

Björn Brorström

**REDOVISNING**

- En idéskrift kring externredovisning,  
finansiell analys och ekonomistyrning

KFi-rapport

Nr 5

Denna rapport är nummer fem i KFi:s rapportserie. Syftet med serien är att sprida resultat från pågående och avslutade forskningsprojekt kring ekonomi och organisation i kommuner och landsting. Föreliggande rapport är en idéskrift kring området redovisning i kommuner och landsting. Skriften har författats på uppdrag av den av Kommunförbundet och Landstingsförbundet inrättade Referensgruppen i redovisningsfrågor. Författaren docent Björn Brorström är knuten till KFi som forskare. Han är också koordinator för KFi:s forsknings- och utvecklingsverksamhet.

#### **KFi-serien består av följande rapporter:**

1. Brorström B., 1988

"Forskning kring kommunal ekonomi och organisation - Några slutsatser och metodmässiga reflektioner"

2. Solli R., 1988

"Ekonomi för dem som gör något - Om ekonomiinformation för verksamhetsansvariga"

3. Johansson S., 1990

"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell"

4. Brorström B., 1990

"Effektivitet - Synsätt, begrepp och modell"

5. Brorström B., 1990

"Redovisning - En idéskrift kring externredovisning, finansiell analys och ekonomistyrning"

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

|                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------|----|
| FÖRFATTARENS FÖRORD .....                                 | 1  |
| 1. BAKGRUND OCH MOTIV TILL DENNA SKRIFT .....             | 2  |
| Utvecklingslinjer - ekonomi och organisation .....        | 2  |
| Skriftens syfte och fortsatta disposition .....           | 5  |
| 2. EXTERNREDOVISNING .....                                | 7  |
| Teori och praktik - inledande resonemang .....            | 7  |
| Redovisningsenhet .....                                   | 9  |
| Pågående verksamhet .....                                 | 11 |
| Värdering .....                                           | 12 |
| Öppenhet .....                                            | 15 |
| Strävan efter goda principer .....                        | 22 |
| 3. FINANSIELL ANALYS .....                                | 23 |
| Att skilja mellan styrning och information .....          | 23 |
| Exempel .....                                             | 26 |
| Finansiell kontroll och vikten av helhetsperspektiv ..... | 31 |
| 4. EKONOMISTYRNING .....                                  | 32 |
| Inledning .....                                           | 32 |
| Relationsprinciper och ansvarsenheter .....               | 33 |
| Ansvarigas behov av information .....                     | 37 |
| Regler, rutiner och system .....                          | 38 |
| Ekonomrollen .....                                        | 39 |
| Ekonomistyrning - att skapa ordning och reda .....        | 40 |
| 5. AVSLUTNING - NÅGRA REFLEKTIONER .....                  | 41 |
| REFERENSER .....                                          | 42 |

## **FÖRFATTARENS FÖRORD**

På uppdrag av Referensgruppen i redovisningsfrågor har undertecknad utarbetat föreliggande idéskrift kring ämnesområdet redovisning. En rad kollegor har lämnat värdefulla synpunkter på skriften. Särskilt vill jag därvid nämna Eva Andersson, 1:e revisor i Göteborgs stad, och Hans-Olof Lindberg, budgetchef i Borås kommun. De idéer och lösningar som presenteras är dock mina egna.

Göteborg i april 1990

**Björn Brorström**

## 1. BAKGRUND OCH MOTIV TILL DENNA SKRIFT

### Utvecklingslinjer - ekonomi och organisation

#### \*Från planering mot redovisning

I mitten och slutet av 70-talet genomfördes en rad olika studier av budgetprocesser i kommuner och landsting. Det konstaterades därvid att beslutsfattarnas intresse för och användning av information från redovisningen var ytterst begränsad. All debatt och all uppmärksamhet ägnades åt budgeten medan bokslutet snabbt lades till handlingarna. Möjligtvis efter det att den tänkte läsaren konstaterat hur stort över- eller underskottet var.

I slutet på 70-talet började som en konsekvens av samhällsekonomiska förändringar kommunernas finansiella situation att diskuteras. Från olika håll talades om kris i den kommunala ekonomin. Man såg framför sig minskade statsbidrag och ett minskat utrymme för expansion inom den kommunala sektorn. En nödvändig åtgärd antogs därför bli att ompröva befintlig verksamhet och därigenom skapa utrymme för ny och mer angelägen verksamhet.

Två skilda metoder för att möjliggöra en omprövning av verksamheten diskuterades i kommuner och landsting, bland annat som en konsekvens av att Kommunförbundet i början av 80-talet presenterade skrifter som behandlade de båda metoderna (Kommunförbundet, 1979, Kommunförbundet, 1982). Den ena metoden var att införa och tillämpa nollbasbudgetering, dvs all verksamhet skulle i samband med budgeteringen ifrågasättas och en "ny" budget skulle förutsättningslöst byggas upp. Förhoppningen här var att nollbasansatsen skulle leda till upptäckten eller insikten om att vissa verksamheter inte behövdes eller i fall inte fordrade så mycket resurser som de tidigare tilldelats.

Den andra metoden var att i ökad utsträckning ägna det som faktiskt skett intresse. Det fordras ökade kunskaper kring verksamhetens innehåll i en situation när resurser skall omfördelas och när svåra proriteringsbeslut skall

fattas jämfört med en situation när expansion råder. Ett sätt att tillägna sig ökade kunskaper är att analysera redovisningsrapporter och däribland givetvis årsbokslutet. Detta förutsätter då emellertid att informationen är tillgänglig och analyserbar och en första viktig fråga blev därför att utveckla mer informativa kommunala bokslut.

Under första hälften av 80-talet skedde en dramatisk utveckling av informationsinnehållet i kommunala bokslut. Från att ha varit en produkt bestående i huvudsak av ett utdrag ur den sista datakörningen av bokslutsmaterialet blev bokslutet en summering av det gångna året i form av sammanfattande tabeller och rapporter, verbala analyser och intresseväckande prislappsredovisningar. I de flesta kommunerna har också som en följd av den ändrade uppläggnings och innehållet i bokslutet ett namnbyte skett. De allra flesta kommuner och landsting har nu en årsredovisning.

Även om årsredovisningsintressenterna - förtroendevalda, ekonomichefer, revisorer, journalister med flera - många gånger har synpunkter på årsredovisningarna och pekar på en rad brister så är det otvivelaktigt så att en avsevärd förbättring kommit till stånd.

#### \*Modellskitte

Den förbättrade informationen i de kommunala årsredovisningarna och valet av nya modeller och metoder för att beskriva och analysera den finansiella ställningen bidrog i hög grad till den översyn av den kommunala budget- och redovisningsmodellen som Kommunförbundet och Landstingsförbundet startade 1984. Denna översyn ledde till att en rekommendation togs fram som innebar att den förhärskande grundmodellen för budgetering och redovisning (KRK-1956) övergavs. Kommuner och landsting rekommenderades att införa och tillämpa en modell för den övergripande finansiella redovisningen som innehåller tre beståndsdelar - resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning (Kommunförbundet, 1986). Rekommendationen presenterades hösten 1986. Man kan nu våren 1990 konstatera att rekommendationen blev en framgång såtillvida att nästan samtliga

kommuner och alla landsting har infört modellen.

Genom modellskiftet råder idag en situation där den kommunala budget- och redovisningsmodellen till sin struktur och uppbyggnad överensstämmer med grundmodellen för redovisning. En strikt åtskillnad görs mellan intäkter och inbetalningar, respektive kostnader och utbetalningar. Vidare betonas balansräkningens roll som en förbindelselänk över tiden.

Grundmodellen för redovisning tillämpas inom andra samhällssektorer. Detta innebär att stora likheter nu finns mellan hur ett statligt verk, ett privat företag och en kommun redovisar finansiell ställning och utveckling. Därigenom har otvivelaktigt kretsen av antalet potentiella användare av redovisningsinformationen vidgats betydligt. Detta tillsammans med att Kf/Lf-86 modellen är mer lättförståelig och att en fokusering sker på väsentlig ekonomisk information har inneburit att intresset för den kommunövergripande finansiella redovisning ökat avsevärt. Detta gäller även bland de professionella aktörerna. Idag finns en levande och insiktsfull diskussion kring hur man bäst presenterar finansiell ställning och hur man analyserar finansiell utveckling.

#### \*Decentralisering

De förändrade finansiella förutsättningarna har även påverkat inriktningen av arbetet med organisationsutveckling i kommuner och landsting. Ett sätt att uppfatta den rådande decentraliseringsvågen är att se den som en konsekvens av ett kärvare ekonomiskt läge. I en sådan situation är det särskilt viktigt att besluten fattas på rätt nivå och att man tar tillvara de anställdas kompetens på ett ändamålsenligt sätt.

En organisationsförändring innebär samtidigt att formerna för styrning förändras. Vid decentralisering ges de lokala enheterna ett vidgat ansvar och en större frihet att planera och genomföra verksamheten utan central inblandning. En följdriktig konsekvens av detta är att större krav kommer att ställas på en redovisning av hur tilldelade resurser använts och vilket resultat - ekonomiskt och verksamhetsmässigt - som den decentraliserade

enheten uppnått. Väsentliga arbetsuppgifter i en decentraliserad organisation är således utarbetande, genomgång och analys av redovisningsinformation. Dessa aktiviteter är moment inom ramen för det som vanligtvis benämns ekonomistyrning och med tanke på den mycket vittomfattande decentraliseringstrenden är det naturligt att intresset för att utveckla formerna för ekonomistyrning idag är stort.

### **Skriftens syfte och fortsatta disposition**

Utvecklingen under 80-talet har inneburit en ökad fokusering mot redovisningsämnet och dess olika beståndsdelar. En utveckling av redovisningsinformationen har kommit till stånd och debatten kring den fortsatta utvecklingen förs nu på ett initierat och insiktsfullt sätt. Under 90-talet finns det all anledning att förvänta sig en fortsatt utveckling inom området. Syftet med föreliggande skrift är att lämna ett bidrag till den pågående diskussionen och därigenom förhoppningsvis också lämna ett bidrag till den utveckling som just nu sker.

