

Finansiell redovisning i förändring – bedömning och ansvar, politik och periodisering

av BJÖRN BRORSTRÖM

Förändring av normer för finansiell redovisning och den finansiella redovisningens roll i offentlig förvaltning behandlas i denna uppsats. Empirin är en genomförd studie där utvecklingsförloppet från tillkomsten av en ny rekommendation för budgetering och redovisning från kommunförbunden 1986 fram till beslut om en ny lagstiftning för kommunal redovisning 1997 kartlagts (se Brorström 1997). Kartläggningen har skett genom studier av protokoll från sammanträden inom Referensgruppen i redovisningsfrågor, det vill säga den grupp som under perioden på uppdrag av kommunförbunden har svarat för utvecklingen av normer för redovisning, genomgångar av samtliga nummer av Föreningen Sveriges Kommunalekonomers facktidskrift Kommunal

ekonomi och genomgångar av forskningsrapporter där förloppet beskrivits och tolkats. Kartläggningen av förloppet baseras också på deltagande observation. Som forskare inom området och som en av ledamöterna i Referensgruppen i redovisningsfrågor har jag varit en av aktörerna i normeringsprocessen. Mina egna erfarenheter och minnesbilder av förloppet är ett viktigt underlag för upprättade beskrivningar och min medverkan en betydelsefull omständighet vid tolkningen av förloppet och sökningen efter förklaringar. Beskrivningarna har granskats av flera av nyckelaktörerna. Deras synpunkter på utarbetade beskrivningar har inneburit smärre korrigeringar i vissa sakfrågor. Baserat på den empiriska beskrivningen har tolkningar gjorts i syfte att finna faktiska för-

klaringar till varför normer för finansiell redovisning förändras och till den roll som den finansiella redovisningen har i offentlig förvaltning.

Ny modell för finansiell redovisning - vilken och varför

Hösten 1986 utgav Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet en rekommendation för finansiell budgetering och redovisning i kommuner och landsting (Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet 1986). Rekommendationen innebar att en modell baserad på redovisning av inkomster och utgifter och en stark integration mellan budget- och redovisningsposter övergavs till förmån för en modell med redovisning av intäkter och kostnader och utan integration mellan budget och redovisning. Den för kommunsektorn unika modellen ersattes av en modell baserad på samma grundfundament som den modell som tillämpas inom näringslivet. Rekommendationen vann snabbt praxis gillande och implementerades i kommuner och landsting. Redovisningsinstrumenten inom ramen för den nya modellen är resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning och en grundläggande idé var att redovisningen ska ske på bokföringsmässiga grunder. Regler för värdering av tillgångar och skulder utarbetades samtidigt och en referensgrupp i redovisningsfrågor tillsattes med uppgift att bevaka och värna utvecklingen av den goda redovisningsseden.

I ett flertal studier har skiftet av budget- och redovisningsmodell behandlats och förklaringar till förändringen redovisats. Olika typer av förklaringar har framförts. En förklaringsansats är att modellskiftet hade sin utgångspunkt i en önskan inom redovisningsprofessionen att utveckla en mer användarvänlig modell för redovisning. Intentionen var således att få en utveckling till stånd som innebar att ett bättre beslutsunderlag tillhandahölls. Den grundläggande redovisningsmodellen baserad på redovisning av resultat, finans och balans ansågs ge ett sådant förbättrat beslutsunderlag (se till exempel Brorström 1986). En annan förklaring som angivits till att en näringslivsliknande modell valdes är att det övervägande antalet av de personer som bemannade den utredningsgrupp som sattes samman var förtrogna med näringslivets modell snarare än den traditionella kommunala modellen. Det blev därför naturligt att göra ett sådant val (Fihn 1994). En tredje förklaring som redovisats är att modellförändringen hänger samman med strävanden att visa upp och tillämpa lösningar som står i samklang med de föreställningar som finns om vad som konstituerar en modern tillämpning. 1980-talet präglades starkt av kritik mot den offentliga sektorns organisationer och ett hyllande av den privata sektorns förmåga att åstadkomma effektiva lösningar (se Berg och Jonsson 1991). Inom redovisningsområdet blev det naturligt att reformera redovisningsmodellerna och istället utveckla modeller med den privata sektorns redovisning som förebild (se Czarniawska-

Joerges 1992 samt Mellemvik och Olsson 1996). Förändringen av redovisningsmodellen förklaras således av ett starkt upplevt behov av att legitimera den kommunala sektorn. En fjärde förklaring tar fasta på betydelsen av enskilda aktörer. I början av 1980-talet skedde en generationsväxling inom för redovisningens utveckling betydelsefulla institutioner. Företrädare för denna nya generation var starka pådrivare för att åstadkomma förändringar och verkade för radikala förändringar under parollen ökad användarvänlighet (se Fihn 1994 och Brorström 1997). En femte typ av förklaring är att förändringen var en konsekvens av det alltmer ansträngda finansiella läget för kommunsektorn. Bekymren att hantera den kommunala ekonomin tvingande fram förändringar av redovisningsmodellen. Den omständigheten möjliggjorde att radikala förändringar var genomförbara (se Ds 1996:30).

