

**Glenn Fihn**

**Förändring av kommunal redovisning  
under 1980-talet**

**KFi-rapport**

**nr 29**

I KFi-rapport 29 behandlas den kommunala redovisningens förändring under 80-talet. Varför skedde en större redovisningsreform och hur genomfördes denna är de huvudfrågor som författaren Glenn Fihn besvarar. Mot bakgrund av teori om redovisningsförändringar analyserar Glenn den utveckling som skett.

KFi:s rapportserie vars syfte är att sprida information om framkomna forskningsresultat omfattar nu 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 - resonemang kring den finansiella redovisningens uppgift"
14. Brorström B. & Solli R., 1992  
"Ekonomi i en kommun - ett praktikfall om styrning och information"
15. Wise L.R., 1992  
"Transitions in Local Government Pay Administration"
16. Jönsson S. & Solli R., 1992  
"Stadsdelscheferna i Göteborg och reformen. Erfarenheter 1990-91"
17. Johansson I-L & Wikström E., 1992  
"Engagemanget - organisationens livsande? En studie av den enskilda människans engagemang i kommunal verksamhet"
18. Brorström B. & Edlund V., 1993  
"Ekonomistyrning i teori och praktik - ideal och effekter"
19. Leijon S., 1993  
"Att välja kommunens organisationsform - eller att verka i det komplicerade samspelet mellan omvärld, interna förutsättningar, verksamhetsambitioner och begränsade

- resurser"
20. Jensen C., 1993  
"Aktörers föreställningsramar om kommunal organisering stadd i förändring"
  21. Brorström B., 1993  
"God ekonomi - om bedömning av kommunernas och landstingens ekonomi"
  22. Leijon S. m.fl., 1993  
"God kommunal organisation - Lyssning, Tolkning, Handling"
  23. Brorström B. & Edlund V., 1993  
"Ekonomistyrningens effekter - tio ekonomichefer om sina modeller"
  24. Johansson S & Solli R., 1994  
"Hur kunde det bli så? En studie av ett lärorikt och misslyckat investeringsprojekt i en kommun"
  25. Fihn G., 1994  
"Den dubbla bokföringen, dess ursprung och Luca Pacioli"
  26. Brorström B. m.fl., 1994  
"Effektivitet och stadsdelsnämnder. En studie av verksamhet, organisation och ekonomi i Göteborgs stad"
  27. Skottsberg B. & Leijon S., 1994  
"Att utvecklas i enlighet med sina förutsättningar - en studie av omsorgsarbetets utveckling från institution till öppna livsformer"
  28. Brorström B. & Jensen C., 1994  
"Decentralisering och ekonomi"
  29. Fihn G., 1995  
"Förändring av kommunal redovisning under 1980-talet"

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

sid.

1.	Förändring av redovisning - normalt ett problem	1
2.	Metod	3
3.	Traditionell redovisningsteori och förändrad redovisning	4
	Traditionella ansatser inom redovisning	5
	Teorier om redovisningsförändringar	8
4.	En förändrad kommunal redovisning	11
	Bakgrund	11
	Utvecklingsprojekt och förankringsarbete	14
	Argument för och emot den gamla och den nya redovisningsmodellen	16
5.	Bakomliggande orsaker och tillämpade strategier	18
	Referenser	23



# FÖRÄNDRING AV KOMMUNAL REDOVISNING UNDER 1980-TALET

## 1. Förändring av redovisning - normalt ett problem

Den kommunala årsredovisningen<sup>1</sup> har förändrats radikalt under 1980-talet både med avseende på innehåll och utformning. I kommunsektorn har man övergivit den kommunspecifika redovisningsmodell som utvecklades av Kapitalredovisningskommittén vid mitten av 1950-talet, där kontroll och redovisning av kommuners förmögenhet stod i fokus<sup>2</sup>. I stället har man infört en ny redovisningsmodell<sup>3</sup>, som i stor utsträckning sammanfaller med redovisningsmodeller som gäller inom andra samhällssektorer, där redovisningen av årets resultat har en mer central ställning. Den nya redovisningsmodellen utvecklades under perioden 1983-1986 i ett projekt som drevs av Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet.

Undersökningar av Komrev visar att de flesta kommuner följer de nya redovisningsrekommendationer som Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet utvecklade i projektet<sup>4</sup> <sup>5</sup>. Redovisningsrekommendationerna består av ett "Redovisningsreglemente med kommentarer" som till sin uppbyggnad och innehåll i stort följer Bokföringslagen och den statliga bokföringsförordningen. Redovisningsreglementet innehåller avsnitt om hur den löpande bokföringen skall skötas, hur årsredovisningen skall utformas samt hur vissa balansposter skall värderas. En viktig del av redovisningsreglementet är redovisningsmodellen som anger hur resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys skall ställas upp. I anslutning till projektets slutförande bildade de båda kommunförbunden ett organ för samråd och samverkan i redovisningsfrågor inom kommunsektorn benämnt "Referensgruppen i redovisning". Detta organ ger fortlöpande ut anvisningar och förslag i aktuella redovisningsfrågor, exempelvis redovisning av pensionsskuld, semesterlöneskuld och borgensåtagande. Dessa anvisningar och förslag kan då också sägas vara en del av redovisningsreglementet.

Komrevs undersökningar<sup>6</sup> visar att 90% av primärkommunerna och samtliga landstingskommuner antagit redovisningsreglementet, med mindre avvikelser samt att uppslutningen är stor kring flertalet av de anvisningar och förslag som "Referensgruppen i redovisning" utgivit. Följsamheten har alltså varit god. Det är dock inte alltid fallet vid planerade förändringar av redovisningsnormer och redovisningsprinciper<sup>7</sup>. Inom den privata sektorn har normbildande organ - FAR, BFN, NBK - haft problem med efterlevnaden av utfärdade rekommendationer. Normbildningsarbetet inom den privata sektorn organiserades (bl a av detta skäl) därför