Skriftens titel är "Redovisning". Detta ämnesområde har traditionellt indelats i externredovisning och internredovisning. Medan begreppet externredovisning relativt väl sammanfattar delområdets innehåll leder begreppet internredovisning tanken fel. Frågan om hur man rent tekniskt internt redovisar och rapporterar är endast en del av området idag. I stor utsträckning handlar det om att utveckla principer för ansvar, att utforma modeller som beskriver ansvaret på ett relevant vis samt att definiera ekonomens roll i organisationen. En mer adekvat och ofta använd benämning är därför idag ekonomistyrning. Ett viktigt utvecklingsområde som inte direkt kan hänföras vare sig till externredovisningen eller ekonomistyrningen är frågan om hur den finansiella analysen och styrningen skall utformas. Området finansiell analys bör därför betraktas som en fristående del inom redovisningen.

Föreliggande skrift är disponerad i enlighet med det ovan förda resonemanget. Kapitel två har rubriken externredovisning. I kapitel tre behandlas finansiell analys och i kapitel fyra ekonomistyrning. För samtliga kapitel



gäller att tyngdpunkten ligger på en diskussion kring viktiga utvecklingsfrågor inom varje del.

Olika förslag till lösningar redovisas. Dessa skall betraktas som författarens egna och inte som ställningstaganden från Referensgruppen i redovisningsfrågor. Skriften avslutas i kapitel fem med några sammanfattande reflektioner.

## 2. EXTERNREDOVISNING

### Teori och praktik - inledande resonemang

Grunden för den externa redovisningen är att det föreligger ett förhållande av redovisningskyldighet. Det åligger den redovisningsskyldige att rapportera till redovisningsmottagaren hur verksamheten genomförts och hur tilldelade resurser använts. Till sin hjälp har den redovisningsskyldige en redovisningsman. Dennes uppgift är att med utgångspunkt från expertkunskaper medverka till att relevant information förmedlas mellan den redovisningsskyldige och redovisningsmottagaren. En nyckelperson i redovisningsprocessen har således redovisningsmannen blivit eftersom det är denne som med utgångspunkt från redovisningsmottagarens krav i hög grad påverkar informationens innehåll.

För redovisningsmannen (och den redovisningsskyldige) gäller därvid att förmedla en rättvisande bild. Innebörden av rättvisande bild bestäms av lagar och rekommendationer. I den nya kommunallagen kommer sannolikt att finnas en uppsättning bestämmelser som reglerar årsredovisningens innehåll. I kommunallagsförslaget stadgas också om att fullmäktige skall meddela närmare föreskrifter om redovisningen. Dessa föreskrifter kan i de enskilda kommunerna antas komma att vara i princip liktydiga med det redovisningsreglemente med kommentarer som Kommunförbundet och Landstingsförbundet gemensamt utarbetat. Utöver presentationen av modellen för redovisning - Kf/Lf-86 - finns ju i reglementet föreskrifter rörande krav på redovisningsunderlaget, hur redovisningsmaterialet skall hanteras samt hur värdering av tillgångar och skulder skall göras.

En direkt tillämpning av paragraferna i ett reglemente innebär i princip redovisning av en rättvisande bild. Ett redovisningsreglemente kan dock aldrig och bör aldrig vara så detaljerat att det helt styr upp innebörden av rättvisande bild. Det skulle betyda att all utveckling förhindras eller i alla fall försvåras om inte ständiga omskrivningar av texten sker. Följdriktigt har det kommunala reglementet givits en mer principiell innebörd där hänvisningar i texten görs till att redovisningen skall ske enligt god redo-

visningssed. En förekommande definition av god redovisningssed är att det är liktydigt med faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Ett innehåll i begreppet god redovisningssed erhåller man således genom att studera praxis och en utveckling av innehållet följer då av en praxisutveckling. Denna praxisutveckling kan i sin tur vara en konsekvens av utfärdade anvisningar, rekommendationer och förslag från intresseorganisationer inom redovisningsområdet.

Inom externredovisningsområdet föreligger, jämfört med hur man vanligtvis uppfattar det, en något annorlunda relation mellan teori och praktik. Det är ingen given sanning att befintliga teorier styr utvecklingen av praxis utan det har från flera håll hävdats att det omvända förhållandet råder, dvs teorierna anpassas efter de modeller och metoder som används i praktiken (se tex Briloff, 1972, och Watts & Zimmerman, 1979).

Vad som än gäller i förhållandet mellan teori och praktik så finns en koppling mellan de båda delarna. Teorin påverkar och har betydelse för praxisutvecklingen. Det är nödvändigt att kunna koppla resonemang och praktiska lösningar till en generell och allmängiltig referensram, dvs teori.

Teorin inom externredovisningen utgörs av en uppsättning principer för redovisning. Dessa principer ger dels ett innehåll i redovisningsämnet dels innebär de vägledande principer vid upprättandet och tolkningen av redovisningshandlingar. Principerna utgör även bakomliggande utgångspunkter vid formulering av regler och föreskrifter.

I detta avsnitt förs fortsättningsvis resonemang kring grundläggande redovisningsprinciper. En rad betydande redovisningsforskare har presenterat förslag till uppsättningar av grundläggande redovisningsprinciper. En stor överestämmelse råder mellan olika forskare kring vad som är redovisningsämnets kärna. Däremot finns skillnader mellan hur olika forskare formulerar och specificerar principerna. Medan Ijiri (1965) tex har tre grundläggande axiom för redovisningen redovisar Moonitz (1961) 14 stycken postulat för redovisningen. Azstely (1971) har sammanställt 12 satser för redovisning som han menar vara relevanta för svenska förhållande. De tolv

satserna utgör ett förslag från författaren till referensram för svensk årsredovisningspraxis.

Tanken med denna skrift är inte att försöka formulera grundläggande redovisningsprinciper tillämpliga för kommuner och landsting. Istället har jag valt att resonera kring viktiga externredovisningsfrågor och utvecklingslinjer inom området utifrån några samlingsrubriker. Dessa är "redovisningsenhet", "pågående verksamhet", "värdering" och "öppenhet". Varje rubrik representerar ett avsnitt. De resonemang som förs illustrerar problem och vägval i ansträngningarna att uppnå en rättvisande redovisning av finansiell ställning och utveckling för en redovisningsenhet.

För en mer systematisk genomgång av redovisningsprinciper hänvisas till någon av de ovan nämnda författarna. Vidare finns i en nyligen publicerad skrift rörande koncernredovisning i kommuner en genomgång av grundläggande redovisningsprinciper (Kommunförbundet, 1989).

## **Redovisningsenhet**

Den externa redovisningen skall belysa ställningen och utvecklingen för en relevant redovisningsenhet. En utgångspunkt vid val av redovisningsenhet är att fråga sig vilken information som användarna/redovisningsmottagarna fordrar för att kunna göra en riktig bedömning av enheten. Ett rimligt svar på frågan är att redovisningen skall omfatta alla enheter vars verksamhet har ekonomiska konsekvenser ur en helhetssynpunkt.

Inom den kommunala sektorn har redovisningsenheten traditionellt bestämts till att vara de kommunala nämnderna/förvaltningarna. De kommunalt helägda eller delägda bolagen eller stiftelserna har inte konsoliderats i den samlade redovisningen. För att kunna redovisa en rättvisande bild är det nödvändigt att även innefatta dotterföretagen. Eftersom det handlar om informationsanvändarnas/redovisningsmottagarnas möjligheter att bilda sig en riktig uppfattning om utvecklingen är det ibland förekommande argumentet att koncerninformationen inte är betydelsefull i den interna beslutsprocessen irrelevant. Det handlar inte om de redovisningsskyldigas

behov av beslutsunderlag utan om redovisningsmottagarnas krav och behov.

En utveckling av externredovisningen mot att definiera redovisningsenheten som den kommunala koncernen är därför logisk. Idag förekommer koncernredovisning i ett flertal kommunala årsredovisningar. Vanligtvis är det emellertid så att redovisningsenheten kommun, dvs nämnder och styrelser, dominerar. Det är på denna konsolideringsnivå som analysen av den finansiella ställningen och utvecklingen genomförs. Enligt min uppfattning bör en förändring komma till stånd som innebär att koncernen utgör "huvudredovisningsenhet". Årsredovisningen bör inledas med en redovisning av koncernen. Därefter kan en redovisning ske av relevanta redovisningsenheter inom denna koncern. Det kan därvid vara lämpligt att dela in helheten i en del som är huvudsakligen skattefinansierad och en del som är huvudsakligen avgiftsfinansierad. För dessa två operativa koncerner gäller då att de skall ha en fullständig redovisningsmodell, dvs resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning.

En annan lösning är att upprätta en helt separat koncernredovisning och betrakta denna som kommunens årsredovisning. Vilket val som än görs är det viktigt att årsredovisningen avlämnas i sedvanlig tid. Koncernperspektivet får inte innebära att årsredovisningen försenas. Dotterföretagens eventuella svårigheter med att leverera underlag är ovidkommande. I relationen till dotterbolagen är kommunen redovisningsmottagare. Mamma bestämmer!

I Kommunförbundet (1989 op cit) redovisas en koncernredovisningsmodell för kommuner. För en närmare genomgång av motiv och teknik för koncernredovisning hänvisas till denna skrift.