De ovan redovisade förklaringarna till den genomförda förändringen av den kommunala redovisningsmodellen bekräftas av teorier som utvecklats utifrån studier av andra redovisningsförändringar. Redovisningslitteraturen är fylld av resonemang där förklaringarna till förändringar anges vara att redovisningens funktion ska förbättras. Redovisningen ska fungera som ett beslutsunderlag och ett instrument för prognostisering. Anthony (1978) behandlar i denna anda betydelsen av konsoliderade rapporter, Herzlinger och Sherman (1980) argumenterar för fondredovisning, Brorström (1982) talar om betydelsen av det användarvänliga kommunala bok-

slutet som beslutsunderlag och Lee (1984) argumenterar för betalningsflödesrapportering. I några viktiga studier har de så kallade förändringsagenternas betydelse särskilt framhävts (Hussein 1981 och Jönsson 1985). Förändringsagenterna initierar frågor, verkar för förändringar av attityder och medverkar sedan i legitimeringen av den nya lösningen. Eliten, som är Jönssons begrepp, har stor betydelse för att förändringar kommer till stånd. Redovisningsförändringar i syfte att legitimera organisation och verksamhet uppmärksammas av Carpenter och Ferroz (1992). Staten New Yorks anammande av generellt accepterade redovisningsprinciper (GAAP) visade sig vid en närmare granskning inte ha sin motsvarighet i verkligheten. Beslutet var symboliskt och syftade till att visa att staten var seriös i strävanden att förbättra den ekonomiska situationen. Redovisningsmodellen hade således en legitimerande funktion. Ett annat exempel är Preston (1992) som noterar att förhållningssättet till organisationer och verksamheter kan tvinga fram förändringar av redovisningsmodeller. En ökad betoning på ekonomiska aspekter ger en mer affärsorienterad typ av redovisning. En förändring av redovisningen blir ett sätt att legitimera organisationen i omvärlden. Förnyelse och modernisering har således uppenbart stora egenvärden och påverkar på samma sätt som organisations- och styrmodeller påverkas av omgivningens förväntningar (DiMaggio och Powell 1983, Meyer och Scott 1983/1992, Brunsson och Olsen 1990 samt Czarniawska-Joerges 1992). Föränd-

ringar av redovisningsmodeller och normer för redovisning har således såväl instrumentella som ceremoniella syften (jämför Klein och Miller 1996). I redovisningslitteraturen finns de yttre faktorernas betydelse tydligt beskrivna. Inte minst Littletons klassiska historiska studie (Littleton 1933/1981) illustrerar omvärldsförändringarnas betydelse för faktiska förändringar av redovisningsmodellen. En annan illustration är Watts och Zimmermans (1979) beskrivning av hur yttre faktorer och utomstående intressen tvingar fram förändringar.

Kommunal redovisning i utveckling

Normeringsarbetet tar fart mot en god redovisningssed

Den nya modellen var ett faktum och förklaringarna till dess tillkomst och införande således mångfacetterade. Från och med årsredovisningarna för 1986 tillämpade de allra flesta kommuner och landsting den nya modellen. I och med införandet av modellen och tillskapandet av en referensgrupp i redovisningsfrågor tog också normeringsarbetet fart i riktning mot en allt mer fullständig bokföringsmässig redovisning. Ett flertal viktiga frågor hade nämligen utelämnats i det regelverk som knöts till den nya modellen och referensgruppens uppgift blev att komplettera och utveckla detta regelverk.

Några viktiga uttalanden och dess konsekvenser är följande.

1988 fastställdes ett uttalande från Referensgruppen i redovisningsfrågor med innebörden att outtagen semesterersättning ska skuldredovisas och förändringen av semesterlöneskulden bokföras som kostnad i resultaträkningen. I de kommunala årsredovisningarna för 1996 bokför kommunerna i enlighet med detta uttalande.

1990 publicerades ett uttalande med innebörden att det samlade pensionsåtagandet ska skuldredovisas och att årets intjänade pensionsrättighet och ränta på den samlade rättigheten ska kostnadsredovisas. Förändringen innebar att stora skuldposter lyftes in i balansräkningarna och den redovisade soliditeten försämrades kraftigt. Förändringen innebar att en kostnad på cirka fyra procent av de totala intäkterna kom att belasta kommunernas resultat. Sedan uttalandet kom har en successiv utveckling av praxis skett mot fullständig skuldredovisning och redovisning av kostnad. Den senast genomförda praxisundersökningen (Petersson 1995) visade att 94 procent redovisade kostnaden i resultaträkningen och skulden i balansräkningarna.

1992 utkom Referensgruppens utgångspunkter för god redovisningssed (Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet 1992). Denna promemoria var bland annat ett resultat av att lagstiftaren i den kommunallag som gäller från och med 1992 skrev in ett krav på god redovisningssed i kommuner och landsting. I förarbetena till lagstiftningen fanns inga beskrivningar av på vilka grunder en god redovisning skulle baseras och det blev en naturlig uppgift för Referensgruppen att påta sig ett an-

svar i sammanhanget och utveckla och formulera de teoretiska utgångspunkterna för den kommunala redovisningen. Referensgruppen omnämndes också alldeles särskilt i förarbetena som en viktig institution i sammanhanget. I Referensgruppens utgångspunkter togs en stark ställning för redovisning på bokföringsmässiga grunder. Fortvarighetsprincipen, försiktighetsprincipen och principen om öppenhet betonades särskilt. Resultaträkningens stora betydelse som underlag för att kunna bedöma kommunernas långsiktiga utvecklingen framhävdes tydligt.

1993 utkom uttalande nummer elva från Referensgruppen i redovisningsfrågor i vilket redovisning och värdering av anläggningstillgångar behandlades. I detta uttalande framförs att som en konsekvens av kraftiga fluktuationer på fastighets- och värdepappersmarknaden och den tydliga betoningen av fortvarighetsprincipen så ska mycket stor försiktighet tillämpas när det gäller att på grund av värdestegring uppvärdera anläggningstillgångar. Uttalande nummer elva bekräftade de principiella utgångspunkter som Referensgruppen tidigare gett uttryck för. Någon studie av praxis rörande värdering av anläggningstillgångar efter uttalandets publicering har inte genomförts, men det finns ingen anledning att anta att följsamheten gentemot uttalandet inte är god.