om. 1990 bildades en stiftelse för utvecklande av god redovisningssed benämnt "Redovisningsrådet", i vars målsättning bl a ingår att skapa ökad enhetlighet i årsredovisningar och delrapporter<sup>8</sup>. Redovisningsrådet tar alltså i detta avseende över uppgifter som tidigare legat på FAR, NBK och BFN. Erfarenheter från USA visar också på betydande svårigheter att få till stånd förändringar av redovisningspraxis<sup>9</sup>. Sedan 1930-talet har tre organisationer - CAP<sup>10</sup> mellan åren 1938 till 1959, APB<sup>11</sup> mellan åren 1959 till 1973 samt FASB<sup>12</sup> från 1973 och framåt - ansvarat för normbildningsarbetet. Organisationerna har dels arbetat med att försöka skapa en teoretisk referensram som grund för utvecklingen av redovisningsnormer och redovisningsprinciper dels arbetat med att försöka uppnå större enhetlighet i praxis genom utfärdandet av just redovisningsnormer och redovisningsprinciper<sup>13</sup>. Resultaten är nedslående. Inte minst är successionen i sig ett uttryck för detta. Organisationerna har avlöst varandra i takt med företrädarnas misslyckande. I sammanhanget bör också nämnas en mer akademiskt präglad organisation på redovisningsområdet, nämligen AAA<sup>14</sup>, som också arbetat med att försöka påverka praxis<sup>15</sup>. Någon direkt påverkan från organisationen av praxis har inte kunnat noteras, möjligen finns dock en indirekt påverkan via utbildningssystemet<sup>16</sup>. Om man fokuserar redovisningsnormer och redovisningsprinciper kan man konstatera att problemet inte är att formulera redovisningsnormer och redovisningsprinciper utan problemet är att nå "agreement on a set of accounting principles"<sup>17</sup>, dvs att få flera personer och organisationer att bli eniga om en uppsättning redovisningsprinciper. Företag och organisationer accepterar inte frivilligt vilka redovisningsnormer och redovisningsprinciper som helst. Dessa bestäms alltså i konflikt mellan olika intressen. Som en följd av detta har förankringen i företag och organisationer av nya redovisningsnormer och redovisningsprinciper fått stor betydelse.

Många inom kommunsektorn uppfattar den nya redovisningsmodellen som bättre än den gamla, bl a anses den ha tydligare och klarare begrepp<sup>18</sup>. Den stora uppslutningen bakom den nya redovisningsmodellen (och det redovisningsreglemente vari den ingår) har dock en annan grund än det "riktiga" i en viss redovisningsnorm eller redovisningsprincip. Problemet ligger ju inte i att formulera redovisningsnormer och redovisningsprinciper utan att få dem accepterade<sup>19</sup>. Samtidigt går det inte att bortse från frågan hur företag och organisationer redovisar. Det är ju så att en bra redovisning aldrig saknas så mycket som när en organisation får finansiella problem. 1930-talets börskrascher har t ex betytt mycket för redovisningens utveckling<sup>20</sup>. Mot bakgrund av att det trots allt är viktigt hur man redovisar - staden New Yorks finansiella problem under 1970-talet t ex anses ha sin grund i en undermålig finansiell redovisning<sup>21</sup> - är det väsentligt att förstå varför och hur den kommunala redovisningen förändrats. Följsamheten som noterats gör dess-

utom att förändringen avviker från det normala mönstret. Därigenom blir fallet extra intressant att studera. Den kommunala redovisningens utveckling har tidigare studerats av Bergevärn och Olson<sup>22</sup>. Deras studie koncentrerades huvudsakligen till den kommunala redovisningens utveckling från 1862 till 1962. Tiden därefter behandlades översiktligt. En studie om varför och hur den kommunala redovisningen förändrades under 1980-talet är sålunda motiverad. Den kan ge aktörer i kommunsektorn en möjlighet att förstå varför och hur den kommunala redovisningen förändrats samt en möjlighet att bedöma utsikterna för "Referensgruppens" fortsatta arbete. Vad som söks är alltså bakomliggande orsaker/drivkrafter till redovisningsförändringen samt tillämpade strategier för att driva igenom denna förändring. Uppsatsen är fortsättningsvis disponerad så att först kommer ett metodavsnitt. Därefter följer ett teoriavsnitt samt empiriavsnitt. Uppsatsen avslutas med analys och slutsatser.

## 2. Metod

I denna uppsats görs således ett försök att besvara frågorna varför och hur det kom till stånd en redovisningsreform i kommunsektorn under 1980-talet. Det redovisningsreglemente som idag används i kommunsektorn har som nämnts utvecklats inom ramen för ett samarbete mellan de båda kommunförbunden. Projektets resultat publicerades i skriften "Redovisning för kommuner och landsting"<sup>23</sup>. För att få svar på frågorna varför och hur redovisningsreformen kom till stånd gjordes under våren 1993 intervjuer med fem personer som deltog i projektet (tre personer från Svenska Kommunförbundets kommunalekonomiska avdelning, en person från Svenska Kommunförbundets revisionsavdelning samt en person från Landstingsförbundets landstingsekonomiska avdelning). Intervjupersonerna valdes på förslag från en person som deltagit i projektet. Frågemallen som användes vid intervjuerna hade öppna svarsalternativ<sup>24</sup>. Frågeformulär med standardiserade svarsalternativ är inte lämpliga för den här typen av studier. Vad som söks är ju egenskaper och karaktäristika hos redovisningsreformen i kommunsektorn under 1980-talet och därtill är frågeformulär med standardiserade svarsalternativ alltför snäva<sup>25</sup>. Frågan är dock om det överhuvudtaget är lämpligt att använda sig av intervjuer när man skall beskriva en händelse som ligger långt tillbaka i tiden. Det finns åtminstone två svagheter med retrospektiva intervjuer, dvs där man ser tillbaka på en händelse. För det första glömmar man händelser. För det andra återskapar man det förgångna med utgångspunkt i nuet<sup>26</sup>. Intervjuer kan likväl ge värdefulla insikter om en händelse. De kan också leda till att andra relevanta källor kan identifieras. Ett sätt att råda bot på svagheter i en metod är att komplettera den med andra



metoder, dvs använda multipla metoder. Användningen av multipla metoder kan även stärka bevisningen i de fall olika källor pekar mot samma resultat<sup>27</sup>. Ett självklart komplement i en studie som denna är därför dokumentanalys. Om inte annat för att just bekräfta eller förkasta intervjuerna<sup>28</sup>. Sammanträdesprotokoll och utredningsmaterial från projektet har granskats.

Det förefaller således rimligt att använda sig av både intervjuer och skriftliga dokument som källor. Det är dock inte lämpligt att begränsa datainsamlingen till personer och dokument knutna till kommunförbundens projekt. Organisationer och personer utanför denna krets som kan ha påverkat redovisningsförändringen riskerar då att falla bort. Därför utvidgades datainsamlingen under hösten 1993. En undersökning gjordes om det fanns statliga utredningar, propositioner eller motioner som berörde den kommunala redovisningen. Tre riksdagsmotioner granskades<sup>29</sup>. En av dessa förefaller ha haft direkt betydelse för projektet. Vidare genomfördes en fullständig genomgång av fyra tidskrifter/tidningar; Balans, Socionomen/SSR-Tidningen, Kommunal Ekonomi och Kommun-Aktuellt från 1978 till 1992. Om det fanns något skrivet om kommunal redovisning borde det vara i någon av dessa tidskrifter/tidningar. Det mesta som fanns skrivet om kommunal redovisning hade emellertid på ett eller annat sätt kopplingar till projektet. Slutligen gjordes också en intervju med en economichef från en primärkommun för att få synpunkter från någon utanför kommunförbundssfären. Intervjun bekräftade den bild som framkom genom de övriga källorna.