En annan fråga som har med redovisningsenhetens avgränsning att göra är hur verksamhetens ekonomiska effekter skall avgränsas. Är det enbart transaktioner som passerar redovisningsenhetens kassa som skall mätas och inkluderas i rapporterna eller skall även mätningar göras av ekonomiska konsekvenser för omgivningen. Det strider idag mot gällande praxis inom redovisningsområdet att kvantifiera sociala och samhälleliga effekter av verksamheten och inkludera intäkterna/kostnaderna i redovisningen

eftersom detta är oförenligt med objektivitetsprincipen. Denna innebär att anskaffningsvärden utgör grunden för kostnaderna och att intäkterna först redovisas när de är inom räckhåll. Inte desto mindre är det viktigt för budgetkopplade organisationer att äga kunskaper om resultatet i en vidare mening än intäkter minus kostnader. Lösningen på problemet ligger dock inte i en förändring av den traditionella redovisningsmodellen utan i att finna ändamålsenliga modeller för att sidordnat redovisningen av finansiell ställning och utveckling belysa de samhällseliga konsekvenserna eller annorlunda uttryckt effektiviteten. En skiss till en sådan modell finns redovisad i Brorström (1990).

### **Pågående verksamhet**

En förutsättning vid redovisning är att verksamhetens livslängd är obegränsad. Det är en pågående verksamhet för vilken man gör avstämningar (bokslut) med vissa intervaller. Boksluten görs således under den givna förutsättningen att verksamheten skall fortsätta och inte upphöra i och med att räkenskapsperioden är till ända.

En praktisk innebörd av denna princip är att man vid varje bokslutstillfälle inte behöver beräkna det verkliga värdet på tillgångar och skulder, vilket ju är fallet den dag man tvingas upprätta en slutbalansräkning eller kontrollbalansräkning. Med verkligt värde avses då att man uppskattar inbetalningarna minus eventuella utbetalningar vid en realisation av redovisningsenhetens tillgångar samt att man uppskattar de faktiska utbetalningarna vid lösen av samtliga skulder. Att vid varje bokslutstillfälle genomföra denna manöver hade varit omöjligt. Istället används förenklingar av olika slag. Anläggningstillgångarna tex bokförs till anskaffningsvärde, en uppskattning görs av deras ekonomiska livslängd och avskrivningar görs där- efter med utgångspunkt från den antagna livslängden.

Strävandena efter en rättvisande bild utgår således ifrån att förenklingar gäller. Sanningen får vi inte förrän den dag verksamheten avvecklas. Även om möjligheter till uppskrivningar/nedskrivningar av tillgångar och skulder finns så innebär principen om "pågående verksamhet" att en undervärdering

av substansen föreligger i en situation då inflation råder. Denna ofullständighet måste dock av praktiska skäl accepteras. Alternativet att acceptera ständiga förändringar av värdena skulle förutom att det sannolikt är omöjligt om inte alla kommunanställda skulle arbeta med redovisning (vilket i och för sig skulle vara trevligt) leda till att redovisningen blev omöjlig att följa. Dessutom innebär ju inte en eventuell uppskrivning att några nya resurser tillförs. Detta inträffar ju först när en försäljning sker.

Synpunkten att balansräkningen är ointressant eftersom värdena är felaktiga är därför ovidkommande. Någon bättre princip än den nu gällande som bygger på tanken om pågående verksamhet finns inte. Man kan ju också fråga sig vilka de faktiska värdena är. Om alla kommuner och landsting samtidigt bestämde sig för att sälja sina förvaltningsbyggnader och hyra dem istället så kan man undra hur mycket utöver bokfört värde man totalt sett skulle erhålla.

Det ovan sagda till trots så är det givetvis inte ointressant att göra uppskattningar av försäljningsvärden och/eller återanskaffningsvärden. Det är viktigt att ha kunskap om vilka värden man faktiskt förfogar över och med utgångspunkt från det utforma underhållet på ett ändamålsenligt vis. Kunskaper är också viktiga för att kunna fatta rätt beslut i händelse av eventuell försäljning av tillgångarna. Men dessa frågor har inte med externredovisning att göra.

## Värdering

I samband med bokslut och upprättande av balansräkningen sker en värdering av tillgångarna. Principen om **objektivitet** ger grundförutsättningarna för denna värdering, dvs de faktiska utgifterna (anskaffningsvärden) och inkomsterna som är inom räckhåll är utgångspunkten. En komplettering av objektivitetsprincipen är emellertid nödvändig för att kunna ta ställning till värderingen i det enskilda fallet. Utifrån vilka kriterier skall tex ekonomisk livslängd fastställas? Vad menas med att inkomsterna skall vara inom räckhåll?

En princip som har och har haft en mycket stor betydelse vid värdering är **försiktighetsprincipen**. Denna innebär att tillgångar aldrig skall övervärderas och skulder aldrig skall undervärderas. Därigenom skapas en situation som innebär att den bild som redovisas av redovisningsenhetens finansiella ställning och utveckling sannolikt är ofördelaktigare än den "verkliga" situationen. Som en konsekvens av detta förhållande så benämns försiktighetsprincipen även konsolideringsprincipen.

Ett annat sätt att uttrycka innebörden av försiktighetsprincipen är att medan förluster skall anteciperas, dvs föregripas i redovisningen, så gäller inte detta för vinster. Eftersom tillgångar och skulder respektive vinster och förluster behandlas olika är en annan benämning av försiktighetsprincipen **imparitetsprincipen**.

Den inkonsekventa behandlingen av skilda typer av redovisningsposter som försiktighetsprincipen medför har föranlett ett ifrågasättande av principens relevans. En tillämpning av försiktighetsprincipen kan medföra att den bild som redovisas hamnar alltför långt ifrån vad som kan sägas vara en rättvisande bild. Under senare tid har därför den i amerikansk redovisningspraxis dominerande principen - **matchning** - vunnit allt fler anhängare. Denna princip innebär att tillgångar och skulder skall behandlas på ett likartat sätt vilket leder till att intäkter och kostnader förs till samma period och inte till olika perioder vilket kan vara fallet vid tillämpning av försiktighetsprincipen (antecipering av förluster men ej av vinster).

Behandlingen av utgifter för utbildning är ett exempel där val av redovisningsprincip ger helt olika konsekvenser för resultat- och ställningsredovisningen. Utgår man från försiktighetsprincipen kostnadsredovisas utgiftsposten i sin helhet. Däremot om matchningsprincipen tillämpas kan utgifterna redovisningsmässigt fördelas över tex en femårsperiod eftersom intäkterna av utbildningen i form av förbättrade arbetsinsatser kan förväntas inflyta under den kommande femårsperioden.

En stor diskussionsfråga inom den kommunala sektorn idag som ansluter till valet av värderingsprincip är hur skatteinkomsterna skall behandlas. Idag tillämpas försiktighetsprincipen och intäkterna bokförs det år då betalning-



arna inflyter. Eftersom en förskjutning på två år råder innebär detta att medan kommunen/landstinget redovisar lönekostnader på aktuell nivå så är intäkterna två år "gamla". Någon matchning mellan intäkter och kostnader föreligger således inte och detta leder enligt förespråkarna för skatteintäktsperiodisering till att en missvisande bild av den finansiella ställningen och utvecklingen redovisas.

Samtidigt som diskussionen kring skatteintäktsperiodisering förs har Referensgruppen i redovisningsfrågor utgivit anvisningar kring den redovisningsmässiga hanteringen av semesterlöner. Här ställs krav på att värdet på sparade semesterdagar skall redovisas som kortfristig skuld. Vidare kommer med stor sannolikhet en förändring av anvisningen som behandlar redovisningen av pensionskulden att göras. Krav kommer att ställas på att pensionsskulden redovisas som långfristig skuld i balansräkningen och inte endast inom linjen. Ingen av de båda nämnda posterna har i normalfallet tidigare redovisats i balansräkningarna. Förändringen innebär en tillämpning av såväl försiktighetsprincipen som matchningsprincipen. Utgifter anteciperas samtidigt som en närmare koppling mellan intäkter och kostnader sker. Kommunen/landstinget har ju erhållit prestationer under redovisningsperioden motsvarande förändringen av semesterlöneskulden och pensionsskulden.

I ljuset av dessa båda förändringar förefaller det logiskt att förändra sättet att hantera redovisningen av skatteinkomsterna också. Strävan efter en redovisning av en rättvisande bild av det finansiella läget bör rimligtvis inte bara gälla skuldsidan utan även tillgångssidan. En strikt tillämpning av imparitetsprincipen leder i det här fallet till en haltande balansräkning.

En invändning mot skatteintäktsperiodisering är att den faktiskt kan leda till att en alltför gynnsam situation redovisas. Ett prognosfel på någon procentenhet kan innebära att det redovisade resultatet (förändring av eget kapital) påverkas väsentligt. Risken för en överskattning av resultatet i externredovisningen måste ställas mot värdet av en mer rättvisande bild.

## Öppenhet

### \* Användarvänlighet

En överordnad princip inom redovisningsområdet - redovisningens generalklausul - är principen om öppenhet. Vilka val som än sker vad gäller avgränsningen av redovisningsenhet och värderingen av tillgångar och skulder så skall redovisningen göras så öppen och tydlig som möjligt. Vid en förändring av tillämpade redovisningsprinciper skall detta noga deklarerats. Det är till och med önskvärt att föregående års redovisning bearbetas så att jämförbarhet över tiden uppnås. Kostnaderna för att genomföra den typen av justeringar får dock inte överstiga intäkten av förändringen. Kravet på informationsekonomi är således en gräns för förändringarnas omfattning.

Öppenhet åstadkoms genom tydliga och användarvänliga redovisningsrapporter. I sammanhanget "öppenhet" diskuteras således hur resultaträkningen, finansieringsanalysen och balansräkningen lämpligen bör utformas för att svara upp mot de krav som ställs på att förmedla en så tydlig bild som möjligt. Tillkomsten av de modeller som utgör Kf/Lf-86 föregicks av omfattande diskussioner kring antalet resultatsteg i resultaträkningen, antalet poster i balansräkningen mm. För att en utveckling av redovisningen skall ske är det viktigt att kontinuerligt diskutera vad en bra ekonomimodell är och hur en bra ekonomimodell (läs Kf/Lf-86) kan göras bättre.

