

**Ulla Bengtsson  
Björn Brorström**

**Redovisning av förändring och motståndskraft  
-ett resonemang kring den finansiella redovisningens uppgift**

**KFi-rapport**

**nr 13**

## FÖRORD

Inom KFi bedrivs ett forskningsprojekt kring den finansiella redovisningens betydelse och användning. Under våren 1992 kommer projektet att intensifieras och insamling av empiriskt material som belyser forskningsområdet kommer att ske. De resonemang kring vad vi uppfattar vara viktiga principiella ställningstaganden som förs i föreliggande rapport utgör en referensram för kommande studier. Resonemangen utgör även ett underlag för diskussioner inom Svenska kommunförbundets och Landstingsförbundets gemensamma referensgrupp för redovisningsfrågor. Synpunkter på rapporten har givits av kollegor inom KFi och från ledamöter av referensgruppen.

Göteborg 920407

Ulla Bengtsson

Björn Brorström



Denna rapport är nummer tretton 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 behandlar kommunernas och landstingens finansiella redovisning. I rapporten förs resonemang kring viktiga frågeställningar i samband med val av principer och modeller för den finansiella redovisningen. Rapporten är författad av Ulla Bengtsson som är knuten till KFi som forskare och av Björn Brorström som är ansvarig för verksamheten inom KFi.

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"

6. Jönsson S., 1990

"Stadsdelschefernas förväntningar"

7. Brorström B., 1990

"Mot decentralisering och integrering - process och resultat"

8. Brorström B., 1991

"God ekonomi i kommuner och landsting"

9. Johansson, I-L., Leijon, S., Nilsson, L., Westerlund, B., 1991

"God kommunal organisation"

10. Jansson, L., 1991

"Ekonomrollen i förändring. Ekonomistyrningsfunktionen i kommuner och landsting"

11. Brorström B., 1991

"Ekonomi för beslutsfattare. Den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning"

12. Norén, L., 1991

"Mot behovsstyrning av kommunal förvaltning"

13. Bengtsson U. & Brorström B., 1992

"Redovisning av förändring och motståndskraft - ett resonemang kring den finansiella redovisningens uppgift"



<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING</b>	<b>sid.</b>
Inledning - behov av rättvisande bild	1
Rättvisande bild - begreppets innebörd	2
De två stora frågorna - resonemang om balansuppfattning och värderingsfilosofi	3
Finansiell bedömning - en modell med fokus på förändring och motståndskraft	7
Ansvar och förmåga att tolka - en avslutande kommentar	9

## **Inledning - behov av rättvisande redovisning**

Det är kärva tider nu! Dagligen rapporteras om företag som tvingas inställa betalningarna och om finansieringsinstitut som tagit för stora risker och därför redovisar eller förespeglar stora kreditförluster. Kommunernas och landstingens ekonomiska situation debatteras flitigt. En del hävdar att det är mycket illa ställt och att en del kommuner och landsting är i det närmaste konkursmässiga. Tillgångarna är inte realiserbara, borgensåtagandena alldeles för vidlyftiga och kostnadsutvecklingen alldeles för snabb är påstådda sakförhållanden som ligger till grund för ställningstagandena. Mot detta synsätt på kommunernas ekonomi står uppfattningen att den bedrivna verksamheten har en hög legitimitet och att den därför alltid kommer att kunna dra till sig resurser. Idag råder en resursrikedom och det finansiella problemet består i att öka produktiviteten och dämpa kostnadsutvecklingen. I avvaktan på en tillväxt i samhällsekonomin krävs det på en del håll ingrepp i verksamheten, men några konkurser är det inte frågan om. Ett ytterligare synsätt på den rådande situationen är att kommunernas och landstingens ekonomi inte kan betraktas åskilt från den övriga delen av den gemensamma sektorn. Riksdagen har ett totalansvar och måste i sina ekonomiska och politiska bedömningar se till helheten. Smärtgränsen för kommunsektorn är nådd och detta måste man nu inse. Kommunernas och landstingens ekonomiska problem är således inte större än problemet för hela den gemensamma sektorn. Ett annat sätt att uttrycka det hela är att kommunernas och landstingens ekonomiska problem är vad riksdagen gör dem till.

