Upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer

– vilken påverkan har konkurrensen?

Torbjörn Tagesson,
Nicoletta Andersson Glinatsi
och Martina Prahl

RAPPORT 16

Upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer

– vilken påverkan har konkurrensen?

Torbjörn Tagesson,
Nicoletta Andersson Glinatsi
och Martina Prahl

RAPPORT 16

Denna rapport är den sextonde i det nationella kommunforsknings-programmets rapportserie.

Redaktörer för rapportserien:

Björn Brorström, Professor, Rektor för Högskolan i Borås

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

Rapportserien administreras av Kommunforskning i Västsverige.

ISBN 978-91-87454-01-1

Viktoriagatan 13
411 25 Göteborg
Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se

Förord

De fem universitetsanknutna kommunforskningsinstituten har tillsammans utvecklat ett forskningsprogram för studier av framgångsrik förändring och hantering av förändrade ekonomiska förutsättningar och besvärliga situationer. Två rapportserier har etablerats för publicering av genomförda studier och framkomna resultat. Föreliggande rapportserie innehåller tydliga teoretiska angreppssätt och tolkningar medan den andra, de så kallade Erfarapporterna, huvudsakligen innehåller empiriska beskrivningar och analyser.

Rapport 16 i föreliggande rapportserie handlar om upphandling av revisionstjänster. Syftet med studien, som har en deduktiv ansats, är att kartlägga i vilken utsträcking priset är den avgörande faktorn vid upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer samt undersöka i vilken utsträckning konkurrens mellan byråerna, men också politisk konkurrens mellan partierna, påverkar huruvida man väljer lägsta anbud eller ej. Det empiriska underlaget omfattar data från 189 kommuner och baseras på dokumentstudier, statistik från SCB och Valmyndigheten.

Författare till rapporten är:
Torbjörn Tagesson, professor i redovisning vid Linköpings universitet.
Nicoletta Andersson Glinatsi, civilekonom från Lunds universitet, nu verksam vid PwC i Göteborg.
Martina Prahl, civilekonom från Lunds universitet, nu verksam vid Grant Thornton i Malmö.

Innehåll

1. Introduktion

”Sättet som kommunala revisionstjänster upphandlas på är ofta undermåligt. Det är som att man vid rekryteringar enbart skulle anställa den som kräver lägst lön, utan att ens genomföra några anställningsintervjuer först.”

(Haglund och Brunström, 2012)

I en debattartikel i Dagens Samhälle framför Anders Haglund och PerÅke Brunström, båda partners och certifierade kommunala yrkesrevisorer vid PwC, kritik mot kommunernas upphandling av revisionstjänster. ”I många upphandlingar av sakkunniga yrkesrevisorer utgör priset det enda och avgörande utvärderingskriteriet” (ibid.). Om Haglunds och Brunströms påstående stämmer, att det ett generellt problem kan detta vara ytterligare en faktor som förklarar de brister som framkommit i tidigare studier avseende revisionskvalitet i svenska kommuner (se exempelvis (Eriksson och Tagesson, 2005; Tagesson, 2010; Tagesson och Eriksson, 2011).

Att man i besvärliga tider väljer att prioritera kärnverksamheten och istället drar ner på revision och annan stödverksamhet är kanske inte så konstigt. I förlängningen kan detta emellertid leda till ökad informationsasymmetri (jfr Beatty, 1989; Hogan, 1997) och brister i kontroll och uppföljning vilket försämrar beslutsunderlag för resursfördelning och ansvarsutkrävande (Power, 1997). Det är nämligen rimligt att anta att det finns ett samband mellan revisionsarvodet och hur mycket tid och ansträngning som revisorerna lägger på revisionsuppdraget. Detta i sin tur får konsekvenser för revisionskvaliten, då revisionskvalitet kan ses som en funktion av revisionsinsats (Geiger och Raghunandan, 2002). Enligt Johansson, Munters och Olsson (2012) lider ofta den kommunala revisionen av ”…mycket snävare resurser för sitt arbete”. Att resursfrågan är en kritisk faktor lyfter även Tengdelius och Hansson (2012) fram i en debattartikel i Balans. Det amerikanska U.S.

General Accountability Office (GAO) genomförde 1987 en stor studie om upphandlingen av kommunal revision i USA:s kommuner. Studien visade att många av kommunerna inte utvärderade de olika alternativen tillräckligt utförligt och att detta påverkade kvaliteten på revisionen negativt. Många kommuner valde huvudsakligen utifrån lägsta pris när vissa generella och basala krav hade uppnåtts. I nio fall av tio hade de kommuner som valde revisionsbyrå enbart utifrån pris en otillfredsställande revision. (U.S General Accountability Office, 1987).

Studiens syfte

I föreliggande studie ska vi emellertid inte närmare analysera revisionskvalitén, utan avgränsar oss till att kartlägga i vilken utsträcking priset är den avgörande faktorn vid upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer samt undersöka i vilken utsträckning konkurrens mellan byråerna, men också politisk konkurrens mellan partierna, påverkar huruvida man väljer lägsta anbud eller ej.

Rapportens fortsatta disposition

Rapportens fortsatta disposition ser ut enligt följande: I nästa avsnitt beskrivs kortfattat institutionalia i form av den lagstiftning som reglerar upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer. I efterföljande avsnitt presenteras studiens teoretiska utgångspunkter och hypoteser. Därefter beskriver vi uppsatsens metod och datainsamling, innan vi presenterar resultatet av våra analyser. Uppsatsen avslutas med slutsatser och diskussion.