I en studie av hur användarna (ekonomichefer och förtroendevalda) uppfattar Kf/Lf-86 framkom viss kritik mot finansieringsanalysen och dess utformning (Johansson, 1990). Flera politiker menade att finansieringsanalysen är alltför teknisk och expertbetonad. En politiker menade att finansieringsanalysen går att "trolla" med och därför är den mindre intressant. Denna formulering är särskilt intressant eftersom finansieringsanalysen inte alls går att "trolla" med. I denna redovisas ju inbetalningar och utbetalningar och dessa flöden är ju vad de är. Hade påståendet avsett resultaträkningen där de periodiserade posterna återfinns hade det varit mer berättigat.

Även några tjänstemän var kritiska och redovisade förslag till förändringar

av finansieringsanalysen. Ett förslag var därvid att finansieringsanalysens saldo bör vara förändringen av likvida medel och inte rörelsekapitalets förändring. Även förslag till förändringar av resultaträkningens utformning redovisades.

Johanssons studie visar att det finns skäl att diskutera finansieringsanalysens utformning. Studien visar emellertid också att många menar att några större förändringar inte bör ske av Kf/Lf-86 modellen. Det är viktigt att användarna ges tid till att vänja sig vid de nya och annorlunda uppställningarna och begreppen. Denna åsikt bör man beakta vid det fortsatta utvecklingsarbetet.

#### \* Modeller

En förändring av finansieringsanalysen förefaller betydelsefull. Vid en sådan förändring finns två alternativ. Det ena är att förändra finansieringsanalysens utformning på ett sådant sätt att den koppling som finns till resultaträkningen via resultatsteg två inte påverkas. Det andra alternativet är att göra en radikal förändring av finansieringsanalysen som innebär att kopplingen till resultaträkningen överges. Därmed finns möjligheter att även diskutera hur en annorlunda resultaträkning kan utformas. Den befintliga resultaträkningen är ju konstruerad utifrån kravet att en förbindelselänk skall finnas till finansieringsanalysen.

På de följande sidorna redovisas fyra uppställningar. I alla fyra redovisas siffror från samma kommun. I den första tillämpas Kf/Lf-86 modellen. I den andra uppställningen redovisas ett förslag där en modifiering av finansieringsanalysen har skett men där resultaträkningen är densamma med undantag av vissa begreppsmässiga förändringar. Modifieringen av finansieringsanalysen består i att en orientering mot förändringen av likvida medel sker samt att nettoredovisningen av långfristiga fordringar och långfristiga skulder ändrats till bruttoredovisning. I uppställning tre redovisas väsentligt förändrade modeller för såväl finansieringsanalys som resultaträkning. Avslutningsvis återfinns en med utgångspunkt från uppställning tre modifierad finansieringsanalys.

## 1. Kf/Lf-86

### Resultaträkning

|                                                          |               |
|----------------------------------------------------------|---------------|
| Verksamhetens intäkter                                   | 265,8         |
| Verksamhetens kostnader                                  | -503,8        |
| <b>VERKSAMHETENS NETTOKOSTNADER</b>                      | <b>-238,0</b> |
| Skatteintäkter                                           | 254,8         |
| Generella statsbidrag                                    | 38,1          |
| Skatteutjämningsavgift                                   | -6,0          |
| Finansiella intäkter                                     | 7,6           |
| Finansiella kostnader                                    | -26,5         |
| <b>RESULTAT EFTER SKATTEINTÄKTER<br/>OCH FINANSNETTO</b> | <b>30,0</b>   |
| Avskrivningar                                            | -19,3         |
| Extraordinära intäkter                                   | 1,4           |
| Extraordinära kostnader                                  | -0,1          |
| <b>FÖRÄNDRING AV EGET KAPITAL</b>                        | <b>12,0</b>   |

### Finansieringsanalys

#### TILLFÖRDA MEDEL

|                                               |             |
|-----------------------------------------------|-------------|
| Resultat efter skatteintäkter och finansnetto | 30,0        |
| Försäljning av anläggningstillgångar          | 3,4         |
| Minskning långfristiga fordringar             | 17,0        |
| <b>SUMMA TILLFÖRDA MEDEL</b>                  | <b>50,4</b> |

#### ANVÄNDA MEDEL

|                                   |             |
|-----------------------------------|-------------|
| Nettoinvesteringar                | 46,3        |
| Minskning av långfristiga skulder | 7,6         |
| <b>SUMMA ANVÄNDA MEDEL</b>        | <b>53,9</b> |

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| <b>FÖRÄNDRING RÖRELSEKAPITAL</b> | <b>-3,5</b> |
|----------------------------------|-------------|

### Specifikation av rörelsekapitalets förändring

|                                       |             |
|---------------------------------------|-------------|
| Ökning av förråd                      | +0,2        |
| Ökning kortfristiga fordringar        | +8,9        |
| Ökning kortfristiga skulder           | -10,2       |
| Minskning likvida medel               | -2,4        |
| <b>Förändring av rörelsekapitalet</b> | <b>-3,5</b> |

## 2. Modifierad Kf/Lf-86

### Resultaträkning

|                                         |        |
|-----------------------------------------|--------|
| Verksamhetens intäkter                  | 265,8  |
| Verksamhetens kostnader                 | -503,8 |
| RESULTAT 1 = Nettokostnader             | -238,0 |
| Skatteintäkter                          | 254,8  |
| Generella statsbidrag                   | 38,1   |
| Skatteutjämningsavgift                  | -6,0   |
| Finansiella intäkter                    | 7,6    |
| Finansiella kostnader                   | -26,5  |
| RESULTAT 2 = Medel från verksamheten    | 30,0   |
| Avskrivningar                           | -19,3  |
| Extraordinära intäkter                  | 1,4    |
| Extraordinära kostnader                 | -0,1   |
| RESULTAT 3 = Förändring av eget kapital | 12,0   |

### Finansieringsanalys

|                                      |             |
|--------------------------------------|-------------|
| Medel från verksamheten              | 30,0        |
| Förändring av kapitalbindning        | + 1,1       |
| Försäljning av anläggningstillgångar | 3,4         |
| Minskning av långfristiga fordringar | 17,2        |
| Nya lån                              | 12,8        |
| <b>TILLFÖRDA MEDEL</b>               | <b>64,5</b> |
| Nettoinvesteringar                   | 46,3        |
| Ökning långfristiga fordringar       | 0,2         |
| Amorteringar                         | 20,4        |
| <b>ANVÄNDA MEDEL</b>                 | <b>66,9</b> |
| <b>FÖRÄNDRING LIKVIDA MEDEL</b>      | <b>-2,4</b> |

### 3. Radikalt förändrade modeller - bruttoredovisning

#### Resultaträkning

|                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| Verksamhetens intäkter               | 265,8  |
| Verksamhetens kostnader              | -503,8 |
| RESULTAT 1                           | -238,0 |
| Avskrivningar                        | -19,3  |
| RESULTAT 2                           | -257,3 |
| Skatteintäkter                       | 254,8  |
| Generella statsbidrag                | 38,1   |
| Skatteutjämningsavgift               | -6,0   |
| RESULTAT 3                           | 29,6   |
| Finansiella intäkter                 | 7,6    |
| Finansiella kostnader                | -26,5  |
| RESULTAT 4                           | 10,7   |
| Extraordinära intäkter               | 1,4    |
| Extraordinära kostnader              | -0,1   |
| RESULTAT 5 = Förändring eget kapital | 12,0   |

#### Finansieringsanalys

##### Inbetalningar

|                                   |              |
|-----------------------------------|--------------|
| Till verksamheten                 | 256,9        |
| Kommunalskatt                     | 254,8        |
| Generella statsbidrag             | 38,1         |
| Finansiella inbetalningar         | 7,6          |
| Försäljning anläggningstillgångar | 3,4          |
| Minskning långfristiga fordringar | 17,2         |
| Nya lån                           | 12,8         |
| <b>SUMMA INBETALNINGAR</b>        | <b>590,8</b> |

##### Utbetalningar

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| Från verksamheten               | 493,8        |
| Skatteutjämningsavgift          | 6,0          |
| Finansiella utbetalningar       | 26,5         |
| Nettoinvesteringar              | 46,3         |
| Ökning långfristiga fordringar  | 0,2          |
| Amorteringar                    | 20,4         |
| <b>SUMMA UTBETALNINGAR</b>      | <b>593,2</b> |
| <b>FÖRÄNDRING LIKVIDA MEDEL</b> | <b>-2,4</b>  |

#### 4. Modifierad finansieringsanalys

I nedanstående finansieringsanalys har förändringen av likvida medel placerats inom modellen och inte som en saldopost. Därigenom möjliggörs en procentberäkning av de olika posternas respektive andelar.

##### Finansieringsanalys

##### Inbetalningar/Finansieringskällor

|                                   |              |               |
|-----------------------------------|--------------|---------------|
| Till verksamheten                 | 256,9        | 43,3%         |
| Kommunalskatt                     | 254,8        | 43,0%         |
| Generella statsbidrag             | 38,1         | 6,4%          |
| Finansiella inbetalningar         | 7,6          | 1,3%          |
| Försäljning anläggningstillgångar | 3,4          | 0,6%          |
| Minskning långfristiga fordringar | 17,2         | 2,9%          |
| Nya lån                           | 12,8         | 2,1%          |
| Minskning av likvida medel        | 2,4          | 0,4%          |
| <b>SUMMA INBETALNINGAR</b>        | <b>593,2</b> | <b>100,0%</b> |

##### Utbetalningar/användning

|                                |              |               |
|--------------------------------|--------------|---------------|
| Från verksamheten              | 493,8        | 83,2%         |
| Skatteutjämningsavgift         | 6,0          | 1,0%          |
| Finansiella utbetalningar      | 26,5         | 4,5%          |
| Nettoinvesteringar             | 46,3         | 7,8%          |
| Ökning långfristiga fordringar | 0,2          | -             |
| Amorteringar                   | 20,4         | 3,5%          |
| <b>SUMMA UTBETALNINGAR</b>     | <b>593,2</b> | <b>100,0%</b> |

### \*Kommentarer till modellerna

Genomgångar av kommuners och landstings årsredovisningar visar att de allra flesta kommuner tillämpar den rekommenderade modellen. Det skulle innebära att en ny rekommendation från Kommunförbundet och Landstingsförbundet sannolikt skulle medföra en situation där praxis varierar mellan olika kommuner och landsting. En del kommer att välja den nya rekommendation, andra kommer att behålla den inarbetade modellen. Till denna uppenbara risk för en varierande praxis kommer Johanssons notering att många helst ser att någon mer omfattande vidareutveckling inte sker just nu utan att den befintliga rekommendationen ligger fast.