Under 1996 aktualiserades frågan om den redovisningsmässiga behandlingen av kommunernas skatteinkomster som en konsekvens av betydande avvikelser mellan prognostiserat skatteutfall och faktiskt. Efter en del turer fram och tillbaka uttryckte Referensgruppen slutligen i protokoll från

december 1996 sin uppfattning att posten skatteinkomster ska hantieras på bokföringsmässiga grunder. I redovisningen ska således hänsyn tas till eventuella skillnader mellan utbetalda skattemedel och prognostiserat utfall. En förutsättning för tillämpning av matchningsprincipen är dock att uppgjorda skatteutfallsprognoser inte är behäftade med systematiska felaktigheter

Normmakarnas ambitioner och praxis följsamhet i förhållande till gjorda uttalanden innebär en tydlig väg mot redovisning på bokföringsmässiga grunder. Historien om den bokföringsmässiga redovisningen och utveckling av god redovisningssed är så här långt i beskrivningen spårbundet. Men vändpunkten kom.

Krav på kommunal ekonomi i balans

Våren 1995 förslog dåvarande finansministern i Sveriges riksdag i samband med behandlingen av kompletteringspropositionen att ett distinkt ekonomiskt krav på kommunernas ekonomi skulle skrivas in i kommunallagen. Detta krav skulle vara en komplettering och precisering av Kommunallagens gällande krav på god ekonomisk hushållning. En utredningsgrupp ledd av Finansdepartementet tillsattes och denna grupp bestämde vid sitt första sammanträde att den ekonomiska balansen skulle utläsas i resultaträkningen och att kravet skulle vara att intäk-

terna minst ska vara lika stora som kostnaderna. Minimivån bestämdes till nollresultat. På ett kommande sammanträde ändrades detta till att intäkterna ska överstiga kostnaderna. Reellt ekonomiskt innebär ett sådant krav inte någon skillnad men förändringen var symboliskt viktigt eftersom man därigenom undviker risken för att nollresultat upphöjs till ideal. Gruppens bedömning var således att mätning av ekonomisk balans har med intäkter och kostnader att göra. Resultaträkningen är den viktigaste rapporten. Att redovisningen ska ske i enlighet med gällande sed på bokföringsmässiga grunder var en given utgångspunkt.

Vid det kommande mötet en månad senare tillfördes gruppen information om att en tredjedel av våra 288 kommuner inte skulle klara ett balanskrav mätt som intäkter större än kostnader och för landstingen såg de kommande åren ännu mer bekymmersamma ut. Denna information föranledde representanterna från Finansdepartementet att problematisera bokföringsmässigheten. Frågan som ställdes var om inte redovisningen av pensionerna i resultaträkningen kunde ske enligt flödesmässiga grunder. Några faktiska avsättningar sker ju inte utan pensionssystemets uppbyggnad innebär att kommunerna betalar till pensionerade tjänstemän. Redovisningen skulle alltså avspejla den faktiska hanteringen och konsekvensen skulle bli ett betydligt mindre krävande balanskrav. Istället för att pensionsåtagandet kostnadmässigt skulle fordra cirka fyra procent av kommunernas intäkter skulle kravet bli cirka 1,5 procent. Ett antal ytterligare ar-

gument redovisades för flödesorientering, bland annat att detta skulle innebära att en oönskad likviditetssupplemennt inom kommunerna kunde undvikas. Vidare hävdades de stora pedagogiska fördelarna med att enbart redovisa utbetalningen istället för att försöka approximera skuld och årets resursåtgång.

Två synsätt stod emot varandra, å ena sidan redovisningsperspektivet och å andra sidan ett samhälls-ekonomiskt perspektiv och ingen sida var beredd att ge upp sin föreställningsram. I detta läge presenterades en ny beräkningsmodell, benämnd blandmodellen. Denna modell innebar beloppsmässigt att pensionskostnaden hamnade mitt emellan kostnad och utbetalning. Modelkens innebörd är att den upparbetade skulden fram till tidpunkten för balanskravets ikraftträdande betraktas som en ansvarsförbindelse. Därigenom inkluderas inte räntan på det upparbetade åtagandet i pensionskostnaden. I den utredning som avlämnades från gruppen presenterades, som en följd av att ledamöterna inte kunde enas, alla tre lösningarna. Det överläts till remissinstanserna att välja och valet blev med en övervägande majoritet att blandmodellen skulle utgöra underlaget vid beräkning av balanskravet. Den bokföringsmässiga redovisningen skulle justeras med avseende på pensionskostnaderna för att underlaget för finansiell bedömningen skulle bli relevant.

I avslutningen på balanskravsutredningen behandlades behovet av ytterligare förändringar i lagstiftningen i form av nya krav på den

kommunala redovisningen. Om nu ett balanskrav ska gälla så måste ju samtidigt redovisningen garantera att balanskravet går att avläsa på ett enhetligt sätt. En ytterligare omständighet var att en ny lag inom den privata sektorn precis hade beslutats. Den så kallade årsredovisningslagen baserad på EU-direktiv och idén om harmonisering var på väg upp i riksdagen (Årsredovisningslag 1995:1554). Vidare gällde att finansministern i olika sammanhang just uttryckt önskemål om en ökad reglering av den kommunala redovisningen. Även till idén om en redovisningslag var de allra flesta remissinstanserna positiva även om några ifrågasatte behovet och påpekade att kommunsektorn tidigare framgångsrikt kunnat hantera reglering av redovisningen självständigt utan statlig inblandning.