2. Institutionalia

Det finns flera betydande skillnader mellan privat och kommunal revision. Revisionsprocessen är uppbyggd genom att förtroendevalda revisorer väljs som sedan ska ta hjälp av sakkunniga (Cassel, 2000; Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). Det är kommunfullmäktige som utser minst fem förtroendevalda revisorer vars uppgift är att granska styrelse och nämnder (Kommunallagen (1991:900) 9 kap. § 2), valet gäller sedan över en mandatperiod (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). I Kommunallagen (1991:900) 4 kap. § 6a anges att den som är vald till ledamot och ersättare i fullmäktige inte kan väljas som förtroendevald revisor.

De förtroendevalda revisorerna har inget krav på tidigare utbildning inom ekonomi utan de väljs på grund av sin politiska förankring och kunskap om den politiska miljön (Cassel, 2000; Sveriges Kommuner och Landsting, 2010). Däremot ska de förtroendevalda revisorerna anlita sakkunniga yrkesrevisorer som biträde i den mån som krävs för att fullgöra granskningen i enlighet med god revisionssed (Kommunallagen 1991:900 9 kap. 8 §). Sakkunniga yrkesrevisorer kan anlitas antingen genom externa revisionsbolag eller genom ett eget revisionskontor. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2010) Om de sakkunniga yrkesrevisorerna anlitas genom externa revisionsbolag ska en upphandlingsprocess[1] föregå i enlighet med Lag (2007:1091) om offentlig upphandling. Lag (2007:1091) om offentlig upphandling ställer normalt krav på en uppdragsbeskrivning samt en kravspecifikation. Utvärdering av upphandlingen måste göras objektivt och resultera i att den revisionsbyrå som uppfyller kraven på mest tillfredsställande sätt får revisionsuppdraget. Några av bedömningskriterierna som Sveriges Kommuner och Landsting tar upp är kompetens, genomförande och pris. Andra faktorer kan exempelvis vara omfattning, rykte, specialisering och erfarenhet. Dessa faktorer ska sedan prioriteras, poängsättas och viktas mot varandra för att få till en tillfredsställande utvärdering av de inkomna anbuden. (Sveriges Kommuner och Landsting, 2001).

1) För en mer omfattande genomgång om olika upphandlingsformer och tröskelvärden se Sveriges Kommuner och Landsting, (2001) och Konkurrensverket, (2010, 2012)

Huruvida kraven enligt Lag (2007:1091) om offentlig upphandling är förenliga med Kommunallagen (1991:900) 9 kap. §8, där det framgår att de förtroendevalda revisorerna själva skall välja och anlita sakkunniga revisorer, kan naturligtvis diskuteras men ligger utanför denna studies syfte.

3. Teori

Eftersom studien har ett beskrivande och förklarande syfte, har vi valt att arbeta utifrån en deduktiv ansats. Det har tidigare gjorts studier om företags (Guedhami et al, 2009; Hope et al, 2008; Knechel et al, 2008; Wang & Iqbal, 2006) och ideella organisationers (Tate, 2007) val av revisionsbyrå. I likhet med ovan nämna studier utgår vår modell i första hand från ekonomisk teori (Downs, 1957; Zimmerman, 1977; Baber, 1983), signal teori (Vernimmen et al, 2005) samt mer institutionell sociologisk teori (DiMaggio och Powell, 1983; Carpenter och Feoz, 2001; Collin et al, 2009). Eftersom forskningsintresset i första hand är empiriskt snarare än teoretiskt, använder vi följaktligen ett eklektiskt angreppssätt där vi t o m tillåter oss att argumentera för och testa olika alternativa hypoteser.

Pris

Som rapportens inledning antydde, är vår huvudhypotes att kommuner i första hand väljer den revisionsbyrå som har lägst pris. Som bedömningskriterium är pris ganska objektivt och enkelt att utvärdera. Att låta pris vara det dominerande bedömningskriteriet underlättar följaktligen utvärderingen av inkomna anbud och reducerar därför kommunernas kostnader för utvärdering (jfr Collin et al, 2009). Om kriterierna är objektiva och enkla att utvärdera minskar dessutom risken för överklaganden. Ett överklagande skapar inte bara osäkerhet utan kan också leda till ökade kostnader och försening av efterfrågade tjänster för kommunen. Detta resonemang leder oss till vår huvudhypotes nämligen att:

> *H1: Kommuner väljer oftast sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som ger lägst pris.*

Politisk konkurrens

När den politiska konkurrensen är stark ökar kraven på övervakning (Zimmerman, 1977; Baber, 1983). Detta beror dels på att oppositionen vill övervaka majoriteten (Zimmerman, 1977) men även på att majoriteten vill

signalera till väljare och andra intressenter att man är ansvarsfull i sitt agerande (Copley et al, 1995). Enligt Copley et al (1995) tenderar kommuner med en stark politisk konkurrens att välja revisionsbyråer med gott anseende och ryckte om hög kvalitet i sitt arbete. Detta leder oss till följande hypotes:

> *H2: Sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris ökar vid svag politisk konkurrens.*

Politiskt styre

Kommuner är politiska organisationer och politiker måste därför beakta väljarna i sin strävan att bli återvalda (Downs, 1957; Zimmerman, 1977; Copley et al 1995, Tagesson et al, 2011). Olika partier har olika ideologier vilket kan skapa olika förväntningar bland väljarna avseende hur man förhåller sig till exempelvis marknadsprissättning och konkurrens. Det politiska styret kan därför förväntas påverka hur kommuner agerar i frågan om upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer. Detta leder oss till hypotesen att:

> *H3: Det finns ett samband mellan politiskt styre och sannolikheten att man väljer sakkunnig yrkesrevisor utefter andra kriterier än pris.*

Antal inkomna anbud

För att mäta hur intensiv konkurrensen är hos de olika kommunerna kan ett mått vara antalet inkomna anbud per upphandling (Konkurrensverket, 2012a). Konkurrens och marknadsandelar på den kommunala revisionsmarknaden, men även den övriga revisionsmarkanden, kan naturligtvis även det påverka revisionsbolagens agerande. Enligt Johnson (2001) det är lönsamt för revisionsbyråer att behålla kommuner som kunder år efter år. Samtidigt innebär byte av revisor även ökade kostnader för kommunen. I en marknad med konkurrens resulterar detta i att konkurrerande revisionsbyråer i upphandlingen lägger ett så kallat inkilningspris, ett pris som är väldigt lågt i syfte att erhålla kommunen som klient. En stor andel av de initiala engagemangen som fanns med i Johnsons (2001) studie innehöll sådan inkilningstaktik. Vid hög konkurrens ökar följaktligen sannolikheten att även revisionsbolag med gott rykte och hög kompetens lägger anbud med låga priser. Detta leder oss till hypotesen att:

> *H4a: Sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris minskar med antalet inkomna anbud.*

Å andra sidan kan man också argumentera för att när det inkommer många anbud till en kommun uppstår det ett utbudsöverskott. Det innebär att utbudet är högre än efterfrågan vilket kommer leda till att priserna sänks. Eftersom att priserna automatiskt pressas neråt vid hög konkurrens kan kommunerna koncentrera sig på att utvärdera andra kriterier förutom pris. Detta leder oss till hypotesen att:

> *H4b: Sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris ökar med antalet inkomna anbud.*

Revisionsbyrå

Många företag väljer att anlita en specialiserad revisionsbyrå för att undvika felaktigheter, effektivisera arbetet och få en högre kvalitet (Dunn & Mayhew, 2004). Palmrose (1986) anser att revisionsarvodena kan bli högre i samband med att revisorerna blir mer specialiserade och ger en högre kvalitet men det finns inget direkt påvisat samband mellan just pris och specialisering. Att en revisor anses som specialiserad framgår av olika faktorer. Den viktigaste faktorn är kunskapsgraden, vilken dock är svårt att mäta (Balsam, Krishnan & Yang, 2003). Andra viktiga faktorer är marknadsandelar, antal och storlek på kunderna (Balsam et al, 2003) eller att byrån är ledande inom en bransch (Palmrose, 1986). Vid val av revisionsbolag spelar ryktet en indirekt roll. När ett revisionsbolag är välkänt för hög specialisering bidrar det till ökad sannolikheten att revisionsbolaget väljs (Hogan & Jeter, 1999). Att ryktet spelar stor roll beror på att det både är svårt och kostsamt att utvärdera revisionskvaliteten och därmed försöker man tittar på andra kriterier än kvalité då revisionsbolagen utvärderas. När bolaget har en hög specialisering bland revisorerna är specialiseringen lättare att kontrollera och utvärdera för kunderna än kvaliteten på själva arbetet som revisionsbyrån utför. (DeAngelo, 1981). Genom att PwC förvärvade Komrev 1996, fick man både en stor marknadsandel samtidigt som man på köpet fick medarbetare med stor kommunal erfarenhet och specialisering. Följaktligen kan faktorer som revisionsbyråernas specialisering, befintliga kundrelationer, tillväxtstrategier etc innebära att:

> *H5: Det finns ett samband mellan vald revisionsbyrå och sannolikheten att man väljer sakkunnig yrkesrevisor efter andra kriterier än pris.*

4. Metod

Data och urval

Det empiriska underlaget i studien baseras på dokumentstudier, statistik från SCB och Valmyndigheten. Totalt ingår 189 av landets 290 kommuner i studien. Alla dokument är från det senaste upphandlingstillfället och uppgifterna, hämtade från SCB:s databas, avser året 2010.

Gotland exkluderades eftersom det är en kombinerad kommun och landsting och därför i viss mån kan betraktas som en outlier. Tolv kommuner uppger att de ligger under tröskelvärdet för offentlig upphandling och genomför därmed istället direktupphandling. Detta innebär att det inte finns några dokument tillgängliga som är relevanta för vår studie. Elva kommuner uppger att man har egna kontor som sköter allt inom revision och inkluderas således inte i vår studie. I övriga 77 bortfall varierar orsakerna till allt ifrån att man inte svarar till att man inte hittar dokumenten. Jämför man de kommuner som inkluderats i studien med övriga kommuner avseende skattekraft, nettokostnader och politiskt styre, går det inte att hitta någon signifikant skillnad mellan grupperna.

Beroende variabel

Den beroende variabeln är en dummy variabel där 1 betyder att den revisionsbyrå med lägst anbud fick uppdraget medan 0 betyder att en annan revisionsbyrå en den som gav lägst anbud fick uppdraget. Underlaget baseras på dokument från Sveriges kommuner som innehåller information om kravspecifikationer, anbud, utvärdering av anbud samt tilldelningsbeslut. Kodningen har skett genom att vi jämfört de olika priserna som revisionsbolagen angett i sina anbud och sedan analyserat vilket anbud som blev antaget.