För att kunna avgöra valet av modeller fordras att en omfattande användarstudie genomförs som kan besvara frågan vilken av de redovisade modelluppsättningarna som är det bästa beslutsunderlaget vid ställningstagande rörande den finansiella utvecklingen och ställningen. Min personliga uppfattning i frågan är att steget mellan modell ett och två utan något som helst tvivel bör tas. Många talar om att finansieringsanalysens saldo måste vara förändringen av likvida medel så här finns tillräckligt med användarsynpunkter för att ta det beslutet. Däremot är det tveksamt om en mer radikal förändring skall ske.

Modell tre innebär en tydligare åtskillnad mellan resultaträkning och finansieringsanalys. Någon koppling mellan de båda instrumenten görs inte utan den ena innehåller förmögenhetspåverkande poster (intäkter-kostnader) medan den andra tydligt redovisar hur utbetalningar har finansierats och om denna finansiering inneburit en förstärkning av likviditeten eller att likvida medel använts vid finansieringen. Sannolikt betyder en tillämpning av modell tre att finansieringsanalysen kommer att tilldra sig ett stort intresse, men är förändringen motiverad av detta skälet? Kanske kan det till och med bli så att finansieringsanalysen kommer att tilldra sig ett så stort intresse och att det blir en för stark och ej önskvärd fokusering på den kortsiktiga utvecklingen, dvs förändringen av likvida medel.

Den fjärde typen av finansieringsanalys innebär en syftesförskjutning. Eftersom någon saldpост inte redovisas ger modellen en fokusering på



kapitalanvändning och kapitalanskaffning. Modellen förklarar balansräkningens förändring. Kanske är denna typ av modell en nödvändighet även om den traditionella modellen bibehålls som huvudalternativ?

### **Strävan efter goda principer**

Syftet med externredovisning är att redovisa en rättvisande bild. Detta åstadkoms genom att tillämpa användarvänliga modeller för beskrivningen samt genom att basera redovisningen på goda principer. En ständig discussionsfråga är därför vilka modeller man skall begagna sig av och vad goda principer är. Samtidigt som man eftersträvar en kontinuitet i redovisningen och jämförbarhet mellan olika redovisningsenheter är det väsentligt att positionerna ständigt flyttas fram. För att få förändringar till stånd på många ställen samtidigt och därigenom vid en utveckling förhindra att praxis varierar för mycket är det viktigt att användare och utformare deltar i diskussionerna. Som nämndes inledningsvis finns idag en stimulerande debatt som engagerar många men ännu fler bör vara med.

### 3. FINANSIELL ANALYS

#### Att skilja mellan styrning och information

I föregående avsnitt fördes resonemang kring externredovisning. I det sammanhanget var huvudfrågan hur man redovisar en rättvisande bild. Vid den finansiella analysen och styrningen handlar det istället om hur man inom organisationen upprätthåller en god kontroll över utvecklingen. Den finansiella analysen baserar sig på samma teori och modeller som externredovisningen. Eftersom syftet emellertid är ett annat så kan principerna tolkas och tillämpas på ett annorlunda sätt. En periodisering av skatteinkomsterna kan tex vara naturligt i den egna finansiella analysen även om man utåt inte redovisar skatteintäkterna. Ett sådant förfarande skapar självfallet risk för förvirring i synnerhet eftersom några klara gränser idag inte råder inom kommuner och landsting kring vem som är mottagare av redovisningsinformationen och vem som är redovisningsskyldig. I den fortsatta utvecklingen är det viktigt att gränserna klargörs och att skillnaden mellan externredovisning och finansiell analys och styrning tydliggörs.

Den finansiella analysen och styrningen fokuseras såväl till den långsiktiga som den kortfristiga utvecklingen. Den långsiktiga utvecklingen beskrivs av hur soliditeten förändras. En positiv förändring av soliditeten tyder på att en konsolidering sker medan en negativ förändring indikerar motsatsen. Soliditetsutvecklingen är beroende av två saker, dels av hur tillgångsmassan förändras dels av hur det egna kapitalet utvecklas. Utvecklingen av det egna kapitalet i sin tur påverkas av intäkts- och kostnadsutvecklingen som beskrivs av resultaträkningen. Vid den långsiktiga analysen utgörs således underlaget av balansräkningens kapitalanskaffningssida och resultaträkningen. Den kortsiktiga utvecklingen beskrivs av likviditetsförändringen. Finansieringsanalysens saldo är likvida medel alternativt rörelsekapitalets förändring och det är således kopplingen mellan balansräkningens kapitalanvändningssida och finansieringsanalysen som är grunden för den kortsiktiga analysen.

En analys av den kortsiktiga utvecklingen är konkret. Den handlar om hur

mycket pengar organisationen förfogar över och vilka förändringar som skett eller kan förväntas ske. En analys av den långsiktiga utvecklingen är däremot abstrakt. Det egna kapitalet går inte att ta på och nyckeltalet soliditet blir därigenom också ett abstrakt begrepp. En konsekvens av detta är att det föreligger pedagogiska svårigheter att förklara soliditetsutvecklingen och det föreligger svårigheter att förklara varför en viss soliditetsnivå skall råda. Dessa svårigheter innebär betydande risker för att ett för stort intresse ägnas åt de kortsiktiga aspekterna.

En vanligt förekommande fråga är vilken soliditetsnivå som skall råda. Denna fråga är dock inte möjlig att besvara. Eftersom något förräntningskrav inte kan fastställas på det egna kapitalet som sedan kan jämföras med räntan på det främmande kapitalet går det inte bestämma i vilka situationer som en upplåning är att föredra framför egenfinansiering. Därav följer att en finansiering med egna medel alltid får antas vara företagsekonomiskt mer gynnsam än upplåning. Upplåning är egentligen endast motiverad då en kalkyl visar att det är bättre att låna till en investering än att avstå från investeringen. En anskaffning av viss utrustning kan motiveras med att det blir billigare jämfört med alternativet att hyra utrustningen eller att köpa tjänsten från någon leverantör. En slutsats av resonemanget blir därför att ur företagsekonomisk synvinkel är alltid en hög soliditet att föredra framför en låg soliditet. För den icke företagsekonomiskt motiverade verksamheten är således ett förekommande uttalande att det är fördelaktigt att låna i en inflationsekonomi felaktigt.

Av ovanstående följer att det inte går att fastställa vilken soliditetsnivå som bör råda. Soliditetsnivån i sig är således mindre intressant utan det intressanta ur analysynpunkt är istället att följa soliditetsutvecklingen. Kunskap om förändringen över tiden är viktig för att kunna bedöma utvecklingen. Vidare utgör medvetna val av förändringen över tiden en viktig styrparameter. Vid en given förändring av tillgångarnas värde innebär krav på viss nivå på soliditeten att ett värde för förändringen av eget kapital framkommer. Detta värde i sin tur ger en utgångspunkt för att bestämma intäkter och kostnader. Om en oförändrad finansiell situation skall gälla blir kravet på soliditeten att denna skall vara oförändrad. Finns inga uttalade krav på soliditetsutveckling med utgångspunkt från en genomgång av vilka

investeringar som skall göras och huruvida den kommande årets investeringsvolym är hög eller låg - vid pucklar kan det vara rimligt med lånefinansiering för att inte tvingas till stora förändringar av skattesatsen medan det vid dalar är rimligt att soliditeten förstärks - är kravet oförändrad soliditet en riktig utgångspunkt. Svaret på frågan vilken soliditet man skall ha blir således med utgångspunkt från det förda resonemanget oförändrad soliditet.

Observera att redovisningsmässiga förändringar självfallet inte får påverka de slutsatser som dras och de beslut som fattas. Om man i underlaget till den finansiella analysen för in nya poster som en konsekvens av förändrade redovisningsprinciper måste detta beaktas när analysen genomförs och styrmåttan bestäms. När en kommun tex övergår till att redovisa pensionskulden i balansräkningen så innebär det, allt annat oförändrat, att soliditeten faller kraftigt. Ett krav på oförändrad soliditet innebär helt andra värden på förändringen av eget kapital efter införande av pensionsskuldredovisning än före och detta måste man ta hänsyn till. Skillnad finns således mellan externredovisning och finansiell analys och styrning.

I det följande redovisas i ett exempel hur ett finansiellt resonemang kan byggas upp. Exemplet återfanns som en bilaga till en kommuns budget för 1990.

## Exempel

Utgångspunkten för resonemangen kring 1990 års budget är den rådande situationen vid 1989 års slut. Denna situation beskrivs av en prognosticerad balansräkning per den 31/12 1989. Den av ekonomikontoret upprättade prognosen redovisas nedan.

### 1. Prognosticerad balansräkning

Belopp i Mkr

|                                       |              |
|---------------------------------------|--------------|
| Likvida medel                         | 45.3         |
| Fordringar och förråd                 | 105.5        |
| Anläggningar                          | 541.8        |
| <b>SUMMA TILLGÅNGAR</b>               | <b>692.6</b> |
| Kortfristiga skulder                  | 133.0        |
| Långfristiga skulder                  | 228.9        |
| Eget kapital                          | 330.7        |
| <b>SUMMA SKULDER OCH EGET KAPITAL</b> | <b>692.6</b> |

Ett väsentligt mått på den finansiella situationen är soliditet. Soliditeten beräknas genom att relatera det egna kapitalet till det bokförda värdet på de samlade tillgångarna. Vid årskiftet förväntas soliditeten uppgå till 47.7% (330.7/692.6). Ett annat mått på det finansiella läget är likviditet. Likviditeten kan bland annat beskrivas genom att beräkna hur stor andel de likvida medlen är av totala tillgångar. I den prognosticerade balansräkningen utgör andelen likvida medel 6.5 % (45,3/692.6) av totala tillgångar.

Med utgångspunkt från den prognosticerade balansräkningen kan finansiella mål formuleras. Som en konsekvens av att det inte är möjligt att ange någon optimal nivå för soliditet och likviditet är en lämplig utgångspunkt att fordra oförändrad soliditet och likviditet. Detta betyder att soliditeten skall

vara 47.7% och att likvida medel bör öka i takt med ökningen av övriga tillgångar.

## 2. Balansbudget

Med utgångspunkt från ett antagande om förändringen av värdet på omsättningstillgångarna (påverkas av inflation), kunskaper om investeringar och amorteringar samt de formulerade finansiella målen kan en balansbudget upprättas. För balansräkningens olika poster gäller följande:

Belopp i Mkr

|                                                                 |       |
|-----------------------------------------------------------------|-------|
| Fordringar och förråd (+4.3%)                                   | 110.0 |
| Likvida medel (samma ökningstakt som posten ovan, 4.3%)         | 47.2  |
| Anläggningar (nettoinvesteringar 59.0 minus avskrivningar 24.0) | 576.8 |

|                         |              |
|-------------------------|--------------|
| <b>SUMMA TILLGÅNGAR</b> | <b>734.0</b> |
|-------------------------|--------------|

|                                                                                     |       |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Kortfristiga skulder (+3.8%)                                                        | 138.0 |
| Eget kapital (47.7% av 734.0)                                                       | 350.1 |
| Långfristiga skulder (denna post erhålls som ett saldo: $734.0 - (138.0 + 350.1)$ ) | 245.9 |

Förändringen av den långfristiga skulden är + 17.0. Eftersom amorteringarna förväntas bli 14.0 måste nya lån upptas till ett värde av 31.0.

|                                       |              |
|---------------------------------------|--------------|
| <b>SUMMA SKULDER OCH EGET KAPITAL</b> | <b>734.0</b> |
|---------------------------------------|--------------|

En balansbudget för 1990 som innebär oförändrad soliditet och "oförändrad" likviditet får således följande innehåll:

Belopp i Mkr

|                                       |              |
|---------------------------------------|--------------|
| Likvida medel                         | 47,2         |
| Fordringar och förråd                 | 110,0        |
| Anläggningar                          | 576,8        |
| <b>SUMMA TILLGÅNGAR</b>               | <b>734,0</b> |
| Kortfristiga skulder                  | 138,0        |
| Långfristiga skulder                  | 245,9        |
| Eget kapital                          | 350,1        |
| <b>SUMMA SKULDER OCH EGET KAPITAL</b> | <b>734,0</b> |

### 3. Resultatbudget och finansieringsbudget för 1990

Om en jämförelse görs mellan balansräkningen för 1989 (prognosen) och balansbudgeten för 1990 med avseende på posterna likvida medel och eget kapital visar det sig att likvida medel skall öka med 1.9 Mkr och det egna kapitalet med 19.4 Mkr. Dessa båda poster är saldoposter i finansieringsbudgeten respektive resultatbudgeten.

#### 3.1 Resultatbudget

För att klara kravet på oförändrad soliditet måste det egna kapitalet således öka med 19.4 Mkr. De övriga kunskaper som finns rörande resultatbudgetens poster redovisas nedan:

## Belopp i Mkr

|                                          |       |
|------------------------------------------|-------|
| Skatteintäkter och generella statsbidrag | 394.9 |
| Finansiella intäkter                     | 4.5   |
| Finansiella kostnader                    | 42.0  |
| Avskrivningar                            | 24.0  |
| NETTO (intäkter minus kostnader) =       | 333.4 |

Nettokostnadsutrymmet för 1990 erhålls genom att från det ovan redovisade nettot dra kravet på ökning av eget kapital, dvs nettokostnadsutrymmet blir 314.0 Mkr och resultatbudgeten får följande utseende och innehåll.

## Belopp i Mkr

Verksamhetens intäkter  
Verksamhetens kostnader

|                                          |        |
|------------------------------------------|--------|
| RESULTAT 1 = Nettokostnader              | -314.0 |
| Skatteintäkter och generella statsbidrag | 394.9  |
| Finansiella intäkter                     | 4.5    |
| Finansiella kostnader                    | -42.0  |
| RESULTAT 2 = Medel från verksamheten     | 43.4   |
| Avskrivningar                            | -24.0  |
| RESULTAT 3 = FÖRÄNDRING AV EGET KAPITAL  | 19.4   |

Alltså: Med en nettokostnad på 314.0 Mkr bevaras soliditeten.



### 3.2 Finansieringsbudget

Nedan redovisas den finansieringsbudget som gäller för 1990. Budgeten är en konsekvens av de givna förutsättningarna och redovisade beräkningarna.

Belopp i Mkr

|                                                                                 |          |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------|
| MEDEL FRÅN VERKSAMHETEN                                                         | 43,4     |
| Förändring kapitalbindning (fordringar<br>och förråd samt kortfristiga skulder) | +0,5     |
| Nya lån                                                                         | 31,0     |
| <br>SUMMA TILLFÖRDA MEDEL                                                       | <br>74,9 |
| <br>Nettoinvesteringar                                                          | <br>59,0 |
| Amorteringar lån                                                                | 14,0     |
| <br>SUMMA ANVÄNDA MEDEL                                                         | <br>73,0 |
| <br>Förändring likvida medel (Tillförda medel<br>minus använda medel)           | <br>+1,9 |

### 4. Kommentarer

De redovisade budgeterna innebär således att kommunens finansiella styrka mätt som likviditet och soliditet är oförändrad 1990 jämfört med prognosen för 1989. Det bör dock noteras att utfallet för 1989 förväntas bli en försämring jämfört med senast redovisade bokslut, dvs bokslutet för 1988. Soliditeten uppgick då till 50.5%. Detta mått på soliditeten är dock inte relevant vid en jämförelse med måttet för 1989. Skälet till detta är förändrade redovisningsprinciper. En kortfristig skuld på 15.0 MKr som avser anställdas sparade semesterdagar har nämligen tillförts redovisningen 1988. Om posten redan påförts 1988 hade soliditeten då uppgått till 48.4%. Detta mått är, även om det är en uppskattning, betydligt relevantare ur jämförel-

sesynpunkt.

Om soliditetskravet istället hade varit liktydigt med nivån 1988 (48.4 %) hade kravet på ökning av det egna kapitalet istället blivit 24.6 MKr enligt följande resonemang/beräkning.

|                                                     |       |
|-----------------------------------------------------|-------|
| *) Balansbudget för 1990: Summa tillgångar          | 734.0 |
| *) Eget kapital 48.4% av summa tillgångar =         | 355.3 |
| *) Förändring av eget kapital (355.3 minus 330.7) = | 24.6  |

Skillnaden gentemot det tidigare redovisade kravet på ökning av eget kapital är 5.2 Mkr. Detta i sin tur betyder att nettokostnadsutrymmet blir 308.8 Mkr och inte 314 Mkr. Beloppen kan jämföras med det faktiska budgetförslaget som innebär nettokostnader på 312.7 Mkr.

### **Finansiell kontroll och vikten av helhetsperspektiv**

Det redovisade exemplet bygger på att balansräkningen sätts i centrum och att resonemanget utvecklas utifrån krav på oförändrad soliditet. Därigenom beaktas vid analysen finansieringsval (eget eller främmande kapital), förändringarna av tillgångarnas värde samt intäkts- och kostnadsutvecklingen. Angreppssättet innebär att man anlägger en helhetssyn på kommunens finansiella ställning och utveckling, vilket inte sker om analysen fokuseras till ett antal enskilda nyckeltal. Helhetssynen innebär ett pedagogiskt grepp som är väsentligt för att förstå och förmedla förståelse av den finansiella situationen.

Att starta utifrån soliditeten är en metodik som tilltalar författaren av föreliggande skrift. Självfallet är det möjligt att starta på ett annorlunda sätt. Det är upp till varje redovisare/analytiker att bestämma metoden för den finansiella kontrollen. Det viktiga är att metoder utvecklas som fokuserar på helheten.

## 4. EKONOMISTYRNING

### Inledning

Den tredje delen inom ämnet redovisning är ekonomistyrning. Detta område omfattar två huvuddelar. Dels behandlas frågan hur och vilken information som ansvariga skall förses med för att kunna fatta relevanta beslut, dels handlar det om hur ansvaret skall definieras.

Eftersom omgivningen är föränderlig så innebär kravet på relevant information att en ständig utveckling av ekonomistyrningen måste ske. De system och tekniker som möjliggör framtagandet av relevant information måste utvecklas och anpassas för att svara mot nya krav på information.

Eftersom ekonomistyrning handlar om ansvar så blir gränsdragningen mellan vad som är organisationsdesign och ekonomistyrning vag. En utveckling av formerna för ekonomistyrning kan inte ske utan att hänsyn tas till de idéer och principer som gäller för organisationen. Samtidigt gäller att en organisationsutveckling aldrig kan genomföras med framgång utan att ekonomifrågorna diskuteras, dvs att ansvaret i ekonomiska termer preciseras. När ansatsen är att förändra organisationen innebär arbetet med formerna för ekonomistyrning en konkretisering av organisationsidéerna. Denna konkretisering eller klagörande av ansvarsgränserna skapar förutsättningar för ett förverkligande av organisationsidéerna.