### **3. Traditionell redovisningsteori och förändrad redovisning**

Redovisningsteori definieras ofta som logiska argument i form av övergripande principer som ger en referensram mot vilken praxis kan utvärderas och vägleder utvecklingen av ny praxis<sup>30</sup>. Som redan antytts har redovisningsteorin inte fyllt denna funktion. Det har nämligen visat sig vara svårt att använda redovisningsteori för att vägleda utvecklingen av en enhetlig praxis<sup>31</sup>. Till en del beror detta på att inte ens redovisningsteorin är enhetlig och samstämmig när teorin skall konkretiseras. En gemensam uppfattning om vad som är god och riktig redovisning saknas därvidlag<sup>32</sup>. Problemet är inte att skapa en logiskt sammanhängande kedja av argument, utan problemet är att komma överens om en utgångspunkt för argumenten. Vad som är god och riktig redovisning är socialt bestämt och kan alltså inte lösas på logisk grund. Däremot går det att logiskt härleda redovisningsnormer och redovisningsprinciper utifrån en viss given värderingsgrund. Men vad hjälper det om man inte är överens om vilken värderingsgrund som skall tjäna som utgång-

spunkt. Man kan propagera för nuvärden istället för historiska kostnader eller att redovisningen bör utformas för en intressentgrupp istället för en annan, men man kan inte avgöra vilken utgångspunkt som skall gälla på logiska grunder. Vad som är god och riktig redovisning är ju socialt bestämt. Det går inte heller på basis av "goda argument" få accept för en uppsättning redovisningsnormer och redovisningsprinciper i praktiken<sup>33</sup>. För den kommunala redovisningens del innebär detta att redovisningsteori inte är bestämmande och inte kommer att vara bestämmande för hur redovisningspraxis utvecklas.

Redovisningsteorin har således haft en begränsad roll för utvecklingen av praxis. Det har under senare år medfört att redovisningsforskningen istället för att söka en heltäckande redovisningsteori i tidigare angiven bemärkelse börjat fokusera processer och orsaker bakom förändringar av redovisningsnormer och redovisningsprinciper. Frågeställningarna är alltså hur förändras och varför förändras redovisningsteori och praxis och inte vilken redovisningsteori bör vara vägledande för praxis. Redovisningsteorin har ändrat inriktning från att vara en "redovisningsteori" till att bli en "teori om redovisning"<sup>34</sup>. Redovisningen fokuseras starkare som organisatoriskt och samhällsligt fenomen. Man försöker förstå redovisning och redovisningsförändringar i sitt organisatoriska och samhällsliga sammanhang. Syftet med detta avsnitt i uppsatsen är att ge en översikt över ämnesområdet samt beskriva referensramen för denna studie. Den första delen av avsnittet behandlar traditionella ansatser inom redovisning, dvs "redovisningsteorier". Den andra delen av avsnittet behandlar teorier om förändringar av redovisningsnormer och redovisningsprinciper, dvs "teorier om redovisning". De senare kan sägas utgå från en samhällsansats<sup>35</sup>. Redovisningen studeras då som ett samhällsligt fenomen; redovisningsförändringar antas bero av förändringar i samhället.

### **Traditionella ansatser inom redovisning<sup>36</sup>**

Syftet med redovisningsrapporter är att de skall tillhandahålla ekonomisk information om en redovisningsenhet på ett systematiskt sätt. Det är den gemensamma utgångspunkten för traditionella ansatser inom redovisning. Redovisningsteorins uppgift är att ge en referensram mot vilken praxis kan utvärderas och vägleda utvecklingen av ny praxis. Redovisningsteorin är alltså förhållandevis enhetlig avseende syfte och uppgift. Den är dock inte enhetlig när den ställs inför konkreta redovisningsproblem, dvs när teorin måste konkretiseras. Detta beror på att forskare specificerar användare och användning av redovisningsinformation och

spunkt. Man kan propagera för nuvärden istället för historiska kostnader eller att redovisningen bör utformas för en intressentgrupp istället för en annan, men man kan inte avgöra vilken utgångspunkt som skall gälla på logiska grunder. Vad som är god och riktig redovisning är ju socialt bestämt. Det går inte heller på basis av "goda argument" få accept för en uppsättning redovisningsnormer och redovisningsprinciper i praktiken<sup>33</sup>. För den kommunala redovisningens del innebär detta att redovisningsteori inte är bestämmande och inte kommer att vara bestämmande för hur redovisningspraxis utvecklas.

Redovisningsteorin har således haft en begränsad roll för utvecklingen av praxis. Det har under senare år medfört att redovisningsforskningen istället för att söka en heltäckande redovisningsteori i tidigare angiven bemärkelse börjat fokusera processer och orsaker bakom förändringar av redovisningsnormer och redovisningsprinciper. Frågeställningarna är alltså hur förändras och varför förändras redovisningsteori och praxis och inte vilken redovisningsteori bör vara vägledande för praxis. Redovisningsteorin har ändrat inriktning från att vara en "redovisningsteori" till att bli en "teori om redovisning"<sup>34</sup>. Redovisningen fokuseras starkare som organisatoriskt och samhälleligt fenomen. Man försöker förstå redovisning och redovisningsförändringar i sitt organisatoriska och samhälleliga sammanhang. Syftet med detta avsnitt i uppsatsen är att ge en översikt över ämnesområdet samt beskriva referensramen för denna studie. Den första delen av avsnittet behandlar traditionella ansatser inom redovisning, dvs "redovisningsteorier". Den andra delen av avsnittet behandlar teorier om förändringar av redovisningsnormer och redovisningsprinciper, dvs "teorier om redovisning". De senare kan sägas utgå från en samhällsansats<sup>35</sup>. Redovisningen studeras då som ett samhälleligt fenomen; redovisningsförändringar antas bero av förändringar i samhället.