Motstridiga uppfattningar finns således rörande tolkningen av den rådande finansiella situationen. Förklaringen till detta är självfallet att de modeller som används för att beskriva och prognosticera den finansiella situationen är ofullkomliga. De ger utrymme för alternativa tolkningar och bidrar till att skapa en debatt kring ekonomi. Modellernas ofullkomlighet kan sägas skapa utrymme för politisk debatt. Debatten är självfallet både nödvändig och önskvärd samtidigt som det måste vara en professionell strävan bland ekonomer att förbättra modellerna och beslutsunderlaget. Denna påverkan från de professionella på de politiska besluten är ofrånkomlig och kanske till och med önskvärd.

Utvecklingen av modeller och metoder är angelägen både på makro- och mikronivå. Denna rapport behandlar mikroperspektivet och således frågan om hur redovisningen av den finansiella utvecklingen och ställningen för enskilda kommuner och landsting ska utformas och vilket innehåll den ska ha för att på ett så rättvisande sätt som möjligt återge finansiella händelser



och finansiellt läge. För att kunna ta ställning till innehåll och utformning måste man först resonera kring och ta ställning till vilken uppgift den finansiella redovisningen har. Detta fordrar i sin tur att innebörden av det tidigare använda begreppet rättvisande klargörs.

### **Rättvisande bild - begreppets innebörd**

Ett sätt att tolka innebörden av rättvisande är att redovisningen ska vara korrekt. Den ska ske på objektiva grunder. Värden som finns intagna i redovisningen ska ha sin motsvarighet i verkliga händelser. Kravet på korrekthet innebär då att alla utgifter värderas till anskaffningsbeloppet och att inkomsterna motsvarar den faktiskt erhållna ersättningen. Om rättvisande görs liktydigt med korrekthet uppfylls kravet genom att redovisa enligt kontantprincipen. Denna redovisningsmetodik är korrekt och samtidigt tämligen oproblematiske. Några svårigheter att uppfylla ett krav på korrekthet i en snäv mening föreligger sannolikt inte.

Innebörden av rättvisande kan emellertid tolkas på ett vidare sätt. En synonym till rättvisande som ger ett vidgat perspektiv är att det handlar om att förmedla en adekvat bild. Den avlämnade informationen ska inte bara vara korrekt utan också vara av stort värde för informationsanvändarna. Värderingar av inkomster och utgifter respektive tillgångar och skulder ska göras på ett sådant sätt att informationsanvändarna får ut största möjliga nytta av informationen. Redovisningsenhetens finansiella utveckling och ställning ska avspeglas i redovisningen på ett sådant sätt att användarna fattar "bra" beslut.

Det senare sättet att definiera rättvisande bild gör problemställningen mer komplicerad. I vilken mening ska beslutsfattarna fatta riktiga beslut? Handlar det om att i varje enskild situation fatta ett så bra beslut som möjligt eller handlar det om att undvika de riktigt dåliga besluten? Bedömningen av vilken uppgift redovisningen har i förhållande till de båda frågorna är av avgörande betydelse vid bestämning av den finansiella redovisningens innehåll och utformning.

Att ofta fatta bra beslut eller att undvika de ödesdigra besluten är ett sätt att formulera problematiken. Ett annat sätt att resonera som också utgår från beslutsfattandets inriktning är om informationen ska ligga till grund för beslut om ansvar eller om den syftar till en mer allmän orientering och kunskapsutveckling kring verksamhetens inriktning och effektivitet. Syftet med redovisningen blir i det senare fallet att skapa legitimitet för den

bedrivna verksamheten snarare än att vara den redovisningsskyldiges avrapportering. Synsättet rörande denna frågeställning påverkar självfallet också den finansiella redovisningens innehåll och uppläggning. Viktiga och intressanta resonemang kring redovisningens syften och konsekvenser av olika val återfinns bland annat i Ijiri (1974), Anthony (1978) och Jönsson (1985).