Ny redovisningslag, ny era

Remissinstanserna var således positiva till en redovisningslag. Betydelsen av denna uppbackning kan man dock ifrågasätta eftersom Finansdepartementet redan före remisstiden gått ut drog igång utredningen av hur lagstiftningen inom det kommunala redovisningsområdet fortsättningsvis skulle gestalta sig. En utredningsman från Justitiedepartementet rekryterades och en person väl bevandrad i den kommunala redovisningen knöts till Finansdepartementet för att arbeta med lagen. Vidare etablerades en grupp som skulle fungera som stöd till utre-

darna och departementet. Inledningsvis och utan några längre diskussioner bestämdes av de medverkande i utredningsarbetet att det handlade om att ta fram en ny lag om kommunal redovisning som var heltäckande. Alternativet att låta annan redovisningslagstiftning, bokföringslag och lag om årsredovisning för publika företag, gälla i tillämpliga delar för kommunsektorns enheter ansågs av de medverkande vara ett mindre bra alternativ. Utredningen bedrevs skyndsamt och i början av 1996 kom utredningsförslaget (Ds 1996:30). Propositionen överlämnades till riksdagen i november 1996 och lagförslaget behandlades i riksdagen den 10 juni (Regeringens proposition 1996/97:52). Se för en ingående beskrivning och problematisering av lagen Brorström 1997 och Brorström, Eriksson och Haglund 1997.

Lagen består av nio kapitel. I det första kapitlet, inledande bestämmelser, sägs i den tredje paragrafen att "Bokföring och redovisning skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed". Begreppet god redovisningssed återkommer sedan på ytterligare sex ställen i lagen. I den nya lagen poängteras således att god redovisningssed gäller och ska tillämpas. Här föreligger en överensstämmelse med Kommunallagen där begreppet god redovisningssed infördes i samband med tillkomsten av den nya Kommunallagen. I förarbetena till Kommunallagen sägs att det inte finns något skäl till någon särskild kommunal redovisningssed utan likformighet ska gälla över gränserna och mellan enheter inom olika

samhällssektorer. Samma bedömning ligger till grund för tillämpningen av begreppet god redovisningssed i den nya lagen.

Under hösten 1995 diskuterades i olika sammanhang hur det nya balanskravet med avtalspensionerna beräknade enligt blandmodellen ska hanteras redovisningsmässigt. Inom ramen för den ordning som gällt med kommunallag, normalreglemente, Referensgruppens förslag och anvisningar och de grundläggande redovisningsprinciperna som utgångspunkt diskuterades två olika möjligheter. Den ena var att redovisningen inte förändras utan den praxis som gäller tillämpas med pensionskostnadsredovisning i resultaträkningen och skuldredovisning i balansräkningen, precis som tidigare. Frågan om huruvida kommunen eller landstinget klarar balanskravet utreds i särskild ordning, antingen i en not till resultaträkningen eller i ett särskilt avsnitt i den del av årsredovisningen där den verbala ekonomiska översikten och analysen presenteras. Den andra lösningen var att den kommunala redovisningen anpassades till balanskravet och att en helt ny ordning bestäms för redovisning av pensionsåtagandet. I detta fall skulle en redovisning av huruvida kommunen klarar att täcka pensionskostnaderna fullt ut och huruvida kommunen uppfyller den goda ekonomiska hushållningen som stadgas och kvarstår i Kommunallagen ske separat eller i en not. Två radikalt olika vägar fanns således.

Den sista januari 1996 hade Referensgruppen möte. På detta möte presenterades ett förslag till ny an-

visning för redovisning av pensionsåtagandet enligt blandmodellen. Det var en skiss men avsikten från upphovsmännen var nog att driva igenom skissen och få en förändring av anvisningen till stånd. Man hade vid tidigare sammanträde fått uppdraget att fundera över saken. I gruppen fördes en minst sagt livlig diskussion. Så här uttrycks det i protokollet:

”Referensgruppen diskuterade huruvida ett nytt uttalande om redovisning av pensionskulden ska samordnas med det föreslagna kravet på ekonomisk balans definierat utifrån att pensionsåtagandena hanteras i ett så kallat blandat system. Meningarna var delade kring om redovisningen bör ske utifrån god redovisningssed där hela åtagandet tas med i balansräkningen eller om endast framtida åtaganden enligt en blandmodell ska tas upp som skuld och tidigare åtaganden som ansvarsförbindelse.

Referensgruppen beslöt att uppdra åt förbundskanslierna att, som underlag för en fortsatt diskussion på nästa sammanträde, fortsätta utreda hur de tekniska delarna i ett eventuellt uttalande kan lösas. För redovisningsåret 1996 ska tidigare uttalanden (nr 1b) gälla”.

Den första februari 1996 var det möte på Finansdepartementet för ny genomgång av den nya lagen med utredarna, ansvariga inom Finansdepartementet och den etablerade stödgruppen närvarande. Mot slutet av mötet ställdes frågan om vilken bedömning som kommunrepresentanterna inom stödgruppen gjorde av möjligheten att Referensgrup-

pen som normgivande organ skulle kunna tänka sig att ändra sin anvisning rörande pensionsåtagandet och anpassa anvisningen till innebörden av balanskravet. Frågan diskuterades och olika uppfattningar redovisades om vad Referensgruppen borde göra och inte göra. Med all önskvärd tydlighet framkom att de personer som tillika var ledamöter av Referensgruppen i grunden hade helt olika uppfattningar om vilken den rätta lösningen är. Den tydliga signalen till Finansdepartementets representanter blev att Referensgruppen inte kommer att kunna ena sig om något nytt och ändrar man sig inte då gäller väl det som nu råder, det vill säga Referensgruppens anvisning.