### **Traditionella ansatser inom redovisning<sup>36</sup>**

Syftet med redovisningsrapporter är att de skall tillhandahålla ekonomisk information om en redovisningsenhet på ett systematiskt sätt. Det är den gemensamma utgångspunkten för traditionella ansatser inom redovisning. Redovisningsteorins uppgift är att ge en referensram mot vilken praxis kan utvärderas och vägleda utvecklingen av ny praxis. Redovisningsteorin är alltså förhållandevis enhetlig avseende syfte och uppgift. Den är dock inte enhetlig när den ställs inför konkreta redovisningsproblem, dvs när teorin måste konkretiseras. Detta beror på att forskare specificerar användare och användning av redovisningsinformation och

den omgivning i vilken användare verkar på olika sätt. Det finns ingen redovisningsteori som kan hantera alla krav från användare och omgivning. Istället har det uppstått flera redovisningsteorier. En kommitté inom AAA har gjort följande indelning av traditionella ansatser inom redovisning:

- klassisk ansats
- beslutsanvändbarhet
- 'information economics'

Dessa tre ansatser har alltså en gemensam kärna, nämligen att redovisningsrapporter skall tillhandahålla ekonomisk information. Men det finns som sagt skillnader dem emellan. Artsberg<sup>37</sup> menar att de först och främst skiljer sig åt med avseende på vilken användarsituation som fokuseras och vilken funktion redovisningsinformationen då får; om det är information för att fastställa ansvarsfrihet/utvärderingsbeslut eller information för att fatta framtidsinriktade ekonomiska beslut. Den första funktionen betonas ofta i den klassiska ansatsen och den andra funktionen gäller för både beslutsanvändbarhetsansatsen och 'information economics'. Överlappningarna förefaller dock omfattande. Det finns dessutom fler skillnader mellan olika riktningar inom ramen för respektive ansats. Några ord måste därför också sägas om respektive ansats.

Den klassiska ansatsen består av en normativ-deduktiv gren och en induktiv gren. Inom den normativa-deduktiva grenen har redovisningsforskare utifrån nationalekonomisk teori försökt härleda mätmetoder för redovisningen. Det som förenar forskare inom denna gren är uppfattningen att redovisningen borde uttrycka nukostnad eller nuvärdet. De utgår från antagandet att användare av redovisningsinformation söker eller borde söka information om nuvärdet för att fatta beslut. De har på olika sätt försökt operationalisera nationalekonomiska begrepp ("income" och "wealth") i redovisningssammanhang. Forskare inom denna gren, med få undantag, försöker utifrån en värderingsgrund (nuvärde, återanskaffningsvärde osv) härleda "riktiga" värderingsprinciper. Vilken värderingsgrund de utgår ifrån beror på hur de operationaliserar begreppen. Utgångspunkten i nationalekonomisk teori beror till stor del på att många forskare inom denna gren av redovisningen ursprungligen var nationalekonomer. Till den normativa-deduktiva grenen hänförs författare som Paton, Edwards/Bell, Moonitz samt Sprouse/Moonitz.

Inom den induktiva grenen har man försökt arbeta fram giltiga redovisningsprinciper utifrån praxis. Man har försökt ge rationella förklaringar till rådande praxis eller bygga en teori utifrån praxis. I sin mest elementära form består dock denna gren av granskningar av logiken och konsistensen i rådande praxis och litteratur. Forskare inom denna gren försvarar användandet av historiska kostnader i redovisningen, bl a för att de inte är manipulerbara. Till den induktiva grenen hänförs författare som Littleton och Ijiri. Den senare argumenterade för att induktivt uppbyggda redovisningsteorier skulle ha större möjligheter att få genomslag i praxis än normativt-deduktiva teorier.

Beslutsanvändbarhetsansatsen baseras explicit på ett användbarhetskriterium, som framgår av namnet på ansatsen. Redovisningen skall utformas med avseende på dess funktion som beslutsunderlag. Även inom den klassiska ansatsen refererades till användare av redovisningsinformation i olika studier, men de teoretiska strukturerna i dessa studier baserades inte uttryckligen på det påstådda informationsbehovet hos användare. Precis som den klassiska ansatsen kan även beslutsanvändbarhetsansatsen delas upp i två grenar. I den första grenen betonas beslutsmodeller. Information som är relevant för en beslutsmodell eller besluts-kriterium isoleras, därefter jämförs olika redovisningsalternativ med data som behövs i dessa beslutsmodeller. I den andra grenen fokuseras beslutsfattaren. Dennes reaktioner på olika redovisningsalternativ studeras för att induktivt härleda giltiga sätt att redovisa data. Både beteendeorienterade studier och kapitalmarknadsorienterade studier förekommer beroende på om det är den enskilde beslutsfattarens reaktioner eller ett aggregerat marknadsbeteende som är analysnivån.

I den tredje typen av teori, 'information economics', ses redovisningsinformation som en ekonomisk vara, vars anskaffning bestäms av ett ekonomiskt val. Man använder sig i denna ansats av ekonomisk teori. Redovisningsinformation ingår i den ekonomiska teorin som en vara. I de tidigare nämnda ansatserna förekommer också ekonomisk teori, men då endast för att specificera vilken sorts information som behövs för att fatta ekonomiska beslut. Inom 'information economics' är emellertid information en vara på en marknad som liksom alla andra marknader skall vara effektiv. Eftersom redovisningsinformationen ses som en vara på en marknad diskuteras ofta effekterna av reglerad redovisningsinformation inom denna ansats.

## Teorier om redovisningsförändringar

Redovisningsteorins uppgift (sedd från de traditionella ansatsernas horisont) är att ge en referensram mot vilken praxis kan utvärderas och att vägleda utvecklingen av ny praxis. Denna uppgift har dock redovisningsteorin, som nämnts, haft svårt att fylla<sup>38</sup>. Delvis som en följd av detta har redovisningsteorin ändrat inriktning från att vara "redovisningsteori" till att bli "teori om redovisning"<sup>39</sup>; är det inte möjligt att utveckla teori som kan vägleda praxis så kan man åtminstone utveckla teori om hur och varför förändringar sker av redovisningsprinciper och redovisningspraxis. Redovisning studeras då i sitt organisatoriska och/eller samhällliga sammanhang. Redovisning antas (påverka och/eller) bli påverkat av organisation och samhälle.

En av de första studierna med en organisatorisk och samhälllig ansats, om än inte begränsad till externredovisningsförändringar, är Burchells m fl studie<sup>40</sup> om redovisningens roll i organisationer och samhälle. Författarna konstaterar att redovisningens roll i praktiken inte sammanfaller med de föreställningar som finns om redovisningens roller. Den traditionella bilden av redovisning är, enligt Burchell m fl, att den fungerar som beslutsunderlag eller underlag för att utkräva ansvar. Det är ju med de utgångspunkterna som bl a normbildare arbetar när de skall fastställa redovisningsnormer. Orsakerna till varför redovisningens roll och funktion i praktiken inte sammanfaller med de föreställningar som finns om redovisningens roller står att finna i institutionaliseringen av redovisningshantverket och abstraktionen av redovisningskunskapen. När Burchell m fl skall förklara orsakerna till avvikelserna mellan faktiskt och tänkt roll för redovisningen ges förklaringen till varför och hur förändringar sker eller inte sker av redovisningsnormer och redovisningsprinciper. Utvecklingen av en profession och professionella organisationer "(--) provided new forums in which accounting deliberations and debates could take place and from which changes in accounting practice could emanate"<sup>41</sup>. Som en konsekvens av detta utvecklas roller för redovisningen på andra arenor - stat, revisionsbyråer, universitet - än de där redovisningen används. Den förändrade institutionella strukturen har alltså givit upphov till en utveckling av redovisningskunskaper som står fria från redovisning i praktisk tillämpning. Om källan till en redovisningsförändring är långt ifrån arenan där redovisningsförändringen skall verka finns det inget skäl att anta att argumenten vid initieringen av en förändring är effektiva vid implementeringen av en förändring. Till detta krävs maktresurser eller att redovisningsförändringen har en bred legitimitet. Burchell m fl menar att insikt om dessa förhållanden har påverkat externredovisningsforskningen. Den externa redovisningen och dess förändringar studeras

numera därför ofta i sitt institutionella sammanhang.