Oberoende variabler och kontrollvariabler

– Politisk konkurrens har operationaliserats på tre olika sätt:

- Maktskifte: Om maktskifte har skett efter senaste valet kodas kommunen med 1 annars med 0. (Data från SCB)

- Minoritet: Kommuner med majoritetsstyre kodas med 1 övriga med 0 (Data från SCB)
- Herfindahles-indexet: Beräknades genom att vi tog varje partis andel av valresultatet i procent och kvadrerade. Detta summerades sedan för de aktuella partierna i kommunen. (Theil, 1972; Tagesson, 2002; Hanspers & Hensvik, 2010). Herfindahls index kan föjlaktligen anta ett värde mellan 0 och 1. Ju närmare 1 desto högre är granden av harmonisiering (i detta sammanhang tolkat som låg konkurrens) och vice versa. Statistik för valresultat i fullmäktige är hämtat från Valmyndigheten.

– Politiskt styre bygger på information från SCB och Sveriges kommuner och landsting, där styrande majoritet klassificeras i tre kategorier: Allianssyre, Vänsterstyre samt blocköverskridande styre. Utifrån ovan nämnda kategorisering har tre dummyvariabler skapats. Vänsterstyre används som referensvariabel (see Djurfeldt, Larsson och Stjärnhagen, 2010).

– Antal anbud baseras på informationen i upphandlingsdokumenten som vi erhållit från kommunerna

– Revisionsbyrå bygger också på informationen i upphandlingsdokumenten, som vi erhållit från kommunerna. Fyra dummy variabler har skapats, en för varje byrå. Variabeln för PwC har används som referensvariabel (se Djurfeldt, Larsson och Stjärnhagen, 2010)

Som kontrollvariabler använder vi skattekraft vilket är ett mått på det totala skatteunderlaget i kommunen dividerat med antal invånare samt kommunens nettokostnader, d v s verksamhetens kostnader minus intäkter (exkl skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning) och avskrivningar (Data från SCB). Det ekonomiska intresset (Jensen och Payne, 2005) såväl som valdeltagande och samhällsengagemang (Verba, Schlozman, Brady och Nie, 1993) ökar med inkomst- och utbildningsnivå. Följaktligen kan man argumentera för att det är rimligt att anta att även efterfrågan på revision ökar med ökad skattekraft. Nettokostnader kan ses som en proxy för storlek och revisionsuppdragets komplexitet (jfr Tagesson et al, 2011). Båda kontrollvariablerna förväntas följaktligen vara negativt korrelerade med den beroende variabeln, d v s sannolikheten att man väljer efter andra kriterier än pris bör öka med ökad skattekraft och ökade nettokostnader.

5. Analys

Beskrivande statistik

I tabell 1 visas beskrivande statistik för de olika variablerna.

Tabell 1. *Beskrivande statistik*

Variabel	
Beroende variabel	
1. Lägst totalpris	
Billigast anbud (1)	136 (72 %)
Ej billigast anbud (0)	53 (28 %)
Oberoende variabler	
2. Maktskifte	
Ja (1)	58 (31 %)
Nej (0)	131 (69 %)
3. Minoritet	
Ja (1)	24 (13 %)
Nej (0)	165 (87 %)
4. Herfindahl index	
Medelvärde	0,239179
Standardavvikelse	0,0463149
5. Politiskt styre	
Vänsterstyre	72 (38 %)
Alliansstyre	86 (46 %)
Blocköverskridandestyre	31 (16 %)
6. Antal anbud	
Medelvärde	2,81
Standardavvikelse	0,865
7. Revisionsbyrå	
PwC	94 (50%)
KPMG	48 (25 %)
Ernst & Young	34 (18 %)
Deloitte	13 (7 %)
8. Skattekraft (tkr)	
Medelvärde	164
Standardavvikelse	20
9. Nettokostnader (mnkr)	
Medelvärde	1 297
Standardavvikelse	1 919

Som framgår av tabell 1 har man i 72% av fallen valt den revisionsbyrå som lämnat lägst anbud. De tre variablerna som avser att mäta politisk konkurrens antyder att det finns variation mellan kommunerna. Alliansen styr i 46% av de kommuner som ingår i datamaterialet, medan vänstern styr i 38% av kommunerna. I 16% av kommunerna har man ett blocköverskridande styre. I genomsnitt har det lämnats 2,81 anbud. Samtliga anbud har vunnits av någon av de fyra stora byråerna. PwC dominerar med 50% av uppdragen. KPMG har 25% tätt följt av Ernst & Young som har 18%. Minst andel uppdrag har Deloitte med sina 7%.

I tabell 2 visas fördelningen mellan vinnande anbud utifrån huruvida priset varit lägst eller ej uppdelat efter revisionsbyrå.

Tabell 2. *Fördelning utifrån revisionsbyrå (n=189)*

	Antal kommuner med billigast vinnande anbud	Antal kommuner med ej billigast vinnande anbud	Antal kommuner totalt med vinnande anbud
PwC	61 (65 %)	33 (35 %)	94 (50%)
KPMG	41 (85 %)	7 (15 %)	48 (25%)
Ernst & Young	21 (62 %)	13 (38 %)	34 (18%)
Deloitte	13 (100 %)	0 (0 %)	13 (7%)
Totalt	136 (72%)	53 (28%)	189 (100%)

Som framgår av tabell 2 så är det vanligare att Ernst & Young respektive PwC vinner anbud trots att man ej har det lägsta priset. Deloitte har inte vunnit något anbud där man inte lagt det lägsta priset. I 85% av fallen där KPMG vunnit anbudet har man också varit den byrå som haft lägst pris.

I tabell 3 visas fördelningen mellan vinnande anbud utifrån huruvida priset varit lägst eller ej uppdelat efter politiskt styre.