Sätter man likhetstecken mellan rättvisande och adekvat bild leder detta till en ytterligare problematisering och behov av utvecklade resonemang kring två av redovisningens huvudfrågor. Den ena är vilken grundsyn man har avseende den finansiella redovisningens uppgift. Den andra är på vilka grunder som värderingen av olika poster i redovisningen ska ske. Fortsättningsvis behandlas dessa två vägvalsfrågor.

## **De två stora frågorna - resonemang om balansuppfattning och värderingsfilosofi**

### ***Balansuppfattning***

Grundsynen avseende den finansiella redovisningens uppgift rör frågan om vilken balansuppfattning som råder. Ett resonemang kring balansuppfattning utgår lämpligtvis ifrån balansräkningens roll. Denna kan antingen tilldelas uppgiften att vara en beskrivning av redovisningsenhetens förmögenhetssituation eller att vara en rapport som är ett stöd för utredning av redovisningsenhetens resultat. Det första synsättet innebär att en rättvisande bild erhålls om tillgångar och skulder i balansräkningen tas upp till de värden de förväntas betinga om de realiserar. Det andra synsättet innebär att balansräkningens uppgift är att utreda resultatet. Balansräkningen ges här en underordnad betydelse relativt resultatredovisningen och värderingen av tillgångar och skulder sker utifrån kravet på att erhålla en riktig resultatmätning. Med riktig resultatmätning avses då att mätningen är konsekvent över tiden och att jämförbarhet råder mellan enskilda år.

Det finns alltså två olika synsätt avseende balansräkningens roll. Det första benämns statiskt synsätt och det andra dynamiskt synsätt. Den första redovisningsmannen som på ett mer systematiskt och teoretiskt sätt behandlade olika principer för balansvärdering var Schmalenbach. Beskrivningar av personen Schmalenbach och hans resonemang kring balansvärderingsprinciper återfinns bland annat i Sillén & Västhagen

(1970) och Forrester (1977). Schmalenbach konstaterar att man i affärslivet i första hand upprättar årsbalansräkningar för att skaffa sig kännedom om resultatet av verksamheten. En fokusering sker på rörelse och årsresultatet är ett uttryck för hur framgångsrikt rörelsen har bedrivits. Det är med hjälp av två balansräkningar, en vid periodens början och en vid periodens slut som resultatet av rörelsen räknas fram. Däremot för ett företag som befinner sig i vila är det intressantare att fokusera på balansräkningen och betrakta denna som huvudrapport.

En redovisningsprincip som enligt en av de mera betydande redovisningsforskarna - Mattessich - inryms inom klassisk redovisningsteori är principen eller antagandet, vilket är det begrepp som Mattessich använder, om varaktighet. Det måste finnas ett antagande om redovisningsenhetens förväntade livslängd och om den individuella redovisningsperiodens längd (Mattessich 1964). Enligt Mattessich är ställningstagandet till detta antagande beroende av vilken kultur som råder. Den redovisningstradition som utgör grunden för vår västerländska redovisning innebär ett antagande om att redovisningsenheten existerar för evigt och att avgränsningar i tiden måste göras. För dessa avgränsade tidsenheter upprättas bokslut.

Ett uttryck för synen på varaktighet är principen om "going concern". Denna redovisningsprincip som då innebär ett ställningstagande till varaktighetsfrågan återfinns som en av de grundläggande principerna hos ett flertal forskare (se tex Moonitz 1961, Asztely 1977, Glautier & Underdown 1982). Innebörden av principen är att man ska betrakta verksamheten som om den ska fortsätta i all oändlighet. Principen har sitt direkta ursprung i den dynamiska balansuppfattningen. Även om praktikers följsamhet gentemot grundläggande redovisningsprinciper inte alltid är den största (se tex Briloff 1972, Gambling 1974, Watts & Zimmerman 1978, Jönsson 1992) så är sannolikt denna princip grundmurad i redovisningskretsar.

Innebörden av ett dynamiskt synsätt är att balansräkningen ges en underordnad betydelse. Denna har inget självständigt värde utan de värderingar som görs syftar till att ge en rättvisande resultatredovisning. Den rättvisande resultatredovisningen åstadkommes genom att balansräkningsposterna hanteras på ett konsekvent sätt. Värderingar ska ske på ett likartat sätt över tiden så att redovisade resultat blir jämförbara från år till år.