Redovisningen verkar alltså i ett organisatoriskt och samhälleligt sammanhang. Förhållandet mellan redovisning å ena sidan och organisation och samhälle å den andra är emellertid komplicerat. Är det förändringar av organisation och samhälle som påverkar redovisningen eller förändringar av redovisningen som påverkar organisation och samhälle? I en studie om hur intresse uppstod för "value added accounting"<sup>42</sup> i Storbritannien under 1970-talet problematiserar Burchell m fl förhållandet mellan redovisning och samhälle<sup>43</sup>. Författarna menar att redovisning och samhälle, istället för att stå i ömsesidigt beroendeförhållande, genomtränger varandra. Burchell m fl använder inte i sin studie kategorierna 'redovisning' och 'samhälle' som om de vore två ömsesidigt uteslutande domäner. De fokuserar istället de specifika praktiker och institutioner där kategorin "value added" uppträder. Burchell m fl använder sig av begreppen arena och konstellation för att genomföra sin analys av intresset för "value added". Arenor står för "field of operations"<sup>44</sup>; en domän av institutioner, kunskap, ekonomiska och administrativa processer, norm- och mätsystem samt klassificeringstekniker. Burchell m fl identifierar tre arenor för "value added"; "the explication of standards for corporate financial reporting, the management of the national economy and the functioning of the system of industrial relations"<sup>45</sup>. En konstellation är en relation mellan arenor. Författarna menar att det var "(---) in the network of intersecting practices, processes and institutions which constituted this constellation that value added was caught and it was this network that governed how it might function as a calculative, administrative and discursive practice"<sup>46</sup>. Intresset för "value added" uppstod alltså ur ett komplext förhållande mellan institutioner, praktiker och processer.

Redovisningsforskning som placerar in redovisningen i ett organisatoriskt och/eller samhälleligt sammanhang är inte enhetlig. Den kan baseras på olika teoretiska och metodologiska ansatser. Redovisningsförändring kan studeras som planerad händelse eller som icke-planerad händelse ("value added" studerades som en icke-planerad händelse). Redovisningsförändring betraktade som innovationsprocess<sup>47</sup> utgår oftast från det förra; redovisningsförändring som planerad händelse. En innovationsprocess innebär att en organisation lär sig att göra något den inte gjort tidigare och fortsätter att göra det över en längre tid (alternativt lär sig att inte göra något den gjort tidigare och sedan fortsätter att inte göra detta något över en längre tid). En innovationsprocess på redovisningsområdet kan då stå för en utveckling där organisationer lär sig att ta till sig nya redovisningsprinciper och redovisningsnormer som tidigare inte tillämpats.

Hussein<sup>48</sup> har studerat om innovationsteori kan användas för att förstå utvecklingen av General Accepted Accounting Principles. Studien gav emellertid endast tentativa resultat. Hussein delar upp innovationsprocessen i två delprocesser initiering och implementering. Initieringsfasen sträcker sig från början till beslut. Implementeringsfasen avser själva tillämpningen. Husseins studie fokuserar redovisningsförändringens initieringsfas. Denna kan i sin tur delas upp i fyra steg. I *det första steget* - "Kännedom om lösning" - uppstår en medvetenhet om att redovisningsinnovationen finns och att den kan användas. Detta steg i initieringsfasen tar sin utgångspunkt i ett uppkommet problem. Problemet har tre möjliga källor; man upplever otillfredsställelse med existerande redovisningsmetod, man ställs inför en situation som kräver en ny redovisningsmetod, man uppmärksammar förslag från andra organisationer. Förändringsagenter spelar en aktiv roll i detta steg av initieringsfasen och kommunikation sker huvudsakligen genom massmedier. I *det andra steget* - "Attitydbildning" - bildar sig olika aktörer uppfattningar om redovisningsinnovationen. Flera faktorer påverkar utfallet av detta steg, såsom innovationens uppfattade egenskaper, social struktur och normer hos grupper berörda av innovationen, resultat av tidigare försök samt erfarenhet av liknande metoder. Till skillnad från det första steget är kommunikationen vid attitydbildning först och främst inter-personell. I *det tredje steget* - "legitimering" - förhandlar olika grupper med varandra om en lösning. Avgörande för detta steg är det relativa inflytandet hos varje grupp, andra intressenter i omgivningen, koalitioner samt relationer mellan gruppledare. Hur stort engagemang olika grupper har i en fråga beror av vad som står på spel. Hussein menar att en redovisningsfråga som berör redovisat resultat medför större engagemang från olika grupper än en redovisningsfråga som gäller den finansiella informationens form. Vid legitimeringen sker kommunikationen via massmedier och inter-personella kontakter. *Det fjärde steget* är "utfallet". Det innebär att redovisningsinnovationen accepteras, förkastas eller undermineras.

Husseins modell för att förklara redovisningsförändringar har också använts av Jönsson<sup>49</sup> i en studie om hur redovisningsnormer bildas inom den privata sektorn i Sverige. Jönsson menar att normbildningen sker i institutionellt ordnade former samtidigt som synen på redovisningsfrågor är relativt enhetlig. Detta medför att redovisningsnormer tillkommer utan större problem och motstånd. Förmodligen har dock scenen förändrats något sedan Jönssons studie på denna punkt med tanke på skapandet av Redovisningsrådet som nytt organ för att utveckla god redovisningssed. I Jönssons studie följer förändringen av redovisningsnormer huvuddragen i den av Hussein utvecklade modellen. Jönsson konstaterar också att det finns en redovisningselit i Sverige på ca 40 personer, som kan delas upp i tre grupper:



oberoende experter, "sakförare" och aktiva lyssnare. De oberoende experterna är de fem främsta inom redovisningseliten. "Sakförarna" är de ca 15 personer som är närmast under absoluta toppen. De aktiva lyssnarna är den nedre halvan av redovisningseliten. Dessa tre grupper engageras i olika faser av innovationsprocessen:

"Basen, de aktiva lyssnarna, är engagerade i den första fasen, när det gäller att föra fram frågorna till en plats på dagordningen. Mellanskiktet engageras i debatten kring möjliga lösningar och toppen handhar legitimeringen. Därefter engageras åter basen i etableringen av en ny praxis"<sup>50</sup>.