Ett annat sätt att ange vad som innefattas i begreppet ekonomistyrning är att definiera och resonera kring de moment som ingår vid en utveckling av formerna för ekonomistyrning. Med utgångspunkt från en rådande organisationsidéologi behandlas följande delar inom ramen för ett ekonomistyrningsutvecklingsprojekt.

- Formulera och fastställ relationsprinciper.
- Bestäm tillämplig ekonomimodell för olika ansvarsenheter
- Klargör och tillgodose ansvarigas krav på information.
- Anpassa regler och rutiner samt utveckla relevant tekniskt stöd.

- Definiera ekonomens roll med hänsyn till innebörden av ovanstående och behovet av utvecklingsinsatser.

I det följande kommenteras de fem ovanstående punkterna närmare under fyra rubriker.

### **Relationsprinciper och ansvarsenheter**

Förbindelselänken mellan organisationsfilosofin och ekonomistyrningen utgörs av formulerade och fastställda relationsprinciper. Dessa principer anger på vilka grunder ansvaret fördelas i organisationen, när ansvar utkrävs och hur ansvaret utkrävs. Fastställda relationsprinciper innebär ett klarläggande av hur ansvar skall uppfattas. Nedan redovisas ett exempel på relationsprinciper. Principerna är hämtade ur en rapport som författats i samband med ett pågående ekonomistyrningsprojekt i en mindre kommun. Rapporten och principerna har varit föremål för politisk behandling och utgör idag en slags ledstjärna och referenspunkt i det fortsatta utvecklingsarbetet.

#### **Exempel på relationsprinciper**

"De tre grundläggande relationsprinciperna avseende ekonomi och verksamhet som skall gälla mellan kommunledningen och EVA-området är följande:" (EVA är en förkortning av Ekonomi, Verksamhet, Ansvar. Ett EVA-område motsvarar i de flesta fall en nämnd/förvaltning. (författarens anmärkning))

- \* EVA-området tilldelas i budgetsammanhang kommunbidrag och mål för verksamheten. Målen skall vara formulerade på ett övergripande sätt för att inte stå i strid med tanken om decentralisering. EVA-området kan också under särskilda omständigheter tilldelas specifika uppdrag av kommunledningen.

- \* Den ansvarige för EVA-området äger rätt att fritt omdisponera resurser inom området. Härvid skall dock hänsyn tas till de mål och uppdrag som angivits för området.
- \* EVA-området för med sig överskott och underskott till nästa verksamhetsår. Grundfilosofin/principen är att hela överskottet eller underskottet förs vidare oberoende av orsakerna till avvikelsen mot budget. Avsteg från denna grundprincip kan ske om bokslutsanalysen visar att överskottet beror på utebliven verksamhet eller om underskottet beror på omständigheter över vilka EVA-området inte alls kan råda.

Innebörden av denna princip är att förfarandet med tilläggsanslag avskaffas. Vidare innebär principen att en ökad tonvikt läggs vid bokslutsanalysen. Det är först efter bokslutsanalysen och en dialog mellan kommunledningen och ansvariga för respektive EVA-område som ansvaret för avvikelser kan reduceras."

Relationsprinciperna innebär att en koppling bakåt till organisationsideologin upprättas och att en utgångspunkt för preciseringar av ansvaret skapas. Preciseringarna sker genom att upprätta modeller över hur ekonomin skall beskrivas. Dessa modeller visar då även till vilka mått som ansvaret kopplas. Den mest långtgående formen av reell decentralisering erhålls om balansräkningen förs ned på lokal nivå. En balansräkningsmodell innebär att ansvaret för enheten inte endast omfattar intäkter och kostnader under det närmast föregående verksamhetsåret utan att ansvaret avser utvecklingen över tiden. De resultat som uppkommer förs mot balansräkningen och innebär en förändring av enhetens egna kapital. Kravet kan därvid kopplas till att upprätthålla en viss nivå på det egna kapitalet något som då samtidigt innebär att variationer under enskilda år tillåts. En balansräkningsmodell betyder dessutom att enheten ansvarar för att en effektiv hantering av tillgångarna bedrivs. En minskning av tillgångsmassan medför att kraven på förändring av eget kapital minskar.

Vid upprättandet av en balansräkningsmodell sker en genomgång av de

olika tillgångs- och skuldposterna. Det kan därvid framkomma att vissa typer av poster inte är möjliga att föra ned till lokalnivå. En sådan genomgång som kanske leder till att ett begränsat antal poster kommer att ingå i den lokala enhetens balansräkning är en konkretisering av decentraliseringen. Vilket verkligt förtroende har man för den lokala enheten att hantera ekonomin och vad är orealistiskt att föra ned? En slutsats kan ju också vara att värdet av att upprätta balansräkningsenheter är begränsat och att ekonomimodellen istället bör vara en resultatmodell, dvs ansvaret avser saldot mellan intäkter och kostnader men utan balansräkningen som förbindelselänk över tiden.

Resultaträkningen kan utformas på två olika sätt. En verklig resultatenheter erhålls om samtliga intäkter är volymerberoende. För affärsdrivande verksamhet med full kostnadstäckning är detta ett naturligt sätt att utforma resultaträkningen. För en verksamhet som i stor utsträckning är skattefinansierad erhålls en verklig resultatenheter genom att relatera skattefinansieringsdelen (kommunbidraget) till volymen. Enheten erhåller intäkter per prestation, tex x antal kronor per vård dag eller inskrivet barn i barnomsorgen. Ett sådant förfarande innebär en prestationsorientering. Den verkliga resultatenheter kan därför också benämnas prestationsresultatenheter. Genom den valda konstruktionen stimuleras enheterna att öka prestationerna eftersom det leder till ökat utrymme för kostnadsökningar och/eller överskott som självfallet skall föras vidare till nästa år.

Den andra varianten av resultatenheter är den fiktiva där kommunbidraget är ett givet belopp som gäller under hela verksamhetsåret. Kommunbidragets storlek är en konsekvens av förhandlingen mellan väktare och förkämpar i samband med upprättandet av enhetens budget. Eftersom någon förändring av kommunbidraget inte sker under verksamhetsåret är en annan adekvat benämning av denna enheter ekonomiresultatenheter. Genom att tydligt bestämma den ekonomiska ramen och klargöra att några förändringar inte kommer att ske vad gäller de ekonomiska förutsättningarna sker ju en väsentlig fokusering på ekonomi till skillnad från den andra typen av resultatenheter där prestationerna är i fokus. Ett klarläggande av att kommunbidraget är givet en gång för alla innebär att det är den decentrala enhetens uppgift att under året anpassa verksamheten till eventuellt

förändrade förutsättningar. Ett motiv för decentralisering är just att skapa en organisation vars verksamhet kan anpassas till förändrade förutsättningar så att bildandet av ekonomiresultatenheter är i linje med organisationsfilosofin.

Det redovisade synsättet avseende hur ansvar skall utkrävas förutsätter att de kommunbidrag som tilldelats de lokala enheterna är rimliga. Uppstår för stora skillnader mellan budgetförutsättningarna och de verkliga förutsättningarna kan justeringar bli nödvändiga. Dessa justeringar bör dock inte ske under löpande år enligt någon förutbestämd metodik utan det är först i samband med bokslutsöverläggningarna efter avslutat verksamhetsår som en prövning sker. Resultaten av överläggningen/prövningen kan bli att enheten skall kompenseras alternativt att ett uppkommet överskott skall återföras till finansförvaltningen eftersom överskottet uppstått pga av tex utebliven verksamhet. Det bör understrykas att varje bokslutsöverläggning är en ny situation. Några förutbestämda regler kring vad som motiverar compensation bör inte upprättas. Då återinträder känslan av oklarhet avseende vem som faktiskt har ansvar.

En konsekvens av ett förfarande enligt ovan är att det skapas en tydlighet i vem som har ansvaret till skillnad från den situation som uppstår när tilläggsanslag utdelas under året. Ett sådant tillvägagångssätt skapar en känsla av att resurser finns och ger en otydlighet i innebörden av ansvar. "I den här kommunen finns alltid pengar på något konto" menade en tjänsteman i en kommun i samband med en diskussion kring den ekonomiska situationen i kommunen. Citatet ger en bild av ett förhållande där respekten för de ekonomiska ramarna kan antas vara begränsad.

En tredje typ av ekonomimodell/ansvarsenhet är kostnadsenheten. Här knyts ansvaret till enhetens kostnader. Två varianter av kostnadsenheter finns. Den ena är en enhet där kostnaderna kan kopplas till de prestationer som utförs. Denna enhet benämns standardkostnadsenhet och innebär således att ansvaret utkrävs till relationen mellan kostnader och prestationer. En tillämpning av standardkostnadsenheten innebär således i likhet med prestationsresultatenheten en kvantifiering av det verksamhetsmässiga resultatet.

Om det bedöms som olämpligt att kvantifiera resultatet eller om det helt enkelt inte är möjligt, vilket fallet är vad gäller administrativa enheter, handlar det istället om att göra en allmän bedömning av enhetens prestationer. Den enhet som då upprättas benämns bedömningskostnadsenhet eller ren kostnadsenhet eftersom kostnadssidan är den enda som är möjlig att mäta.

Genom att bestämma typ av ansvarsenhet och ekonomimodell konkretiseras relationsprinciperna. En precisering av ansvaret sker och en verklig test på innebörden av decentraliseringsfilosofin erhålls.

### **Ansvarigas behov av information**

Bestämningen av typ av ansvarsenhet och utvecklingen av tillämpliga ekonomimodeller sker på den centrala enhetens villkor. Det handlar om hur den centrala enheten utkräver ansvar av den lokala enheten och hur den lokala enhetens ekonomi skall beskrivas. Ansatsen är utredningsorienterad och leder fram till beslut om modeller och metoder. Den skapar ordning och reda och ger tydlighet i vilka förutsättningar som gäller. Ansatsen leder dock inte automatiskt till att faktiska förändringar kommer till stånd. En ny princip har sjösatts men detta innebär ju inte att verkligheten/vardagen förändras.

Utredningsansatsen måste därför kompletteras med en handlingsorienterad ansats. Parallellt med att de ansvarsmässiga förutsättningarna fastläggs förs diskussioner med ansvariga på olika nivåer om vilka krav dessa ställer för att kunna svara upp mot definierat ansvar. Kraven kan avse hinder av olika slag som måste undanröjas, tex icke ändamålsenliga inköpsregler och otidsenliga personalbestämmelser. De kan också avse hur den ekonomiska informationen skall ställas samman för att passa den verksamhetsansvarigas behov och förutsättningar. Alla människor har olika erfarenheter, kunskaper och intresse för ekonomi vilket betyder att den ekonomiska rapporteringen måste vara individuell. Den resultat- eller kostnadsrapport som klargör ansvaret kanske inte alls är användbar i den interna styrningen.



Här måste de individuella förutsättningarna och kraven slå igenom och resultera i att en rad unika rapporter tas fram.

Genom att föra diskussioner med lokalt ansvariga kring ekonomisk information med utgångspunkt från deras behov kan ett intresse för ekonomisk skapas. Risken för att det definierade ansvaret uppfattas som övermäktigt och/eller ett rent teoretiskt påfund undanröjs därigenom. Man får aldrig underskatta vikten att "sälja" ekonomi. Verksamhetsansvariga på olika nivåer har självfallet som utgångspunkt att utveckla verksamheten och det är ekonomernas ansvar att se till att möjligheter finns att beakta ekonomiska konsekvenser av verksamhetsmässiga beslut. Om inte ekonomerna "säljer" ekonomi vem gör det då?

### **Regler, rutiner och system**

Det fjärde momentet innebär att anpassa de regler, rutiner och system för ekonomi som finns till de krav som framkommit som konsekvens av ovanstående. Ett område som kan bli aktuellt är att finna en lämplig modell för interndebitering. Ett införande av resultatenheter tex kan förväntas leda till ett starkt ökat intresse för internfakturering. För den specifika resultatenheten är ju intäkter från en annan enhet inom organisationen lika mycket värda som intäkter från intressenter utanför kommunen.

Vid utformning av modeller och metoder för internprissättning är det viktigt att man beaktar risken för att alltför sofistikerade modeller byggs upp. Det finns många exempel på att interndebiteringsmodellerna blivit ohanterligt komplexa och kostnaderna för att hantera interndebiteringarna överstigit de fördelar som uppnås genom kostnadsfördelningen. En hög grad av sunt förnuft är ett viktigt inslag vid utformning av interndebiteringsmodellen.

Ett annat område där en rutinförändring är viktig kan vara möjligheten till dispositionsbokföring. För viss typ av verksamhet gäller att det är nödvändigt att få information före en affärshändelse, i bemärkelsen faktisk förmögenhetsförändring, inträffat för att på ett riktigt sätt kunna disponera återstående resurser. Detta gäller tex för projektorienterad verksamhet. En

konsekvens av en satsning på att verkligen ge ansvariga efterfrågad information kan bli ett behov av att skapa metoder för dispositionsbokföring.

En annan konsekvens av förändrade principer, modeller och metoder kan vara att det befintliga ekonomisystemet inte längre räcker till. Ett byte av ekonomisystem blir nödvändigt. Marknaden erbjuder idag en rad olika system och lösningar och huvudproblemet för många kommuner som står inför situationen att byta system är inte att definiera behovet av systemskifte utan att veta utifrån vilka premisser man skall välja ett nytt system. Med tanke på den föränderlighet som råder idag och då inte minst vad gäller utvecklingen inom dataområdet förefaller det vara en omöjlig uppgift att finna den enda rätta lösningen. Det som är rätt idag kan ju vara fel i morgon. Istället handlar det nog om att etablera en god relation till leverantören som innebär att införandearbetet underlättas, anskaffa ett system som är bra och som löser de definierade problemen och att avstå från att finna det bästa systemet. Då får man leta länge och det är det inte värt.

## **Ekonomrollen**

En utveckling mot en mer decentraliserad organisation och decentraliserade former för ekonomistyrning innebär förändrade förutsättningar för ekonomens arbete. Dels fördelas det ekonomiska ansvaret ut i organisationen, dels ges ansvariga på olika nivåer ett betydligt vidare ekonomiskt ansvar. Man kan urskilja två delar i den nya ekonomrollen eller annorlunda uttryckt två typer av ekonomer. Det fordras en lokalekonom som har till uppgift att stödja ansvariga i organisationen i deras strävanden att leva upp till det tilldelade ekonomiska ansvaret. En viktig uppgift är här att tillsammans med ansvariga utveckla lämpliga rapporter som beskriver den ekonomiska utvecklingen. En annan uppgift är att vara behjälplig vid tolkningen och analysen av rapporterna. Ovan har i rapporten under rubriken "Ansvarigas behov av information" denna aspekt på ekonomrollen berörts.

Den andra typen av ekonom är den vars uppgift är att i enlighet med decentraliseringsfilosofin arbeta med att följa upp utvecklingen inom de

decentraliserade enheterna och vara ledningens representant gentemot decentralt ansvariga. En logisk konsekvens av decentralisering och vidare ekonomiska ramar är ju en ökad betoning på uppföljning. Den uppföljning som görs skall inte bara avse pengar och presterade kvantiteter utan även omfatta kvalitetsfrågor. Uppföljningsarbetet inriktas således på att belysa effektiviteten. Därigenom förses beslutsfattarna med väsentlig information som underlag för bedömningen av olika enheters utveckling. I den sk bokslutsöverläggning som bör ske varje år och vid vilken ett ställningstagande görs avseende hur enhetens över- eller underskott skall hanteras är effektivitetsbelysningen ett viktigt beslutsunderlag. Det är viktigt för att uppnå en "lyckad" decentralisering att en fungerande modell och metodik för uppföljning etableras. Det är också viktigt att uppföljningsaktiviteterna möjliggörs genom att personella resurser tilldelas uppföljningsenheten. En och annan budgetsekreterare får bli uppföljningsekreterare.

### **Ekonomistyrning - att skapa ordning och reda**

Det synsätt som präglar de resonemang som förts i detta avsnitt är att formen för ekonomistyrning är avhängig den organisationsfilosofi som råder. Samtidigt gäller att det är genom att ta ställning till modeller och metoder för ekonomistyrning som en konkretisering av organisationsfilosofin sker. Det kanske viktigaste inslaget i ekonomistyrningen och den viktigaste uppgiften för ekonomerna är att skapa ordning och reda i en pågående förändring genom att upprätta en konkret ekonomimodell som illustrerar innebörden av den filosofi som råder och de förändringsresonemang som förs. Ekonomen kan därigenom medverka till att resonemangen förs över från ett abstrakt plan till ett konkret. Annorlunda uttryckt kan man säga att det är genom ekonomens insatser som utvecklingsarbetet går från prat till handling!

## 5. AVSLUTNING - NÅGRA REFLEKTIONER

Utvecklingen av formerna för redovisning i kommuner och landsting har under de senaste åren präglats av ett minskat inslag av teknik och pragmatism till förmån för filosofi och teori. Det finns idag en starkare koppling till teori och etablerade övergripande principer vid utformningen av modeller och metoder för redovisning.

En starkt bidragande orsak till denna förändring har varit att den nu gällande modellen för budgetering och redovisning (Kf/Lf-86) ligger närmare de teoretiska grunderna för redovisning. Detta har inneburit att samtidigt som redovisningen har blivit lättförståeligare så har den också blivit mera analysvänlig. För att man skall kunna genomföra dessa analyser och tolka dem så fordras emellertid kunskaper kring redovisningen. Förändringen till en mer lättförståelig modell innebär således att krav nu ställs på en fördjupad förståelse av redovisning hos användarna. För redovisningsprofessionen innebär de närmaste åren mycket arbete med att vidareutveckla modeller och metoder samt att sprida kunskaper bland användare kring redovisningsprinciper och modeller.

I denna idéskrift har ett försök gjorts att beskriva innehållet i ämnesområdet redovisning. Vidare har utvecklingslinjer och idéer presenterats avseende principer, modeller och metoder för redovisning. Förhoppningsvis kan skriften vara ett av flera underlag vid fortsatta diskussioner kring redovisningens utveckling i kommuner och landsting.

**REFERENSER**

Asztely S., 1977

"Principer av betydelse för svensk årsredovisningspraxis - ett försök till systematisering", ur Berglund H. "Handelshögskolan i Göteborg 1923-1971 - En minnesbok", sid 439-453

Briloff A.J., 1972

"Unaccountable Accounting", Harper Row

Brorström B., 1990

"Effektivitet - Synsätt, begrepp och modell, KFi-rapport nr 4

Ijiri Y., 1975

"Theory of Accounting Measurement", Studies in Accounting Research

Johansson S., 1990

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

Kapitalredovisningskommittén, 1956

"Kommunernas kapitalredovisning"

Kommunförbundet, 1979

"Förnyelse och omprövning"

Kommunförbundet, 1982

"Kommunal årsredovisning - bättre information, underlag för styrning"

Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986

"Redovisning för kommuner och landsting"

Kommunförbundet, 1989

"Koncernredovisning för kommuner - teori och praktik"

Moonitz M., 1961

"The Basic Postulates of Accounting", Accounting Research Studies  
nr 1

Watts R.L., Zimmerman J.L., 1979

"The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for  
Excuses, The Accounting Review, Nr 2 April sid 273-305