En likartad värdering över tiden kan innebära att de värden som återfinns i redovisningen avsevärt skiljer sig från förväntade försäljningsvärden. Med ett renodlat dynamiskt synsätt innebär emellertid inte detta något

problem, eftersom syftet inte är att mäta förmögenheten utan att mäta resultatutvecklingen kopplat till en igång varande verksamhet. Samtidigt utgör en allt för stor differens mellan de i redovisningen använda värdena och uppskattade verkliga värden ett pedagogiskt problem. Balansräkningen kan förlora i trovärdighet om den inte inrymmer en rimlig bedömning av tillgångarnas värde. Av detta skäl kan det i speciella fall vara orimligt att inte tillåta redovisningsenheter att justera värdena. Detta måste emellertid ske i ordnade former och de värden som kommer fram får aldrig förvirra resultatredovisningen. Balansräkningen får därför i praktiken också vissa statiska uppgifter, men det är viktigt att hålla fast vid den grunduppgift som gäller. Det kan även förhålla sig så att det i vissa fall inte råder någon skillnad mellan de värden som gäller i den dynamiska och i den statiska balansräkningen. Förmögenhetsbilden motsvarar då den balansräkning som uppkommer som en konsekvens av en systematisk resultatredovisning.

### *Värderingsfilosofi*

Ett betraktelsesätt på värderingsproblematiken är att den resultatutveckling som redovisas aldrig får vara en för gynnsam beskrivning av situationen. Försiktighet vid värdering är grundfilosofin. Mot detta står synsättet att man ska sträva efter att identifiera den resursförbrukning som skett och som svarar mot de ersättningar som har givits för utförda prestationer. Utifrån de redovisade intäkterna ska årets kostnader bestämmas. De två skilda principerna är i vissa fall förenliga medan de i andra fall står mot varandra. I de fallen är den första principen - försiktighetsprincipen - ett uttryck för en sträng tolkning utifrån redovisningsenhetens synvinkel medan den andra principen - matchningsprincipen - är mera liberal.

Det finns en grundläggande skillnad mellan de båda principerna. Försiktighetsprincipen som också benämns konsolideringsprincipen är ett slags rättesnöre vid värdering. Man ska aldrig ta risken att en för positiv bild eller positiv utveckling förmedlas. Principen är en norm som inte bygger på något ur resultatredovisningssynpunkt logiskt resonemang. Värderingen av tillgångar och skulder påverkar resultatet tendentiöst i negativ riktning. Tillgångar tenderar att undervärderas och skulder riskerar att bli övervärderade. En annan innebörd av försiktighetsprincipen är att vinster aldrig anteciperas medan förluster alltid anteciperas, dvs redovisas även om de inte realiserats. En konsekvens av försiktighetsprincipen är att den kan ge upphov till en viss dold konsolidering. Denna dolda konsolidering ger då möjligheter till en utjämning av resultaten över tiden. Försiktighetsprincipen medför således påverkbarhet på resultatredovisningen. Principen kan

därför i viss mån sägas leda till subjektivitet i resultatredovisningen.

Matchningsprincipen innebär att värderingen av tillgångar och skulder sker på ett sådant sätt att intäkter och kostnader som hör samman redovisas under samma redovisningsperiod. Principen leder till ett minskat godtycke i resultatredovisningen och således till ett mer objektiva resultat i jämförelse med försiktighetsprincipen. Därav följer också att jämförbarheten över tiden förbättras. Principen har som en följd av det senare därför också benämnts jämförbarhetsprincipen (ter Vehn 1977). Ur teoretisk synvinkel förefaller således matchningsprincipen överlägsen försiktighetsprincipen vid strävan efter att redovisa en rättvisande bild. Vid en konkretisering av matchningsprincipens innebörd visar det sig emellertid att en tillämpning av denna i många fall förutsätter kunskaper om framtiden. För att knyta intäkter och kostnader till varandra måste kunskaper om kostnadernas intäktssamband finnas. Ett exempel är periodiseringen av kommunernas skatteinkomster. En sådan periodisering är en tillämpning av matchningsprincipen. Periodiseringen innebär en skattning av intäkterna som även om den kan göras med god precision ändå innebär ett subjektivt inslag i redovisningen. Det handlar också i allra högsta grad om subjektivitet när immateriella utgifter värderas. Det är inte möjligt att med någon säkerhet uppskatta en utbildningssatsnings framtida effekter på intäktssidan. Den eventuella tillgångsredovisning som sker av nedlagda utbildningsutgifter är självfallet en grov uppskattning. Matchningsprincipen är således som princip betraktad teoretiskt riktig, men vid en praktisk tillämpning visar sig principen förutsätta bedömningar av framtiden.