Tabell 3. *Fördelning utifrån politiskt styre (n=189)*

	Antal kommuner med billigast vinnande anbud	Antal kommuner med ej billigast vinnande anbud	Antal kommuner totalt med vinnande anbud
Vänsterstyre	51 (71 %)	21 (29 %)	72 (38 %)
Alliansstyre	62 (72 %)	24 (28 %)	86 (46 %)
Blocköverskridande styre	23 (74 %)	8 (26 %)	31 (16 %)
Totalt	136 (72%)	53 (28%)	189 (100%)

Utifrån tabell 3 kan man utläsa att politisk majoritet i sig inte verkar påverka huruvida man har en benägenhet att väja billigaste anbudet eller ej.

Bivariata tester

Tabell 4. *Korrelationsmatris (n=189)*

Spearman	Billigaste anbudet vinner	Maktskifte	Minoritet	Herfindahl	Allianssstyre	Blocköver-skridande styre	Antal anbud	KPMG	Ernst & Young	Deloitte	Skattekraft
Billigaste anbudet vinner	1										
Maktskifte	.058										
Minoritet	-.080	.056									
Herfindahl	.125*	-.099	-.137*								
Allianssstyre	.003	-.239***	.034	-.422***							
Blocköverskridande styre	.022	.263***	-.126*	-.124*	-.405***						
Antal anbud	-.148**	-.076	.033	-.204***	.260***	-.124*					
KPMG	.175**	.060	.033	.063	-.094	.037	.005				
Ernst & Young	-.106	-.043	.111	-.202***	.208***	-.059	.252***	-.273***			
Deloitte	.170**	-.045	-.041	.052	.004	-.007	.116	-.159**	-.127*		
Skattekraft	-.178**	-.150**	-.034	-.051	.225***	-.212***	.062	-.036	.138*	-.127*	
Nettokostnader	-.236***	-.066	.021	-.228***	-.091	.091	.213***	.058	.190***	-.106	.525***

Signifikansnivå:*< .10; **<.05; ***< .001

Tabell 4 visar att båda kontrollvariablerna är signifikant negativt korrelerade med den beroende variabeln. Vidare visar korrelationsmatrisen att Herfindahls index är positivt korrelerat med den beroende variabeln, vilket innebär att då den politiska konkurrensen är låg i så mån att några partier dominerar i fullmäktige, så ökar sannolikheten att kommunen väljer det anbud med lägst pris. Antal anbud är negativt korrelerat med den beroende variabeln, vilket innebär att sannolikheten att kommunen väljer anbud utifrån andra kriterier än pris ökar då man får in fler anbud. Vidare visar korrelationsmatrisen att Deloitte och KPMG skiljer sig signifikant från både PwC och Ernst & Young. Däremot finns det ingen signifikant skillnad mellan PwC och Ernst & Young avseende den beroende variabeln. Däremot verkar Ernst & Young i huvudsak vinna anbud i kommuner med alliansstyre och hög skattekraft. Ingen av variablerna för politiskt styre är signifikant i förhållande till den beroende variabeln. Däremot är båda variablerna för politiskt styre signifikant korrelerade med variabeln Hefindahls index, vilket kan indikera att dessa variabler har en ömsesidig modererande effekt på varandra (jfr. Barkman och Djurfeldt, 2009). Även om de olika beroende variablerna i viss mån korrelerar med varandra, så visar ett kompletterande kollinearitetstest att samtliga VIF-värden ligger mellan 1,094 och 2,079, vilket är klart under det kritiska värdet för VIF-faktorn =2,5 (Djurfeldt, Larsson och Stjärnhagen, 2010). Möjligtvis kan korrelationen på 0,525 mellan de båda kontrollvariablerna signalera multikollinearitetsproblem.

Logistisk regression

I tabell 5 presenteras tre olika logistiska regressioner.

Tabell 5. *Logistisk regression (n=189)*

	Modell 1		Modell 3		Modell 3	
	B-koefficient	Standardfel	B-koefficient	Standardfel	B-koefficient	Standardfel
Maktskifte	.406	.422	.440	.419	.324	.409
Minoritet	-.580	.523	-.550	.519	-.731	.505
Herfindahl	7.335	5.108	8.789*	4.933		
Alliansstyre	.905*	.220	1.070**	.495	.595	.415
Blocköverskridande styre	.241	.602	.376	.591	-.040	.538
Antal anbud	-.522**	.220	-.532**	.220	-.555***	.217
KPMG	1.293***	.486	1.310***	.486	1.299***	.483
Ernst & Young	.373	.480	.250	.465	.180	.456
Deloitte	20.709	10838.217	20.731	10838.780	20.770	10919.921
Skattekraft	-.013	.002	-.016*	.009	-.015*	.009
Nettokostnader	-.159	.143				
Konstant	2.115	2.049	1.970	2.052	4.260***	1.643
Modell Chi-2	34.156***		32.468***		29.164***	
Rätt klassificerade	74,1 %		73,0 %		72,5 %	
Nargelklerke R^2	.238		.227		.206	

Nettokostnader i miljarder kr

Signifikansnivå:*< .10; **<.05; ***< .001

I tabell 5 presenteras tre olika regressionsmodeller. I modell 1 ingår samtliga variabler. Till skillnad från korrelationsmatrisen är variabeln Herfindahls index inte signifikant i regressionsmodellen, däremot visar modellen att Alliansstyre skiljer sig signifikant från Vänsterstyre. Antal anbud är signifikant negativt korrelerat med den beroende variabeln. Modellen visar också att KPMG skiljer sig signifikant från PwC. Någon signifikant skillnad mellan Deloitte och PwC visar inte modellen, vilket beror på att variationen i Deloitte variabeln (bara 13 observationer och samtliga där lägst anbud vunnit) är för låg. Ingen av kontrollvariablerna är signifikanta.