Inom den privata sektorn i Sverige svarar en elit inom redovisningsprofessionen för utvecklingen av redovisningsnormer. En redovisningselit som sinsemellan tar på sig olika arbetsuppgifter och som därigenom svarar för olika faser i innovationsprocessen. Husseins<sup>51</sup> innovationsmodell förefaller således användbar om man vill utreda hur förändringar av redovisningsnormer går till. Varför förändringar sker fångas också in i innovationsmodellen i den meningen att modellen utgår från att förändringar börjar med att man ställs inför ett problem. Innovationsteorin har emellertid kritiserats på denna punkt för att inte tillräckligt förklara redovisningsförändringens ursprung<sup>52</sup>. En större betoning ligger således på 'hur-frågan' än på 'varför-frågan'. Återstående del av föreliggande uppsats ägnas åt att utreda hur och varför den kommunala redovisningen har förändrats under 1980-talet.

#### **4. En förändrad kommunal redovisning**

##### **Bakgrund**

I början av 1983 fattade Riksdagens Finansutskott ett enhälligt beslut, med anledning av en motion (1982/83:1155) av Margit Gennser, Lennart Blom och Joakim Ollén, om att regeringen borde ta initiativ till "att på lämpliga sätt undersöka möjligheterna att införa enhetligare redovisningsregler för kommunerna"<sup>53</sup>. Gennser m fl<sup>54</sup> menade att den kommunala redovisningen borde vara mera enhetligt uppbyggd, än vad som var fallet vid tidpunkten för motionen. Detta skulle underlätta jämförelser, baserade på redovisningsinformation, mellan olika kommuner. Man menade att den offentliga sektorn (och framförallt kommunsektorn) fått en sådan omfattning att effektivitetskontroll och god information blivit allt

nödvändigare. Vidare hänvisades till obalanser i den offentliga sektorns finanser. Gennser m fl identifierade tre brister i den dåvarande kommunala redovisningen; oklar begreppsanvändning, bristande periodiseringar samt bristande koncernredovisning. Jämförelser gjordes i motionen med redovisningen i den privata sektorn. En fullständig anpassning av kommunal redovisning till privata sektorns redovisning sågs dock inte som en ideallösning. I motionen anfördes att den kommunala redovisningen borde regleras och att det kunde ske antingen genom lag eller genom avtal mellan staten och kommunförbunden, beroende på vilket som var effektivast.

Några månader efter Gennsers m fl motion, halvårsskiftet 1983, undersökte kommunalekonomiska avdelningen inom Svenska Kommunförbundet förutsättningarna att påbörja ett projekt om "enhetligare och enklare kommunal redovisning". Ett projektförslag skickades till Svenska Kommunförbundets styrelse. Projektet godkändes i början av september 1983. Att Gennsers m fl motion inverkat på Kommunalekonomiska avdelningens beslut om att försöka påbörja ett projekt om "enhetligare och enklare kommunal redovisning" framgår av projektförslaget. I förslaget hänvisades nämligen till riksdagsmotionen: men samtidigt underströks att frågan om hur en enhetligare och enklare redovisning kunde utformas var en fråga för primärkommunerna. Frågan borde, menade man, studeras inom kommunalekonomiska avdelningen i samverkan med en referensgrupp med deltagare från Svenska Kommunförbundets revisionsavdelning och juridiska avdelning samt deltagare från Föreningen Sveriges kommunalekonomer. I projektets slutskede planerade man också ta kontakter med Kommun-Data och Statistiska Centralbyrån.

Syftet med en enhetligare redovisning var att underlätta jämförelser mellan primärkommuner. Det kommunalekonomiska läget aktualiserade besparingar samt effektivisering och omprövning av verksamheter. Jämförelser mellan primärkommuner ansågs främja dessa strävanden. Förenklingar av redovisningen avsåg den sk kapitalredovisningen. En sedan länge tillämpad grundsats inom svensk kommunal ekonomi var att en generation inte skulle förbruka förmögenhet till löpande behov utan istället förvalta den till gagn för de efterlevande, kodifierad för första gången i 1953 års kommunallag. I 1977 års kommunallag (4:e kapitlet §1) stod att läsa "Fast eller lös egendom som tillhör kommun eller landstingskommun bör förvaltas så, att förmögenhet ej minskas". Det var dock inte hela förmögenheten (eget kapital) som avsågs utan endast delar av den. Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell var uppbyggd så att det gick att särskilja sådan förmögenhet som inte fick förbrukas (sk stamkapital) från sådan förmögenhet som fick förbrukas (sk driftkapital). Det var avseende förmögenhetsredovisningen som förenkling-

ar eftersträvades. Frågan om förenklad kapitalredovisning var också, enligt projektförslaget, angelägen för landstingen, varför Svenska Kommunförbundets kommunalekonomiska avdelning i denna fråga hade för avsikt att kontakta Landstingsförbundets landstingsekonomiska avdelning.

Gennsers m fl motion förefaller alltså ha inverkat på kommunalekonomiska avdelningens beslut om att undersöka förutsättningarna att påbörja ett projekt om "enhetligare och enklare kommunal redovisning". Deras motion står dock inte som enda förklaring till att utredningsarbetet påbörjades. Redovisning och redovisningsinformation hade fokuserats i kommunsektorn redan före denna händelse, åtminstone inom den primärkommunala sfären. Enhetlig redovisning behandlade kommunalekonomiska avdelningen redan 1977 i rapporten "Budgetering i utveckling"<sup>55</sup>. Det som behandlades i rapporten, utöver budgetering, var dock *internredovisningen*. Året innan Gennsers m fl motion arbetade Svenska Kommunförbundet och Föreningen Sveriges Kommunalekonomer tillsammans fram två rapporter, "Löpande uppföljning"<sup>56</sup> och "Kommunal årsredovisning"<sup>57</sup>, som behandlar olika aspekter av redovisning och redovisningsinformation. I "Löpande uppföljning" diskuteras hur budgetuppföljningen kan utformas i en primärkommun och i "Kommunal årsredovisning" diskuteras i huvudsak årsredovisningens innehåll och utformning (exempel ges i skriften på hur presentationen av årsredovisningen kan förenklas). Det är alltså i "Kommunal årsredovisning" frågeställningar liknande de som diskuterades i Gennsers m fl motion och i ovan nämnda projektförslag behandlas. Precis som i motionen och i projektförslaget hänvisas här till behovet av en utvecklad redovisning i en kärv kommunalekonomisk situation. Någon översyn av den grundläggande redovisningen skedde dock inte i samband med utarbetandet av "Kommunal årsredovisning".