En konsekvens av en strikt tillämpning av försiktighetsprincipen är att informationsmottagaren sällan får en redovisning av det "rätta resultatet" eller den "rätta bilden". Läsaren får emellertid aldrig heller en redovisning där resultatet eller bilden är mer gynnsam än den faktiska situationen. Vid en strikt tillämpning av matchningsprincipen får informationsmottagaren ofta en redovisning av det "rätta resultatet" eller "den rätta bilden". Under en redovisningsenhet livslängd erhålls sannolikt vid tillämpning av matchningsprincipen en redovisning som vid något eller några tillfällen kan visa ett för gynnsamt resultat relativt det faktiska förhållandet. Valet mellan försiktighetsprincip och matchningsprincip är inte alldeles enkelt.

### *Ställningstaganden*

Det första ställningstagandet gäller valet mellan dynamisk och statisk balansuppfattning. En tillämpning av den dynamiska balansuppfattningen

förefaller vara en given utgångspunkt. Det handlar i första hand om att fånga enhetens utveckling över tiden och på grundval av detta fatta beslut. Förmögenhetsperspektivet är inte aktuellt eftersom enheten inte ska upphöra. Samtidigt kan man inte bortse ifrån att balansposternas värdering påverkar det egna kapitalets storlek och det egna kapitalet kan inte fränkännas betydelsen som buffert för fluktuationer i såväl tillgångsmassa som i resultatutveckling. Det egna kapitalet representerar motståndskraft. De verkliga värdena på tillgångar och skulder kan ibland också behöva redovisas.

Det andra ställningstagandet avser val av grundläggande värderingsprincip. En vedertagen uppfattning har under det senaste decenniet varit att försiktighetsprincipen är föråldrad och ger en missvisande bild av resultatutvecklingen. En tillämpning av matchningsprincipen och en realistisk värdering (läs marknadsvärden) av tillgångarna har betraktats som ett riktigt val. I bekymmersamma tider får försiktighetsprincipen en renässans. Övervärderingar av tillgångar och balansräkningsposter som består av immateriella tillgångar betraktas som tveksamma och utsätts för kritik. För att kunna göra rätt i omvärldens ögon handlar det således om att kunna bedöma situationen. Bedömningarna görs i första hand av den redovisningsskyldige, som dels kan antas påverkas av omgivningens förväntningar, dels kan antas ha intresse av att förmedla en så positiv bild som möjligt. Till sin hjälp vid bedömningen har den redovisningsskyldige redovisaren. Redovisaren bör enligt vår uppfattning alltid argumentera utifrån de värden som representeras av försiktighetsprincipen. Redovisaren och redovisningsprofessionen bör således inta en konsekvent restriktiv hållning.

Något entydigt val och några entydiga slutsatser går inte att dra utifrån det generella resonemang som förts ovan. Problematiken måste ändå hanteras och ställningstaganden göras avseende hur en rättvisande redovisning utformas. I det följande och avslutande avsnittet redovisas hur en kommuns eller ett landstings ekonomi kan beskrivas. Utgångspunkten är de teoretiska resonemang som förts.