Nästa referensgruppsmöte hölls i mitten av mars. Enligt protokollet från föregående möte (se ovan) skulle diskussionerna om hanteringen av pensionsskulden fortsätta. Någon diskussion blev det emellertid inte. Endast en relativt kortfattad information om förslaget till redovisningslag och de smärre förändringar som skett sedan förra tillfället lämnades. Orsaken till att diskussionen helt uteblev var att dagarna före referensgruppsmötet hade förhandlingar om kommunsektorns finansiella situation och villkor genomförts och slutförts. Förhandlingarna fördes mellan representanter för staten och kommunsektorn och ledde fram till en överenskommelse mellan parterna vars innebörd bland annat var att kommunförbunden åtog sig att verka för att inga skattehöjningar sker och att ett fortsatt förnyelsearbete bedrivs inom sektorn. Regeringen å sin sida utlovade

oförändrade statsbidrag och inga nya ofinansierade uppgifter pålagda kommunsektorn.

Överenskommelsen innehöll så långt traditionella formuleringar och var på inget sätt förvånande. Utöver dessa standards i sådana här sammanhang fanns också ställningstaganden kring balanskravet och kommunal redovisning. Enligt överenskommelsen skulle balanskravet införas och beräknas enligt den så kallade blandmodellen. Lagen skulle gälla från 1998, men balanskravet skulle dock inte införas omedelbart utan för kommunerna gällde 1999 och för landstingen som måste ha bedömts ha en tuffare ekonomisk uppgift var det år 2000 som gällde. En viss förskjutning i tiden skedde således för att ge kommunerna och landstingen möjlighet att anpassa sina ekonomier till kravet. Tidpunkterna var nya men i övrigt var det nog ingen större förvåning kring detta utan sannolikt vad de flesta hade förväntat sig. Sedermera fick även kommunerna år 2000 som tidpunkt för ikraftträdande.

Ytterligare ett steg togs emellertid i förhandlingarna. En överenskommelse träffades nämligen rörande den finansiella redovisningen. I den pressrelease som gick ut och som referensgruppens ledamöter fick ta del av vid sitt sammanträde fanns följande att läsa:

”... intjänade pensionsförmåner ska redovisas i resultaträkningen året efter det år då balanskravet införs (den så kallade blandmodellen).

För att säkerställa att kravet på ekonomisk balans hanteras på likartat sätt i alla kommuner och landsting införs en kommunal re-

dovisningslag. Ansvaret för att utveckla en god redovisningssed på det kommunala området läggs på ett oberoende normgivande organ".

Överenskommelsen innefattade således även en reglering av hur redovisningen ska ske av pensionerna. Därmed fanns det inte längre något att diskutera i Referensgruppen. Regeringen hade sagt sitt, förbunden accepterade det och därmed måste man väl anse att Referensgruppens uttalande var satt ur spel i enlighet med den vilja ett antal av Referensgruppens ledamöter hade. För första gången på många år diskuteras inte pensionerna i Referensgruppen. Fenomenet kommenteras men diskussion uteblev helt.

Överenskommelsen innebar emellertid inte att anvisningen var satt ur spel för all framtid. Nästa steg var nu att se om och hur denna del av överenskommelsen gestaltat sig i det lagförslag som var på väg. I början av maj kom som tidigare nämnts Ds 1996:30 "Kommunal redovisning". I detta lagförslag fanns utöver det som tidigare nämnts och som i allra högsta grad berör redovisningen av pensioner, en paragraf som särskilt hade för avsikt att reglera pensionsutbetalningar enligt äldre ordning. Paragraf fyra i kapitel fyra i lagförslaget hade följande lydelse:

"Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 ska redovisas såsom kostnader i resultaträkningen. En förpliktelse att utbetala pensionsförmåner som intjänats före år 1998 skall inte tas upp som skuld eller avsättning."

I den allmänna motiveringen redovisas något mer utförligt hur redovisningen ska ske. Inget nytt sägs i förhållande till det som redovisats tidigare utan det handlar om att kräva redovisning enligt blandmodellen. Lagen behandlades och fastställdes i Sveriges riksdag den 10 juni 1997 och från och med 1998 gäller således en redovisningslag för kommuner och landsting. I förhållande till det utredningsarbete som bedrevs tillkom en principiellt viktig förändring i slutskedet. Den mycket restriktiva syn som funnits på uppvärdering av anläggningstillgångar hade bekräftats i lagstiftningsarbetet genom att helt utelämnas möjligheten till uppskrivning. I behandlingen inom departementet skedde en förändring. En paragraf lades till med innebörden att finansiella anläggningstillgångar under vissa omständigheter kan skrivas upp. Ett behov av en sådan möjlighet ansågs finnas och detta bekräftades sedermera av lagstiftaren.

Varför förändras redovisningsnormer?