Med utgångspunkt från ovan kan ett ökat intresse för kommunal, åtminstone primärkommunal, redovisning noteras i början av 1980-talet. Både staten och den primärkommunala sektorn aktiverade sig avseende kommunal redovisning. Intresse för den primärkommunala redovisningen fanns också inom forskarvärlden. Brorström<sup>58</sup> skrev en avhandling om användning och utformning av primärkommunala bokslut. I den konstaterar han att bokslut och bokslutsinformation används i mycket begränsad omfattning i den primärkommunala besluts- och planeringsprocessen. Det finns två skäl till detta menar han. För det första saknas en tydlig principal-agent relation avseende primärkommunernas finansiella aktiviteter. Primärkommunledningen är både redovisningsskyldig och redovisningsmottagare för dessa. Därigenom faller ju informationsbehovet till viss del. För det andra svarar inte bokslutets egenskaper upp mot förtroendemännens önskemål. Bror-

ström menar att ökad användning är möjlig genom förbättrade bokslut och utbildning av förtroendemän i redovisning. I avhandlingen utvecklar Brorström en redovisningsmodell med inslag av privata sektorns redovisningsmodell. Olson<sup>59</sup> skrev en avhandling om utveckling och användning av ekonomisystem i Uppsala kommun. Avhandlingens bärande idé är att de begrepp som ekonomisystemet består av också avgör hur det kan användas. Olson koncentrerar sig på begreppen ansvar och ändamål och diskuterar deras styreffekt.

## **Utvecklingsprojekt och förankringsarbete**

Under hösten 1983 startade Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet ett utvecklingsprojekt om enhetligare och enklare kommunal redovisning. Ett brev skickades till Finansdepartementet i oktober samma år med beskrivning av projektet. Samarbetet kom ganska snart att gälla externredovisningen. Frågor om internredovisning hanterades inom respektive förbund. Utvecklingsprojektet drevs av en arbetsgrupp bestående av personal från Svenska Kommunförbundets kommunalekonomiska avdelning och Landstingsförbundets landstingsekonomiska avdelning samt en referensgrupp bestående av företrädare för primärkommun- och landstingssektorn (enligt projektansökan men med tillägg för två företrädare för landstingen) och en företrädare för forskarvärlden. Arbetsfördelningen dem emellan var att arbetsgruppen arbetade fram förslag och dokument som sedan referensgruppen diskuterade och lade fram synpunkter på. Referensgruppen fungerade alltså som "bollplank" åt arbetsgruppen, men var förmodligen också ett led i ett förankringsarbete ut mot kommunsektorn. Mot bakgrund av att projektet resulterade i ett "redovisningsreglemente med kommentarer", som i stort bygger på Bokföringslagen och den statliga bokföringsförordningen<sup>60</sup>, kan det vara värt att notera att flera personer i arbetsgruppen hade läst företagsekonomi på universitet eller handelshögskola (enligt uppgift från en intervjuperson). Detta gällde också för åtminstone två personer i referensgruppen.

Referensgruppen hade sitt första möte december 1983. Vid detta möte fastställdes att den kommunala redovisningen borde göras enhetligare och enklare. Referensgruppen instämde således i projektets utgångspunkter. Arbetsgruppen hade till mötet arbetat fram förslag på redovisningsmodeller, som innehöll inslag från såväl Bokföringslagen som den då tillämpade kommunala redovisningsmodellen; Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell (K RK-56). Förslagen på redovisningsmodeller diskuterades under mötet. Referensgruppen ansåg sig inte bunden av rådande praxis inför det fortsatta arbetet och ansåg sig vidare behöva

ytterligare tid att fundera över konsekvenserna av de presenterade redovisningsmodellerna. Efter detta inledande möte hade referensgruppen två möten 1984, tre möten 1985 och ett möte 1986. Två av referensgruppens möten 1985 berörde den primärkommunala internredovisningen och informationsaktiviteter på den primärkommunala sidan avseende den nya redovisningsmodellen. Vid dessa möten deltog inte landstingssektorns representanter.

Redan vid halvårsskiftet 1984 var ett preliminärt redovisningsreglemente med tillhörande redovisningsmodell utvecklad. Även om man vid mötet 1983 diskuterade redovisningsmodeller som hade inslag både från Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell och från Bokföringslagen bestämdes redan vid första mötet 1984 att man skulle överge den förra redovisningsmodellen helt och hållet. Den redovisningsmodell som arbetades fram utformades alltså i allt väsentligt efter Bokföringslagens bestämmelser. Det problem som uppstod var att man kunde komma i strid med gällande rätt. Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell var ju uppbyggd utifrån den gamla grundsatsen i svensk kommunal ekonomi att en generation inte skall förbruka förmögenheten till löpande behov utan istället förvalta den till gagn för de efterlevande. All förmögenhet innefattades som nämnts inte. En särredovisning gjordes ju därför mellan förmögenhet som fick förbrukas och förmögenhet som inte fick förbrukas. I den redovisningsmodell som referensgruppen arbetade fram gjordes emellertid inte denna distinktion. Avvek man då från gällande rätt? Frågan diskuterades fram och tillbaka ända tills projektets slut 1986. En skrivelse angående denna fråga skickades till civildepartementet i början av 1985 och svar erhöles i slutet av samma år. Vid referensgruppens möte 1986 konstaterades: "De bedömningar som kan göras i dag talar för att någon lagändring ej är nödvändig (--)".

Under hösten 1984 startade Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet informationskampanjer om förslaget på redovisningsreglemente med tillhörande redovisningsmodell. Landstingsförbundet spred information inom ramen för årliga möten mellan ekonomichefer respektive politiker i landstingssektorn. Svenska Kommunförbundet hade riktad information om redovisningsreglementet till kretsarna i Föreningen Sveriges Kommunalekonomer, särskilda föredragningar för Stockholms och Göteborgs kommun samt underhandskontakter med Malmö kommun, träff med lärare i kommunalekonomi från högskolor/universitet i Stockholm, Lund, Umeå och Örebro, träff med revisionschefer samt träff med ekonomichefer från ett urval på 25 primärkommuner. Både argument för och emot förslaget på redovisningsreglemente med tillhörande redovisningsmodell framkom under dessa möten. Den mest entydigt negativa kritik som riktades mot förslaget

på redovisningsreglemente förefaller ha kommit från lärarna i kommunalekonomi. De menade att företagsekonomiska begrepp väl okritiskt överfördes till kommunsektorn.

Utöver dessa informationsmöten med företrädare för olika intressentgrupper inom kommunsektorn bedrevs en omfattande informationskampanj i Kommun-Aktuellt, Kommunal Ekonomi samt Socionomen/SSR-Tidningen där utvecklingsarbetet beskrevs och förslaget på redovisningsreglemente och redovisningsmodell presenterades. Vidare skickade referensgruppen ut en enkät till 74 primärkommuner och samtliga landsting i vilken den sökte primärkommunernas och landstingens synpunkter på förslaget på redovisningsreglemente och redovisningsmodell. Av primärkommunerna svarade 21 på enkäten, de flesta svar positiva. Av landstingen svarade 21 (av 23 möjliga) på enkäten, varav 20 var positiva.

Ett viktigt led i förankringsarbetet var också en tävling om bästa kommunala (i betydelsen primärkommunala) årsredovisning i tidningen Kommun-Aktuellt. Den hölls varje år under större delen av 1980-talet. Juryn bestod i princip av personer från referensgruppen eller kretsen kring denna. Det är inte svårt att räkna ut att de primärkommuner som hävdade sig väl i tävlingen var de som anammade de nya tankebanorna. Tävlingen fick en normerande funktion. De flesta artiklar som skrevs i Kommun-Aktuellt om kommunal redovisning under denna tid handlade om tävlingen. Åtminstone tre artiklar varje år berörde tävlingen. En första artikel som annonserade att tävlingen skulle hållas. En andra som redogjorde för resultatet. Och slutligen en tredje där den vinnande primärkommunen intervjuades.

### **Argument för och emot den gamla och den nya redovisningsmodellen**

Ovan redogjordes för vilka grupper de båda kommunförbunden riktade information till. Det är från dessa grupper argumenten för och emot både den gamla och den nya redovisningsmodellen har kommit. Under intervjuerna med de fem nyckelaktörerna diskuterades vilka argument för och emot både den gamla och den nya modellen som fanns i kommunsektorn under projektets gång. Här visade det sig kanske inte helt oväntat att det som var ett argument mot en redovisningsmodell bara var det spegelvända argumentet för den andra redovisningsmodellen och vice versa; om den ena modellen ansågs svår att förstå så var den andra modellen lätt att förstå. Motståndarna mot den nya redovisningsmodellen förefaller heller inte varit så många.

Även om motståndet mot den nya redovisningsmodellen inte var särskilt stort och majoriteten av primärkommunerna och samtliga landsting idag följer den nya redovisningsmodellen och de rekommendationer som finns förekom det dock grupper som argumenterade mot den nya redovisningsmodellen och försvarade den gamla redovisningsmodellen. Enligt de intervjuade var det främst ekonomichefer och redovisare ute i primärkommuner och landsting samt lärare i kommunal ekonomi som stod för kritiken av den nya redovisningsmodellen. Försvararna av den nya redovisningsmodellen fanns, enligt flera av de intervjuade, bland politikererna. Några av de intervjuade menade att förklaringen till att det fanns motståndare inom den förra gruppen berodde på deras utbildning. En annan förklaring var att de ville behålla idéerna kring reservationer från den gamla modellen för att kunna stå emot politiska beslut om verksamhetsmässig expansion. Försvaret från den senare gruppen förklarades med att de genom modellskiftet kunde förstå den kommunala redovisningen. En av de intervjuade menade dock att förespråkare och motståndare egentligen inte var homogena grupper, utan motstånd och försvar "fanns både här och där". En annan av de intervjuade poängterade att landstingssektorn nästan uteslutande bestod av försvarare av den nya redovisningsmodellen.

De argument som förekom för den nya redovisningsmodellen var enligt de intervjuade att den var enklare att förstå än den gamla redovisningsmodellen samt att den anslöt till de redovisningsnormer och redovisningsprinciper som gällde inom andra samhällssektorer; näringsliv och stat. Möjligheter skapades därigenom för förtroendemän att förstå information som lämnas i årsredovisningar. Detta underlättades inte bara av att den nya redovisningsmodellen var lättare att förstå än den gamla utan också av att många politiker hade erfarenheter av den redovisning som användes i näringslivet. Den starkaste invändningen mot den nya redovisningsmodellen var att förmögenhetsskyddet försvann. Det finns två skäl till detta. För det första stod förmögenhetsskyddet inskrivet i lagen och många undrade då om den nya redovisningsmodellen inte stred mot gällande rätt. För det andra menade många ekonomichefer, enligt de intervjuade, att förmögenhetsskyddet hade en viktig funktion i ekonomistyrningen eller som en av de intervjuade uttryckte det; "förmögenhetsskyddet fungerade som ett staket som man kan hänvisa till som ekonomichef ..... 'hit men inte längre'".

Argumenten som fanns för och emot den gamla redovisningsmodellen var, som sagts, spegelvända mot argumenten för och emot den nya redovisningsmodellen. De fördelar som hade lyfts fram med den gamla modellen var, menade intervjupersonerna, att den var enkel, man kunde den. Vidare fanns det vissa fördelar med den gamla modellen på den tiden då man tryckte hårt på förmögenhetsskyddet;

"På mitten av 80-talet fäste man inte så stor vikt vid förmögenhetsskyddet". Nackdelarna med den gamla redovisningsmodellen var enligt de intervjuade att den var komplicerad för politiker och personal med bakgrund i näringslivet.

## **5. Bakomliggande orsaker och tillämpade strategier**

Det har visat sig svårt att få accept för redovisningsteorier i meningen logiska argument i form av övergripande principer som ger en referensram mot vilken praxis kan utvärderas och som vägleder utvecklingen av ny praxis. Delvis som en följd av detta har redovisningsforskningen inriktats mot att skapa teorier om redovisning och redovisningsförändring; bl a hur och varför redovisningsprinciper och redovisningsnormer utvecklas. Detta innebär dock inte att redovisning är onödigt eller att det är oväsentligt hur redovisning utformas. Redovisningsinformation utvecklas i takt med den ekonomiska utvecklingen i samhället. Man skulle kunna säga att redovisningsinformation är olika i samhällen med olika ekonomisk utvecklingsnivå. Det är svårt att tänka sig att man i dagens samhälle skulle kunna klara sig helt utan redovisningsinformation. Många gånger skulle finansiella problem kunnat undvikas för organisationer om deras redovisning utformats på ett annat sätt än vad som varit fallet. Redovisningsinformation är alltså viktig och betydelsefull. Det är just därför som studier om hur och varför redovisningsförändringar sker kan motiveras. I detta avsnitt analyseras hur och varför redovisningsnormer och redovisningsprinciper förändrats inom kommunsektorn under 1980-talet. Husseins innovationsmodell över redovisningsförändringar ger bakgrund till analysen<sup>61</sup>.

Redovisningsförändringar tar ofta sin utgångspunkt i ett problem. En orsak till att ett projekt om förändrad redovisning kom till stånd inom kommunsektorn under 1980-talet förefaller vara otillfredsställelse med Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell (K RK-56) och problem med dess efterlevnad i praktiken. Organisationer och personer både i och utanför kommunsektorn har fungerat som förändringsagenter och uppmärksammat problem med redovisningsmodellen och brist på efterlevnad. Dessa menade att kommunsektorn fått en sådan omfattning att effektivitetskontroll och god information blivit allt nödvändigare. