY	65	23,5		211	76,5		
Deloitte	9	3,3		96,7	267		
Eget kontor	6	2,2		97,8	270		
Redovisningsnätverk							
Krets 1 (Stockholm och Uppsala)	31	11,2		245	88,8		
Krets 2 (Sörmland och Östergötland)	21	7,6		255	92,4		
Krets 3 (Jönköping, Kronoberg, Kalmar och Halland)	39	14,1		237	85,9		
Krets 4 (Skåne och Blekinge)	37	13,4		239	86,6		
Krets 5 (Västra Götaland)	48	17,4		228	82,6		
Krets 6 (Värmland, Örebro och Västmanland)	35	12,7		241	87,3		
Krets 7 (Dalarna och Gävleborg)	23	8,3		253	91,7		
Krets 8 (Västernorrland och Jämtland	14	5,1		262	94,9		
Krets 9 Västerbotten och Norrbotten)	28	10,1		248	89,9		
Kontrollvariabler							
Leasingskuld	164	59,4		112	40,6		
StorlekLn						9,9	1,0
Skattekraft						219 426,4	31 116,9
Skattesats						21,7	1,2

I tabell 1 presenteras den beskrivande statistiken. Som framgår har drygt 41 % av kommunerna som ingår i urvalet fått ett modifierat yttrande. KPMG är den byrå som har flest sakkunniguppdrag, tätt följt av PWC. Värt att notera är att drygt 59 % av kommunerna redovisa någon form av finansiell leasingskuld i sin balansräkning.

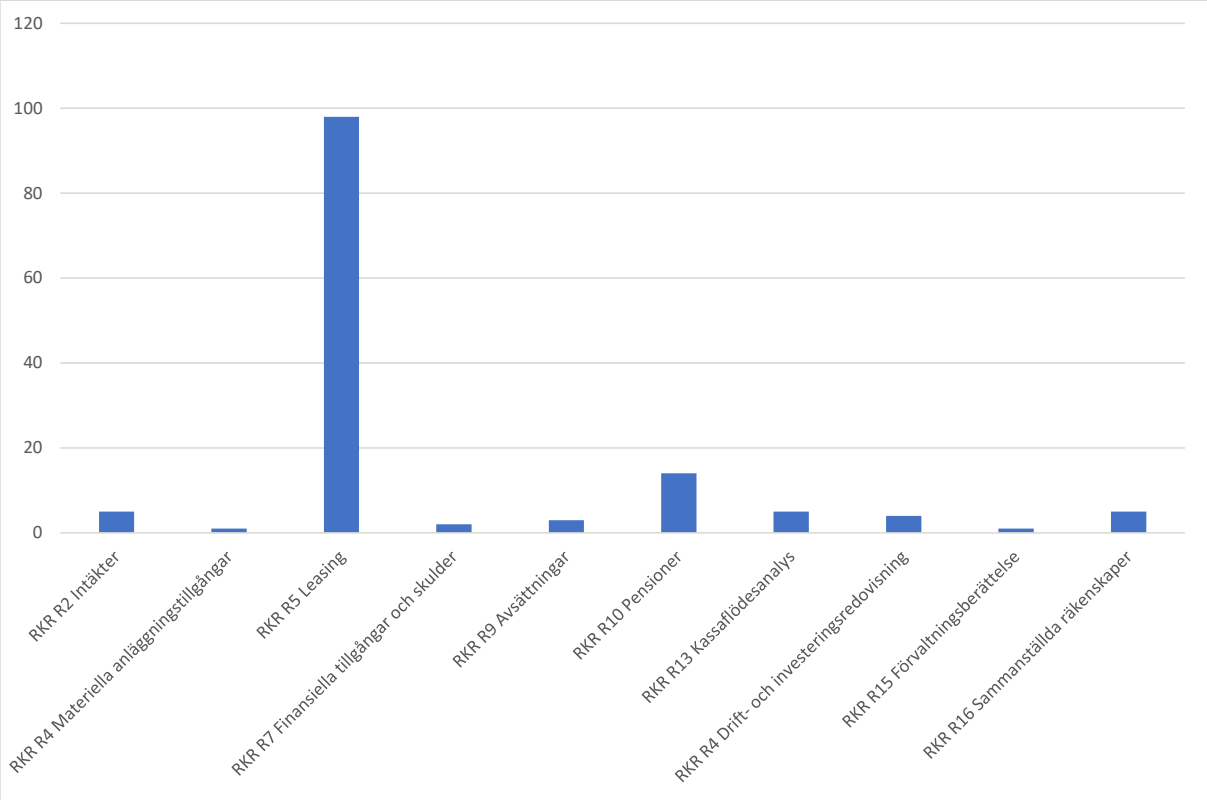

Diagram 1 Avvikelser från rekommendationer som ger modifierat yttrande

Av diagram 1 framgår att den vanligaste anledningen till att en kommun erhåller ett modifierat yttrande är att man inte redovisar sina leasingavtal på ett korrekt sätt. Oftast handlar det om att man inte redovisat den tillgången och skuld som är förknippade med finansiella leasingavtal. Andra områden som föranleder modifierade yttrande är pensionsredovisning, intäktsredovisning, kassaföldesanalys, drift- och investeringsredovisning samt sammanställda räkenskaper. Vad gäller pensionsredovisningen handlar det oftast om att kommunen inte tillämpar den s.k. blandmodellen utan att man redovisar hela pensionsförpliktelsen i balansräkningen. Vad gäller intäktsredovisningen handlar det vanligtvis om felaktig periodisering. Noterbart är att ingen kommun fått ett modifierat yttrande p.g.a. avvikelser från RKR R12 Byte av redovisningsprinciper mm samt RKR R18 Övriga upplysningar.

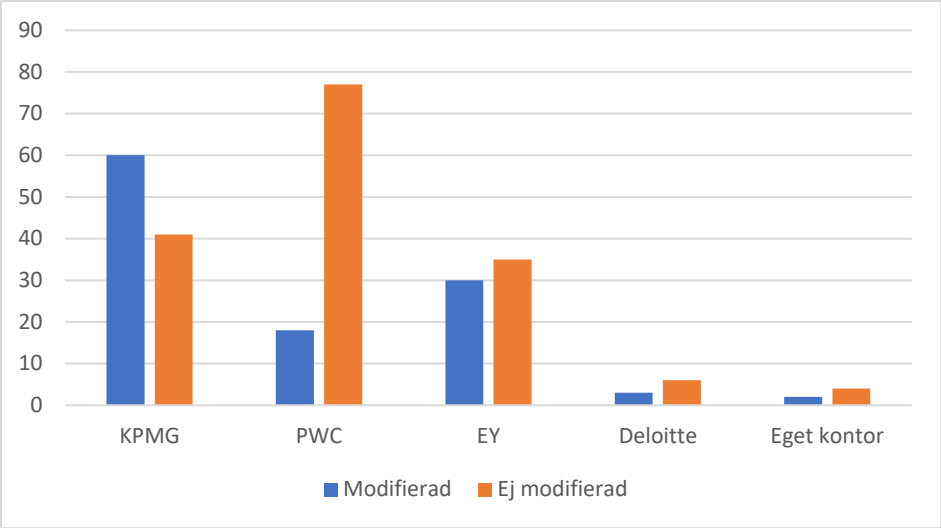

Diagram 2 Modifierade och ej modifierade yttranden grupperat efter byrå

I diagram 2 har en gruppering gjorts av modifierade och ej modifierade yttranden utifrån byrå. Som framgår av diagrammet, är det stor variation mellan i vilken utsträckning de sakkunniga biträdena från olika byråer väljer att lämna ett modifierat yttrande. Relativt flest antal modifierade yttranden lämnas av sakkunniga biträden från KPMG.

Tabell 2 Logistiska regressionsmodeller (n = 276)

	Modell 1			Modell 2	
	Oddskvot	S.E.	.	Oddskvot	S.E.
Revisionsbyrå					
KPMG	6,052***	,370		6,135***	,344
EY	4,253***	,405		3,467***	,373
Deloitte	2,501	,837		2,552	,780
Eget kontor	,797	1,063		1,011	1,019
Redovisingsnätverk					
Krets1	,626	,569			
Krets 2	,835	,601			
Krets 3	,245**	,526			
Krets 4	,394†	,504			
Krets 6	,671	,539			
Krets 7	,881	,596			
Krets 8	,565	,681			
Krets 9	,217*	,643			
Leasingskuld	,299***	,308		,350***	,294
StorlekLn	1,512*	,194		1,399†	,189
Skattekraft	1,000	,000		1,000	,000
Skattesats				,848	,158
Konstant	,026*	1,857		1,497	4,944
Model chi-square	64,862***			53,092***	
Percent correct predicted	70,3			68,5	
Nagelkerke R^2	,282			,236	
Högsta VIF	1,889			2,046	

*** signifikansnivå 0,001,** signifikansnivå 0,01,* signifikansnivå 0,05,†signifikansnivå 0,001

I tabell 2 presenteras två regressionsmodeller. I modell 1 inkluderas dummyvariabler för redovisningsnätverk, medan variabeln skattesats utelämnas. I modell 2 inkluderas skattesats, men dummyvariablerna för redovisningsnätverk utelämnas. Anledningen är att skattesats uppvisade hög multikollinearitet med vissa av de kretsar som representerar redovisningsnätverk. Variablerna kunde därför inte inkluderas i samma modell.

I båda modellerna redovisas oddskvoter och standardfel (S.E.). Oddskvoter tolkas som följer: när kvoten är större än 1 är det mer sannolikt att händelsen inträffar (positivt samband), och när kvoten är mindre än 1 är det mindre sannolikt att händelsen inträffar (negativt samband). Standardfelet för en oddskvot är ett mått på hur tillförlitlig oddskvoten är som uppskattning av den sanna oddskvoten i populationen. Ett mindre standardfel i förhållande till oddskvoten indikerar en mer precis uppskattning, medan ett större standardfel tyder på lägre precision.

Båda modellerna är signifikanta och visar liknande samband för de variabler som ingår i båda modellerna. Modell 1 har dock något högre förklaringsgrad, vilket framgår av värdena för Model Chi-square och Nagelkerke R^2. Modell 1 klassificerar också fler fall korrekt: 70,3 % jämfört med den naiva sannolikheten på 58,7 %, vilket innebär en förbättring med 11,6 %. Motsvarande förbättring för modell 2 är endast 9,8 %. Variabeln skattesats visar inte heller något signifikant samband med den beroende variabeln, modifierat yttrande.

Båda modellerna visar att vilken revisionsbyrå det sakkunniga biträdet kommer från har stark prediktiv kraft för huruvida yttrandet är modifierat eller ej. Det är mer sannolikt att kommuner som anlitat KPMG eller EY har fått ett modifierat yttrande jämfört med kommuner som anlitat PWC. Motsvarande skillnad finns inte mellan kommuner med eget kontor eller som anlitat Deloitte, jämfört med PWC. Detta innebär att hypotes 1 inte kan förkastas.

Modell 1 indikerar att, jämfört med kommuner i krets 5 (Västra Götaland), är det mindre sannolikt att kommuner i krets 3 (Jönköping, Kronoberg, Kalmar och Halland), krets 4 (Skåne och Blekinge) samt krets 9 (Västerbotten och Norrbotten) får modifierade yttranden. Detta innebär att hypotes 2 inte kan förkastas.

Båda modellerna visar att kommuner som redovisar någon form av finansiell leasing får anmärkning i lägre grad än kommuner som inte redovisar finansiell leasing. De indikerar också att större kommuner oftare erhåller modifierade yttranden jämfört med mindre kommuner.

5. Slutsatser

Studien visar att sannolikheten för att ett sakkunnigt biträdes yttrande är modifierat påverkas av både byråspecifika faktorer och kommunala redovisningsnätverk. Teorin pekar på att revisionsbyråer gör olika avvägningar mellan professionella ideal och affärsmässiga intressen, vilket påverkar revisionskvaliteten. Detta antagande ligger i linje med analysen, där det framgår att biträden från KPMG och EY i högre grad lämnar modifierade yttranden än biträden från PWC. Baserat på analysen i denna rapport blir slutsatsen därför att, trots en gemensam standard för kommunal räkenskapsrevisionen varierar fortfarande revisionskvalitén, dvs. revisorernas benägenhet att identifiera och rapportera felaktigheter (DeAngelo, 1981), anmärkningsvärt mycket inom kommunal räkenskapsrevision.

Vidare visar resultaten att kommuner som ingår i vissa regionala redovisningsnätverk har lägre sannolikhet att få modifierade yttranden. Detta tyder på att praxis inom nätverk kan påverka

redovisningskvaliteten, både i linje med och i strid mot god redovisningssed. Detta har negativa konsekvenser för jämförbarheten mellan olika kommuner.

Analysen visar också att den vanligaste orsaken till modifierade yttranden är brister i redovisningen av finansiella leasingavtal. Detta innebär sannolikt att kommunsektorns skuldsättning kraftigt underskattas. Positivt i sammanhanget är att de sakkunniga biträdena i stor utsträckning börjat uppmärksamma och rapportera brister i leasingredovisningen. Däremot kan konstateras att det i första hand är avvikelser som påverkar resultat och ställning som föranleder modifierade yttranden. Avvikelser från normering vad gäller information och upplysningar (jfr Donatella, 2020a), verkar sällan föranleda något modifierat yttrande trots att avsaknad av sådan information kan vara väsentlig i så mån att det blir svårt för externa läsare att värdera och tillgodogöra sig informationen i årsredovisningen.

Sammantaget visar studien att både revisionsbyråns interna strukturer och kommunernas externa nätverksrelationer har betydande inverkan på revisionskvalitén och därmed granskningsutfallet.

Studiens begränsningar

Denna studie har vissa uppenbara begränsningar. För det första så innefattar studien bara data från ett år. Då det var första året som svensk standard för kommunal räkenskapsrevison tillämpades, bör man vara försiktig med att dra allt för långtgående slutsatser av vilken effekt som införandet av standarden haft. Det kan hända att det finns inslag av institutionell tröghet vilket bromsar den institutionella förändring som standarden avser att åstadkomma (jfr Rosenbaum, 2022).

För det andra, så lyckas modellen bara förklara en begränsad del av variationen. Det finns naturligt nog ytterligare faktorer som kan bidra till att förklara varför en kommun får ett modifierat yttrande eller ej. Som påpekas av Geigerand och Raghunandan (2002) kan revisionskvalitet ses som en funktion av revisorns arbetsinsats. En vanlig proxy för detta är revisionsarvode (e.g. Donatella, Haraldsson & Tagesson, 2019). Trots att RKR R18 Övriga upplysningar kräver att upplysningar ska lämnas i separat not avseende kostnader för räkenskapsrevision, var bortfallet så stort att denna variabel inte kunde inkluderas i analysen. Vidare har tidigare studier visat att ekonomichefens erfarenhet påverkar sannolikheten att kommunen avviker från lagstiftning och normering (Donatella & Tagesson, 2021) och även politiska faktorer har i vissa studier visat sig påverka redovisningsval och efterlevnad av lagstiftning och normering (Tagesson, Klugman, & Lindvall, 2013; Haraldsson & Tagesson, 2014; Donatella, 2020b).

Referenser:

Bévort, F., & Suddaby, R. (2016). Scripting professional identities: How individuals make sense of contradictory institutional logics. *Journal of professions and organization*, *3*(1), 17-38. https://doi.org/10.1093/jpo/jov007

Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2017). Isomorphism, diffusion and decoupling: Concept evolution and theoretical challenges. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, *2*, 77-101.

Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *22*(1), 57-70. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2013.02.001

Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, *26*(7-8), 565-596. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6

Collin, S. O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical perspectives on Accounting*, *20*(2), 141-174. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.003

da Costa Carvalho, J. B., Camões, P. J., Jorge, S. M., & Fernandes, M. J. (2007). Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, *24*(1), 2-14. https://doi.org/10.1002/cjas.1

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, *3*(3), 183-199. https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1

DiMaggio, P. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields, *American Sociological Review*, *48* (2), 147-160. https://doi.org/10.2307/2095101

Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat–Om ekonomi, politik och tjänstemän*. Göteborg: Bas.

Donatella, P., Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2019). Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities? *International Review of Administrative Sciences*, *85*(4), 673-691. https://doi.org/10.1177/0020852317748730D

Donatella, P. (2020a). Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, *32*(2), 247-265. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2019-0048

Donatella, P. (2020b). Is political competition a driver of financial performance adjustments? An examination of Swedish municipalities. *Public Money & Management*, *40*(2), 122-130. https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1667684Donatella, P., & Tagesson, T. (2021). CFO characteristics and opportunistic accounting choice in public sector

organizations. *Journal of Management and Governance*, *25*(2), 509-534. https://doi.org/10.1007/s10997-020-09521-1

Donatella, P., Runesson, E., & Tagesson, T. (2024). To manage or reserve accruals? Evidence from a balanced-budget requirement reform. *Public Money & Management*, *44*(5), 366-375. https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2174447

Donatella, P., Sylvander, J., & Tagesson, T. (2023). More than a compliance exercise? The case of consolidated financial accounts in Swedish municipalities. Public Money & Management, 1-8. https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2294710

Donatella, P., & Bisogno, M. (2024). Determinants of popular financial reporting: Evidence from Swedish municipalities. *Journal of Public Affairs, 24*(1), e2909. https://doi.org/10.1002/pa.2909

Eriksson, O., Petersson, H. och Per-Åke Brunström, P-Å. (2023). *Praxisundersökning 2021 års årsredovisningar*, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning. https://www.rkr.se/wp-content/uploads/2023/10/Praxisundersokning-2021-1.pdf Access 25-08-05

Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management, 24*(3), 271-283. https://doi.org/10.1016/j.scaman.2008.02.004

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. The British accounting review, *36*(4), 345-368. https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, *30*(2), 125-152. https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003

Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A journal of practice & theory*, *21*(1), 67-78. https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.67

Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, *10*(3), 288 - 313. https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0096

Prop. 2017/18:149 En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning

Rosenbaum, E. (2022). Mental models and institutional inertia. *Journal of Institutional Economics, 18*(3), 361-378. https://doi.org/10.1017/S174413742100059X

Scapens, R. W., & Varoutsa, E. (2010). Accounting in inter-organisational relationships—The institutional theory perspective. In *Accounting in networks* (pp. 328-355). Routledge.

Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management, 27*(3), 272-285. https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00525.x

Tagesson, T., Klugman, M., & Ekström, M. L. (2013). What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports. *Journal of Management & Governance, 17*(2), 217-235. https://doi.org/10.1007/s10997-011-9174-5

Tudor, A. T. (2013). Balancing the public and the private interest–a dilemma of accounting profession. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, *92*, 930-935. https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.08.779