De redovisade exemplen och huvuddragen i normutvecklingen inom det kommunala området visar på en successiv strävan mot redovisning på bokföringsmässiga grunder. Bestämningen av på vilka grunder som redovisningen ska upprättas har sedan 1986 preciserats och utvecklats och vägen mot en alltmer konsekvent redovisning på bokfö-

ringsmässiga grunder har varit tydlig. Normmakarnas uppfattningar har också anammats av praxis och en god redovisningssed baserad på bokföringsmässighet har tagit form. En förklaring av förloppet inspirerad av Bush's resonemang om institutionell förändring (Bush 1987 och Edgren 1996) är att normer förändras med utgångspunkt från genomförda konkreta förändringar som är förankrade i tidsandan. Förändringar och innovationer som inte strider mot eller stör rådande värderingar tillåts genomföras. När väl förändringen är genomförd eller innovationen är etablerad förändras de förnuftsmässiga argumenten för nyordningen. Teorierna bakom förändringen utvecklas och formuleras i efterhand så att de överensstämmer med de konkreta förändringarnas innebörd, det vill säga ny praxis. Teorierna legitimerar i efterhand förändringen. Konsensus uppnås däri genom mellan de konkreta förändringarna, de informella normerna och de formella reglerna. Med denna utgångspunkt etableras de nya normerna eller annorlunda uttryckt den nya institutionen och denna växer sig allt starkare. Normförändringen startar således med värderingsförskjutning, fortsätter med konkreta förändringar och bekräftas därefter av att värderingsförskjutningarnas konsekvenser uttrycks i form av övergripande principer.

Utvecklingen av och beslutet att introducera den nya modellen 1986 möjliggjordes av värderingsförskjutningar i samhället som innebar ett ifrågasättande av den offentliga sektorns verksamhet och organisation och ett hyllande av det privata före-

taget som ideal ur effektivitetssynpunkt (se Brunsson och Olsen 1990, Berg och Jonsson 1991 och Brorström och Rombach 1996). Förskjutningar som begreppsmässigt och i organisationsbeskrivningar innebar att läkare började kallas för producenter och elever i skolan för kunder var en bakomliggande omständighet som möjliggjorde förändrad finansiell redovisning. Därefter utvecklades teorier för redovisning och en tydlig väg mot redovisning på bokföringsmässiga grunder stakades ut och följdes. Opinionsen för förändring var stark och etablerad tradition och praxis kom till korta. Även förnuftet i meningen teori och konsekvens spelade en underordnad roll, men i efterhand gjordes korrigeringar och teorier formulerades.

Utvecklingen av den goda redovisningen och etableringen av en god redovisningssed har således skett på professionella grunder. Beslutsfattarna har i ringa utsträckning engagerat sig i denna utveckling. Användningen av redovisningsinformationen är begränsad och endast milda protester mot redovisarnas framfart har förekommit. Slutatsen är att utveckling av redovisning på bokföringsmässiga grunder i syfte att erbjuda beslutsfattarna ett bättre beslutsunderlag är en fråga och uppgift för professionen. Politik och politiker har haft en begränsad betydelse för den finansiella redovisningens utveckling mot bokföringsmässighet.

Tolkningen av utvecklingsförloppet och förklaringsresonemangen ovan avser perioden fram till beslut om en redovisningslag för kommuner och landsting. Riksdagen väl-

jer således att i behandlingen av den nya redovisningslagen, samtidigt som man fattar beslut om krav på god redovisningssed, i två paragrafer frånga den innebörd av god redovisningssed som givits i praxisutvecklingen. Framförallt vad gäller redovisningen av de kommunala avtalspensionerna innebär den lösning som lagfästs att redovisningsprofessionens ståndpunkt lämnas utan beaktande och istället anammats en politiskt acceptabel lösning. En successiv praxisutveckling sedan 1990 avbryts av en regel som stadgar någonting helt annat. Händelserna ger underlag för ett flertal frågor rörande den finansiella redovisningens innebörd och betydelse i en budgetkopplad och politiskt styrd organisation. I det följande behandlas i ljuset av de politiska initiativen och politikernas agerande den finansiella redovisningens roll i en politisk organisation.

Vilken är den finansiella redovisningens roll?

Beslut och ansvar

En uppgift för den finansiella redovisningen är att ligga till grund för beslut i ekonomiska frågor. För att uppnå kvalitet på beslutsfattandet ska redovisningen vara rättvisande. Ett sätt att uttrycka innebörden av rättvisande är att redovisningen ska identifiera problem. Ett citat hämtat från Schmalenbach, översatt av Forrester (1977), illustrerar synen på redovisningens uppgift:

”The chief task of Results accounting is to disclose the beginnings of sickness or of growth”

Forrester 1977, sidan 37

Genom att redovisningen identifierar problem och därigenom varnar för eventuella framtida problem blir redovisningen ett viktigt osäkerhetsreducerande instrument. Redovisningen skapar ordning och reda, stabiliserar tillvaron inom organisationen, möjliggör förtroendefulla förhållanden och fruktbar mänsklig samordning. Redovisning är en viktig samhällslig institution med stor betydelse för en ändamålsenlig hantering av gemensamma resurser. En annan uppgift för den finansiella redovisningen är att den ska ligga till grund för utkrävande av ansvar. Redovisningen måste bygga på entydiga principer och tveksamhet får inte finnas rörande hur mätningen av ansvaret sker (se Ijiri 1975). Det väsentliga i detta fall är att redovisningens mätprinciper är begripliga och kommunicerbara.