### **Finansiell bedömning - en modell med fokus på förändring och motståndskraft**

Syftet med en kommuns eller ett landstings finansiella redovisning är att ge ett bidrag till en tolkning av ekonomin. Den finansiella redovisningen utgör en av flera viktiga delar som ligger till grund för en bedömning av

situationen. I enlighet med resonemangen ovan ska en fokusering ske på utvecklingen över tiden och värderingen ska göras försiktigt. Enligt vår uppfattning gäller detta generellt, men alldeles särskilt i kommuner och landsting där trovärdigheten i redovisningen har stor betydelse för organisationens legitimitet.

Ett samlat uttryck för utvecklingen över tiden är det ackumulerade resultatets andel av det totala kapitalet. Detta relationsmått benämns soliditet och soliditetsutvecklingen är således en viktig information. Redovisningen av soliditetsutvecklingen bör ske på ett sådant sätt att jämförbarhet över tiden råder. Mätningen får inte påverkas av förändrade principer för redovisning. Över den period som analyseras måste fullständig jämförbarhet råda (mer omfattande resonemang kring detta förs i Brorström 1991). Den faktiska soliditetsutvecklingen blir då ett uttryck för förändringen över tiden. Tolkningen av en försämring är då att det råder en obalans mellan kostnader och intäkter och att det resultat som uppnås inte har varit tillräckligt för att bevara den finansiella styrkan. Finansieringen av tillgångsförändringen har inte kunnat ske med egna medel i samma utsträckning som tidigare. En förbättring ger de motsatta signalerna. En analys enligt soliditetsmetodiken, dvs kommunens/landstingets utveckling nystas upp utifrån mått över soliditetsutvecklingen, är ett sätt att få en bild av den finansiella förändringen och styrkan.

I den modell som skisseras här sker alltså först en analys av förändringen över tiden. Analysen görs med utgångspunkt från en beskrivning över soliditetsutvecklingen. Till redovisningen över soliditetsutvecklingen ska därefter läggas en beskrivning av den finansiella handlingsberedskapen. Faller soliditeten innebär det sannolikt, vilket nämnts tidigare, att kostnaderna ökar snabbare än intäkterna och att redovisningsenhetens finansiella handlingsberedskap försvagas. Det blir då i det läget viktigt att närmare analysera vilka finansiella förutsättningar som råder. Vid den analysen blir den faktiska nivån på soliditeten intressant. En hög soliditet innebär ett mer gynnsamt utgångsläge än om det motsatta gäller. Utifrån ett konstaterande rörande soliditetsnivån sker en analys av den finansiella handlingsberedskapen. Innebörden av en finansiell handlingsberedskap eller annorlunda uttryckt en finansiell rörlighet är att redovisningsenheten har förmåga att omfördela användningen av finansiella resurser så att organisationens solvens, dvs betalningsförmåga, kan bibehållas (se Donaldson 1969).

Beskrivningen av förmågan och förutsättningarna att möta förändringar innefattar en fokusering på tre faktorer. Först handlar det om att ge en beskrivning av betalningsförmågan på kort sikt. Nyckeltal för likviditetet,

rörelsekapitalets storlek samt en redogörelse för relationer och överenskommelser med finansieringsinstitut ger en bild av förmågan att möta och matcha betalningsströmmarna på kort sikt. En redovisning av lånebildens innefattas också i detta sammanhang.

Ett uttryck för beredskap och motståndskraft är också eventuella möjligheter att frigöra kapital bundet i anläggningstillgångar. Detta är den andra faktorn. En redovisning bör alltså ske över tillgångsmassans sammansättning. Vilka tillgångar är realiserbara och till vilka värden. Vid denna redovisning anläggs således ett förmögenhetsperspektiv. Denna faktor vid bedömning av beredskapen bygger således på en statisk balansuppfattning.

Den tredje faktorn handlar om kostnadernas sammansättning. En analys av verksamhetens kvalitet och försök till identifiering av slack ger underlag för bedömning av förmågan att hantera svårigheter. En analys av kostnaderna måste också innefatta hur förändringar av kostnader påverkar intäktssidan. Just på denna punkt gäller ju att kommunernas och landstingens situation är väsentligt annorlunda än vad den är för företag som fullt ut verkar på en marknad. För kommuner och landsting är intäktssidan, i alla fall i det kortsiktiga perspektivet, relativt oberoende av förändringar på kostnadssidan. Skatteintäkter och generella statsbidrag minskar inte som en omedelbar konsekvens av verksamhetsförändringar. Denna egentligen alldeles självklara egenskap för en budgetkopplad verksamhet får inte glömmas bort vid analyser av kommunernas och landstingens situation. Beskrivningen och analysen av intäkter och kostnader sammanfaller sannolikt till en stor del med den analys som sker utifrån beskrivningen av soliditetsutvecklingen.

### **Ansvar och förmåga att tolka - en avslutande kommentar**

Genom de två kompletterande ansatserna där såväl ett dynamiskt som ett statiskt perspektiv anläggs ges en bild av kommunens eller landstingets finansiella situation. Det blir möjligt att utifrån redovisningen utkräva ansvar och bedöma de ansvarigas förmåga att hantera den uppkomna situationen. En förutsättning för att kunna utkräva ansvar är dock att det är tydligt vem som ansvarar för kommunens eller landstingets finansiella utveckling. Tidigare forskning tyder på att oklarheter i relationen mellan politiker och tjänstemän kan föreligga och detta i sin tur leder till att ansvaret inte blir entydigt (Brorström 1982, Olson 1983).

En redovisning av den finansiella utvecklingen och ställningen enligt den



föreslagna uppläggnigen innebär att adekvat information förmedlas och att en rättvisande bild ges. En konsekvent redovisning enligt det förda resonemanget och den presenterade modellen kan bidra till en mer nyanserad diskussion om kommunernas och landstingens finansiella utveckling och ställning.

En aspekt i sammanhanget som är viktig att behandla avslutningsvis är vikten av att redovisningen görs så förståelig som möjlig. En ständig utveckling av modeller för beskrivning av finansiell utveckling och ställning är nödvändig. En strävan efter en ökad grad av öppenhet, till användarnas fromma, är en given inriktning på redovisarens arbete. Samtidigt är det viktigt att slå fast att den finansiella redovisningen bygger på principen om dubbel bokföring. En grundläggande kunskap om denna princip och om modellernas uppbyggnad och begrepp är nödvändig för att relevanta tolkningar ska kunna göras. Den professionella strävan bland ekonomer för att förbättra beslutsunderlaget måste mötas med intresse från beslutsfattarna av att aktivt använda och successivt öka förmågan att tolka underlaget.

**Referenser**

Anthony R.N., 1978

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

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", New York: Harper Row

Brorström B., 1982

"Planeringspolitik eller resultatpolitik - användning och utformning av kommunala bokslut", Lund: Doxa

Brorström B., 1991

"Den finansiella redovisningens uppgift, innehåll och utformning", KFi-rapport nr 11, Göteborg

Donaldsson G., 1969

"Strategy for Financial Mobility". Homewood Illinois: Irwin

Forrester D.A.R., 1977

"Schmalenbach and after. A study of the evolution of German business economics", Glasgow: Strathclyde Convergencies

Gambling T., 1974

"Societal Accounting", London: George Allen & Urwin Ltd

Glautier M.W.E. & Underdown B., 1982

"Accounting - Theory and Practice", London: Pitman

Ijiri Y., 1975

"Theory of Accounting Measurement", American Accounting Association, Studies in Accounting Research

Jönsson S., 1984

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

Jönsson S., 1992

"Internationell harmonisering eller Vem behöver Redovisningsrådet?",  
Ur Balans nr 2 sid 26-29

Mattessich R., 1964

"Accounting and Analytical Methods", Homewood Illinois: Irwin

Moonitz M., 1961

"The Basic Postulates of Accounting", New York, AICPA

Olson, O., 1983

"Ansvar och ändamål - Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem", Lund: Doxa

Sillén & Västhagen, 1970

"Balansvärderingsprinciper med särskild hänsyn till resultatberäkning vid växlande priser och penningvärde", Stockholm: Nordstedts

ter Vehn A., 1977

"Om redovisningspraxis och företagsbeskattning i Förenta staterna", av  
Berglund H., Handelshögskolan i Göteborg 1923 - 1971 - En minnesbok"

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