I modell 2 har vi plockat bort variabeln nettokostnader, då vi misstänker att den kan ställa till med multikollinearitetsproblem. Resultatet av regressionen är den samma som i modell 1 med den skillnaden att nu är även variablerna Herfindahls index och Skattekraft positivt respektive negativt signifikant korrelerade med den beroende variabeln.

Det faktum att variabeln Alliansstyre skiljer sig signifikant från referensvariabeln Vänsterstyre i både modell 1 och 2, men inte i korrelationsmatrisen (inte heller tabell 3 indikerar att det skulle vara någon signifikant skillnad mellan kommuner med Alliansstyre och vänsterstyre avseende sannolikheten att välja anbud efter pris eller ej), stärker vår misstanke att detta beror på att variablerna för politiskt styre och variabeln Hefindahls index har en ömsesidig modererande effekt på varandra (jfr Barkman och Djurfeldt, 2009). Vi gjorde därför ytterligare två körningar. En där vi plockade bort variabeln Herfindahls index och en där vi lät Herfindahls index vara kvar men plockade bort variablerna Alliansstyre och Blocköverskridande styre. Modell 3 visar den regressionsmodell där vi tagit bort variabeln Herfindahls index. Som synes är variablerna; Antal anbud, KPMG och Skattekraft fortfarande signifikant korrelerade med den beroende variabeln, däremot är inte längre variabeln Alliansstyre signifikant korrelerad med den beroende variabeln. I regressionsmodellen där vi tog bort variablerna för politiskt styre men lät variabeln Hefindahls index vara kvar, visade det sig att variabeln Hefindahls index inte längre var signifikant korrelerad med den beroende variabeln. För att ytterligare testa den modererande effekten mellan variabeln Hefindahls index och variablerna för politiskt styre gjordes en fjärde regressionsanalys där variablerna för politiskt styre och Herfinsahls index slagits samman genom att de multiplicerats ihop med varandra. För att renodla analysen utelämnades även variablerna Maktskifte och Minoritet. Resultatet av regressionen visas i tabell 6.

Som framgår av tabell 6 (nästa sida) är den kombinerade variabeln för Alliansstyre och Herfindahls index positivt signifikant. Variabeln antal anbud är fortfarande negativt signifikant korrelerat med den beroende variabeln medan variabeln för KPMG är positivt signifikant korrelerad. Även kontroll variabeln skattekraft är negativt signifikant korrelerad i denna modell.

Tabell 6. *Logistisk regression (n=189)*

	Modell 4	
	B-koefficient	Standardfel
Alliansstyre × Herfinsahls index	3.236*	1.899
Blocköverskridande styre× Herfinsahls index	.243	2.303
Antal anbud	-.553***	.214
KPMG	1.240***	.451
Ernst & Young	.070	.480
Deloitte	20.726	10957.445
Skattekraft	-.016*	.009
Konstant	4.478***	1.625
Modell Chi-2	28.149***	
Rätt klassificerade	72,5 %	
Nargelklerke R^2	.199	

Signifikansnivå:*< .10; **<.05; ***< .001

Tolkning och hypotesprövning

Studien visar att 72% av kommunerna väljer att anlita sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som ger lägst pris i sitt anbud. *Hypotes 1 att kommuner oftast väljer sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som ger lägst pris kan följaktligen inte förkastas.*

Variablerna Maktskifte och Minoritet visade inget signifikant samband med den beroende variabeln, varken i det bivariata testet eller i någon av regressionsanalyserna. Däremot var variabeln Herfindahls index, vilket mäter koncentrationen av röster på olika partier, positivt signifikant korrelerat med den beroende variabeln i det bivariata testet och även i regressionsanalyserna, då hänsyn togs till politiskt styre. Tolkningen av detta är att konkurrens mellan de politiska blocken inte verkar påverka huruvida man väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån pris eller ej. Däremot indikerar resultatet att vid svag konkurrens inom de politiska blocken (d v s då ett eller ett fåtal partier dominerar i relativ storlek) påverkar sannolikheten att man väljer sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som ger lägst pris, åtminstone om kommunen styrs av Alliansen.

Hypotes 2 att sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris ökar vid svag politisk konkurrens, kan därför bara delvis förkastas.

Om man bortser från politisk konkurrens inom blocken verkar politiskt styre inte påverka sannolikheten av huruvida man väljer sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som gett lägst pris eller ej. Som nämnts ovan verkar dock kommuner med svag politisk konkurrens, i så mån att fullmäktige domineras av ett fåtal partier, innebära att sannolikheten att man väljer sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som gett lägst pris i sitt anbud ökar om kommunen styrs av Alliansen jämfört med om kommunen har ett Vänsterstyre. *Hypotes 3 att det finns ett samband mellan politiskt styre och sannolikheten att man väljer sakkunnig yrkesrevisor utefter andra kriterier än pris, kan följaktligen bara delvis förkastas.*

Både den bivariata testen och samtliga regressionsmodeller visade att variabeln Antal anbud var signifikant negativt korrelerad med den beroende variabeln, vilket innebär att sannolikheten att kommunen väljer sakkunnig yrkesrevisor utefter andra kriterier än pris ökar om man får in anbud från flera revisionsbyråer. Hypotes 4a att sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris minskar med antalet inkomna anbud, kan följaktligen förkastas, medan *hypotes 4b att sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris ökar med antalet inkomna anbud, inte kan förkastas.*

Analysen visar också att det finns skillnader beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas. Sannolikheten att man valt sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris är större då PwC eller Ernst & Young anlitats som revisionsbyrå än då KPMG eller Deloitte anlitats som revisionsbyrå. *Hypotes 5 att det finns ett samband mellan vald revisionsbyrå och sannolikheten att man väljer sakkunnig yrkesrevisor efter andra kriterier än pris, kan inte förkastas.*

6. Diskussion och slutsatser

Syftet med studien var att att kartlägga i vilken utsträcking priset är den avgörande faktorn vid upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer samt undersöka i vilken utsträckning konkurrens mellan byråerna, men också politisk konkurrens mellan partierna, påverkar huruvida man väljer lägsta anbud eller ej. Studien visar att 72 % av kommunerna som ingår i studien har valt sakkunnig yrkesrevisor från den byrå som gett lägst pris. Kritiken från Haglund och Brunström (2012) verkar följaktligen vara befogad. En möjlig förklaring till att de flesta kommuner väljer att anlita sakkunniga yrkesrevisorer från den byrå som ger läst pris kan vara att man ser sig tvungna att följa lagen (2007:1091) om offentlig upphandling. Lagen tillåter förvisso att man i kravspecifikation ger stor vikt till kriterier som exempelvis kompetens, genomförande specialisering och erfarenhet etc. Dessa kriterier kan emellertid uppfattas som subjektiva och svåra att utvärdera. Kriteriet pris uppfattas som objektivt och enkelt att utvärdera. Genom att ge kriteriet pris en sådan viktning att det i praktiken blir helt avgörande, minskar risken för eventuella överklaganden. Risken med att låta pris avgöra är att revisionskvalitén blir lidande, vilket studier från andra länder har visat (U.S. General Accountability Office, 1987). En intressant fortsättning av studien skulle vara att jämföra redovisnings och revisionskvalitén i kommuner som upphandlat sakkunniga yrkesrevisorer utifrån andra kriterier än pris med kommuner som valt sakkunniga yrkesrevisorer från den byrå som lämnat lägst pris i sitt anbud.

Studien indikerar att konkurrens mellan de politiska blocken inte verkar påverka val av sakkunniga yrkesrevisorer, åtminstone inte utifrån pris. Däremot förefaller det som att vid svag konkurrens inom de politiska blocken (d v s då ett eller ett fåtal partier dominerar i relativ storlek) tenderar kommuner med Alliansstyre att i högre utsträckning välja sakkunniga yrkesrevisorer utifrån pris än vad kommuner med Vänsterstyre gör. Herfindahls index är emellertid en ganska grov proxy för politisk konkurrens, och vidare studier där man i mer detalj tittar på hur politisk sammansättning påverkar val av sakkunniga yrkesrevisorer (och även andra val) vore därför av intresse. Den bivariata analysen

visade också att Ernst & Young i huvudsak vinner anbud i kommuner med Alliansstyre och hög skattekraft. Huruvida detta är en effekt av politiskt styre eller om det är hänförbart till var i landet de olika byråerna är aktiva på den kommunala revisionsmarknaden är också en fråga för fortsatta studier. Frågan är emellertid viktig, då denna studie visar att med ökat antal anbud, så minskar också sannolikheten att man väljer sakkunniga yrkesrevisorer utifrån pris. Paradoxalt nog innebär följaktligen en ökad konkurrens, med fler än två aktörer, att sannolikheten att kommuner väljer sakkunnig yrkesrevisor utifrån andra kriterier än pris minskar med antalet inkomna anbud. En möjlig förklaring är att med fler anbud att välja mellan, kan upphandlaren lättare fokusera på andra kriterier än pris. En annan möjlig förklaring är att vid hård konkurrens väljer även etablerade byråer och/eller den byrå som har uppdraget, att sänka sina priser för att möta så kallade inkilningspriser från konkurrenter (jfr Johnson 2001). Vilket förklaring som äger sin riktighet kräver emellertid fortsatta studier där man tittar närmare på sambandet mellan konkurrens och arvodesnivå i förhållande till revisionsuppdraget.

Denna stude indikerar att strategin med inkilningsprissättning förekommer på den kommunala revisionsmarkanden. Den skillnad som studien visar avseende antal uppdrag som vunnits utifrån andra kriterier än pris, där Ernst & Young och PwC vunnit signifikant fler uppdrag än Deloitte och KPMG, indikerar att strategin med inkilningsprissättning även förekommer på den kommunala revisionsmarkanden. En studie där man närmare tittar på hur de olika byråernas marknadsandelar har förändrats över tiden och vilket samband som finns mellan marknadsandel och prissättning vore följakigen också av intresse att genomföra.

Sammanfattningsvis visar studien att 72% av kommunerna väljer sakkunnig yrkesrevisor från den revisionsbyrå som ger lägst pris. Konkurrensen mellan byråerna är en faktor som påverkar i vilken utsträckning som priset är det avgörande kriteriet. Även politisk konkurrens, åtminstone inom de politiska blocken, förefaller ha viss påverkan på om priset är det avgörande kriteriet för val av sakkunnig yrkesrevisor eller ej.

Referenser

Baber, W. (1983). Toward Understanding The Role of Auditing in the Public Sector. *Journal of Accounting and Economics, 5,* 213–227.

Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor Industry Specialization and Earning Quality. *Auditing, 22,* (2), 71–97.

Barkman, M och Djurfeldt, G. (2009) *Kapitel 9 Logistisk regression,* Djurfeldt, G och Barkman, M (red). *Statistik verktygslåda – multivariat analys.* Lund: Studentlitteratur.

Beatty. R. (1989) Auditor reputation and the pricing of initial public offerings, *The Accounting Review, 64,* (October), 693–709.

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), 565–596.

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

Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspective on Accounting,* 20, (2), 141–174.

Copley, P., Gaver, J., & Gaver, K. (1995). Simultaneous Estimation of the Supply and Demand of Differantiated Audits: Evidence from the Municipal Audit Market. *Journal of Accounting Research,* 33, (1), 137–155.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics,* 3, (3) 183–199.

DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Intitutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review, 48,* (2), 147–160.

Djurfeldt, G., Larsson, R., & Stjärnhagen, O. (2010). *Statistisk verktygslåda – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Downs, A. (1957). *An Economic Theory of Democracy.* New York: Harper & Row.

Dunn, K. A., & Mayhew, B. W. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Discolsure Quality. *Review of Accounting Atudies, 9,* (1), 35–58.

Eriksson, O. och Tagesson, T. (2005) Kan man lita på revisorerna?, *Kommunal ekonomi,* nr 3.

Geiger, M. A. & Raghunandan, K. (2002), 'Auditor tenure and audit reporting failures', *Auditing: A Journal of Practice and Theory,* Vol. 21, No. 1, 67–78.

Guedhami, O., Pittman, J. A., & Saffar, W. (2009). Auditor choice in privatized firms: Empirical evidence on the role of state and freign owners. *Journal of Accounting and Economics,* 48, (2–3), 151–171.

Haglund, A och Brunström, PÅ. (2012). Revisionen måste värdera kompetens, *Dagens Samhälle,* nr 28.

Hanspers, K., & Hensvik, L. (2010). Bilaga 7 till LU 2011: *Konkurrens och sysselsättning – en empirisk studie av fem marknader.* Stockholm: Regeringskansliet.

Hogan, C. E. (1997). Cost and benefits of Audit Quality in the IPO market: a self-selection analysis. *The Accounting Review, 72,* (1), 67–86.

Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry Specialization by Auditors. *A Journal of Practice & Theory,* 18, (1), 1–17.

Hope, O.-K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy, 27,* 357–373.

Jensen, K., & Payne, J. (2005). Audit procurement: Managing audit quality and audit fees in response tp agency costs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, 24,* (2), 27–48.

Johansson, K., Munters, L. & Olsson, E. (2012). Både den kommunala och den statliga revisionen behöver ses över. *Balans,* nr 11.

Johnson, L. (2001). An investigation of pricing behavior in the municipal audit market. *Accounting Forum, 25,* (1), 89–101.

Kommunallagen (1991:900)

Konkurrensverket. (2010). *Upphandlingsreglerna – en introduktion*. Stockholm: Konkurrensverket.

Konkurrensverket. (2012). *Tröskelvärden*. Hämtad april, 3, 2012 från http://www.kkv.se/t/Process.aspx?id=3937

Konkurrensverket. (2012b). *Upphandling och mindre företag*. Hämtad april, 25, 2012 från http://www.kkv.se/t/Page____4334.aspx

Knechel, R. W., Niemi, L., & Sundgren, S. (2008). Determinants on Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. *International Journal of Auditing, 12,* (1), 65–88.

Lag (2007:1091) om offentlig upphandling

Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. Jornal Of Accounting Research, 24, (1), 55–73.

Power, M. (1997). *The Audit society: Rituals of verification,* Oxford: Oxford University Press.

Sveriges Kommuner och Landsting. (2001). *Upphandling av revisionstjänster* (1 uppl.). Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

Sveriges Kommuner och Landsting. (2010). *God revisionssed i kommunal verksamhet 2010*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

Tagesson, T., (2002) *Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking,* Lund: Lund University Press. (PhD/doktorsavhanling)

Tagesson, T. (2010). *Vad påpekar de sakkunniga? – 2008 års bokslut*. Gävle: Föreningen Sveriges kommunalekonomer (KEF).

Tagesson, T. & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviosly the do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management, 27,* (3), 272–285.

Tagesson, T., Klugman, M. and Lindvall, M. (forthcoming) "What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports", *Journal of Management and Governance*. DOI 10.1007/s10997-011-9174-5.

Tate, S. L. (2007). Auditor Change and Auditor Choice in Nonprofit Organizations. *Auditing: A Journal of Pracetice & Theory, 26,* (1), 47–70.

Tengdelius, K. & Hansson, L. (2012). Demokratisk förankring är viktig. *Balans,* nr 11.

Theil, H. (1972). *Statistical Decomposition Analysis.* Amsterdam: North Holland.

U.S General Accountability Office. (1987). *CPA Audit Quality: Many Goverment Audits Do Not Comply with Professional Standards.* Washington D.C.

Wang, K., & Iqbal, Z. (2006). Auditor choice, retained ownership, and earnings disclosure for IPO firms. *International Journal of Managerial Finance, 2,* (3), 220–240.

Verba, S., Schlozman, K., Brady, H., & Nie, N. (1993). Citizen activity: Who participates? What do they say? *The American Political Science Review, 87,* (2), 303–318.

Vernimmen, P., Quiry, P., Le Fur, Y., Dallochio, M., & Salvi, A. (2005). *Corporate Finance: Theory and Practice* (6 uppl.). Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research, 15,* 107–144.