Situationen under perioden fram till behandlingen av den nya lagstiftningen präglades av ett betydande ointresse för den finansiella redovisningen. Under utvecklingsperioden har ett flertal studier genomförts där beslutsfattarnas uppfattningar om redovisningsmodellen har studerats och dess innehåll kartlagts. Studierna visar att den finansiella redovisningen i den kommunala årsredovisningen tilldrar sig ett begränsat intresse. Information om kommunens eller landstingets finansiella ställning och utveckling förefaller erhållas på andra sätt än genom att studera och analysera årsredovis-

ningen (Johansson 1990, Fihn 1994 och Brorström med flera 1995). Brorström med flera (1995) som studerat beslutsfattaress sätt att göra finansiell bedömning pekar på att de i hög grad använder sig av muntlig information given av ekonomichefen eller någon annan expert, att de har ett stort förtroende för de bedömningar som ekonomichefen och dennes medarbetare gör och att de använder ett allmänt språkbruk i sina resonemang om kommunal ekonomi. Det finns helt enkelt ingen anledning att själv analysera redovisningen och tillägna sig det professionella språket. Samtidigt gäller dock som ett gemensamt mönster att beslutsfattarna uppfattar ekonomernas beskrivningar och bedömningar som alltför pessimistiska. Samtliga finner omständigheter som är för mildrande vad gäller den egna kommunens ekonomi. En av dessa omständigheter är att tillämpade redovisningsprinciper innebär en överdriven försiktighet inte minst i det förhållandet att en fullständig redovisning sker av pensionsåtagandets resultat- och balansräkningsmässiga konsekvenser. Redovisningens trovärdighet och tillgänglighet problematiseras samtidigt som den finansiella redovisningsinformationen tillmätts en underordnad betydelse i förhållande till andra informationskällor.

Redovisningen kom också att utvecklas i hög grad på professionens villkor. Nya steg togs mot redovisning på bokföringsmässiga grunder och detta skedde utan politisk inblandning och egentligen utan några protester från politikerna. I ett fåtal kommuner har politiska ställnings-

taganden satt redovisningsprinciperna ur spel och avsteg skett från innebörden av god redovisningssed men i stort sett har professionen fått hållas. Redovisningen har utvecklats i enlighet med idén om att identifiera problem och reducera osäkerhet och beslutsfattarna har förlitat sig på att tjänstemännen gör rätt bedömningar och signalerar i händelse av problem.

I och med att balanskravet knöts till resultatredovisningen fick kommunernas finansiella redovisning också den direkta uppgiften att ligga till grund för statens utkrävande av ansvar. Den finansiella redovisningen blev plötsligt tagen på mycket stort allvar. Ett specifikt sätt att mäta kan ju faktiskt innebära att kommunerna åsamkas problem. Den politiska inblandningen och politikernas agerande i förhållande till redovisningsprofessionen handlar alltså om att få till stånd en mätning av ansvaret som anses skapa en för kommunerna hanterbar finansiell situation. Samtidigt som detta sker försämras underlaget för att göra finansiella bedömningar. Samma redovisning ska samtidigt uppfylla två syften och resultatet blir att det ena syftet fullföljs på bekostnad av det andra. Ansvarsperspektivet dominerar över bedömningsperspektivet. Det goda beslutsunderlaget får stå tillbaka för behovet av en politiskt mer relevant redovisning. En redovisning som av politiker och samhällsekonomer anses ge goda effekter.

Ekonomer av olika slag

Upprinnelsen till avstegen från god redovisningssed i lagstiftningen var synpunkter från Finansdepartementets representanter i den utredning som utarbetades rörande balanskravet. Här anlades ett samhällsekonomiskt perspektiv på redovisningsinformationen och fortsättningsvis utvecklades diskussionen till att handla om huruvida redovisningen skulle upprättas i enlighet med redovisarnas ståndpunkt eller om redovisningen skulle upprättas enligt samhällsekonominas ståndpunkt. Nu kan konstateras att politikerna valde att anlägga samhällsekonominas perspektiv på redovisning och inte redovisarnas perspektiv på redovisning (sic). Den yttre omständigheten som gav upphov till diskussionen är den bekymmersamma finansiella situationen för svenska kommuner. Hade inte det finansiella läget varit så ansträngt hade aldrig valet blivit aktuellt, men nu var situationen sådan att valet ansågs få omedelbar betydelse för kommunernas fortsatta finansiella utveckling. Frågan är varför redovisningsprofessionen inte lyckades hålla samhällsekonomin stängen? Varför tilläts samhällsekonomen agera på redovisningsprofessionens arena och bestämma de fortsatta spelreglerna? Den genomförda studien ger inga svar på dessa frågor, men den ger upphov till funderingar om redovisningsprofessionens agerande och styrka. Professionen förefaller helt enkelt inte vara tillräckligt stark för att stå emot angrepp utifrån och hävda grundläggande teori för redovisning. Professionaliseringsgraden

är kanske för låg för att gruppen ska kunna hävda sina intressen och anse det vara värt att göra det gentemot det politiska systemet och gentemot samhällsekonomin som kan antas ha en större närhet till beslutsfattarna. I förhållande till andra intressen och ideal i sammanhanget är redovisarens ideal svårtolkade för utomstående icke-professionella. Pedagogiken är svår och därav följer en bristande legitimitet. Det är svårt att få gehör för tillämpning av god redovisningssed och de långsiktiga goda effekterna av ett sådant förhållningssätt när det ställs mot det akuta problemet att en obalans i kommunernas ekonomi kan innebära sanktioner från staten eller behov av drastiska förändringar av verksamheten. Redovisarna har ett svårt pedagogiskt problem att handskas med och kåren förefaller präglas av en oppgivenhet inför detta faktum.

Politik och periodisering

Ansvar kan inte omfatta bedömningsposter. Det sätt på vilket balanskravet formulerades innebar att ett flertal så kallade bedömningsposter ingår (Olson, Falkman och Pauli 1995). Exempel på bedömningsposter är pensionskostnader, avskrivningar på anläggningstillgångar och olika typer av interimsposter. En omedelbar reaktion på det faktum att kommunernas ekonomiska situation inte klarade att täcka ett bokföringsmässigt korrekt resultat blev att problematisera en av dessa bedömningsposter, nämligen pensionskostnaden. Ett antagande

man kan göra är att om denna post inte varit tillgänglig så hade någon annan bedömningspost valts. Kan-
ske hade avskrivningarna fått utgå?
Slutsatsen blir att ett finansiellt krav måste baseras på hårda data. Ett politiskt system klarar inte att hantera bedömningsposter. Politik och periodisering är oförenligt i detta sammanhang. Kraven måste riktas mot flöden av betalningar som ju alltid är odiskutabla. Därmed inte sagt att bokföringsmässig redovisning inte är användbar för att identifiera problem och reducera osäkerhet, bara att det politiska systemet inte klarar att använda den bokföringsmässiga redovisningen på avsett vis.

Referenser

Anthony, Robert N., 1978

"Financial Accounting in Nonbusiness Organizations - An Exploratory Study of Conceptual Issues". FASB Research Report.

Berg, Per-Olof och Christer Jonsson, 1991

"Strategisk ledning på politiska marknader". Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, 1982

"Planeringspolitik eller resultatpolitik - Användning och utformning av kommunala bokslut". Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, 1986

"Nya former för ekonomistyrning i kommuner". Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, 1997

"För den goda redovisningsseden". Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Ola Eriksson och Anders Haglund, 1997

"Kommunal redovisningslag - beskrivning och tolkning". Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Glenn Fihn, Håkan Olson och Hans Petersson, 1995

"Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation. En studie i fyra kommuner av beslutsfattarens synsätt och tillvägagångssätt". Göteborg: KFi-rapport 30.

Brorström, Björn och Björn Rombach, 1996

"Lugnet efter stormen - Om storslagna reformer och brist på förändringsförmåga i kommuner". Ekonomistyrning och informatik, 111-125.

Brunsson, Nils och Johan P. Olsen (red), 1990

"Makten att reformera". Stockholm: Carlssons.

Bush, Paul D., 1987

"The Theory of Institutional Change". Journal of Economic Issues, 1075-1116.

Carpenter, Vivian L. och Eshan H. Feroz, 1992

"GAAP as a Symbol of Legitimacy: New York State's Decision to Adopt Generally Accepted Accounting Principles". Accounting, Organizations and Society, 613-643.

Czarniawska-Joerges, Barbara, 1992

"Styrningens paradoxer - Scener ur den offentliga verksamheten". Stockholm: Norstedts Juridikförlag.

DiMaggio, Paul J. och William W. Powell, 1983

"The iron cage revisited - Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review*, 147-160.

Ds 1995:57

"Kommunal ekonomi i balans". Stockholm: Finansdepartementet.

Ds 1996:30

"Kommunal redovisningslag". Stockholm: Finansdepartementet.

Edgren, John, 1996

"Modeling Institutional Change: Some Critical Thoughts". *Journal of Economic Issues*, 1017-1030.

Fihn, Glenn, 1994

"Förändring och användning av redovisning. Tre uppsatser om redovisning". Göteborg: Licentiatuppsats, Företagsekonomiska institutionen.

Forrester, David A.R., 1977

"Schmalenbach and after. A study of the Evolution of German Business Economics". Glasgow: Strathclyde Convergencies.

Herzlinger, Regina och H.D. Sherman, 1980

"Advantages of Fund Accounting in Nonprofits". *Harvard Business Review*, Maj-juni., 94-105.

Hussien, M.E., 1981

"The Innovative Process in Financial Accounting Standards Setting". *Accounting, Organizations and Society*. No 1, Vol 6, 27-37.

Ijiri, Yuji, 1975

"Theory of Accounting Measurement". *AAA (American Accounting Research)* 10.

Johansson, Staffan, 1990

"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell". Göteborg: KFi-rapport nr 3.

Jönsson, Sten, 1985

"Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis". Lund: Doxa.

Klein, Philip A. och Edythe S. Miller, 1996

"Concepts of Value Efficiency and Democracy in Institutional Economics". *Journal of Economic Issues*, 267-277.

Lee, Tomas A., 1984

"Cash Flow Accounting". Norfolk: Van Nostrand Reinhold.

Littleton, Ananias C., 1933/1981

"Accounting Evolution to 1900". Alabama: Alabama University Press.

Mellemvik, Frode och Olov Olson (red), 1996

"Regnskap i förändring. Utvikling, spredning og bruk av kommune-regneskap". Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Meyer, John.W. och W. Richard Scott, 1983/1992

"Organizational Enviroments: Ritual and Rationality". California: Sage Publications.

Olson, Olov, Pär Falkman och Stefan Pauli, 1995

"Betalningsflödesrapportering". Stockholm: Nerenius & Santerus.

Petersson, Hans, 1995

"Externredovisning i kommuner och landsting. En studie av redovisningspraxis". Stockholm: Svenska kommunförbundet.

Preston, Alistair M., 1992

"The Birth of Clinical Accounting: A Study of The Emergence and Transformations of Discourses on Costs and Practices of Accounting in U.S. Hospitals". *Accounting, Organization & Society*, 63-100.

Regeringens proposition 1996/97

"Den kommunala redovisningen". Stockholm: Fritze.

Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986

"Redovisning för kommuner och landsting". Stockholm: Kommunförbundet.

Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1992

"God redovisningssed - referensgruppens utgångspunkter för finansiell redovisning i kommuner och landsting". (Referensgruppen i redovisning: Övriga skrifter). Stockholm.

Watts, Ross L. och Jerold L. Zimmerman, 1979

"The Demand and Supply of Accounting Principles". *The Accounting Review*, 112-134.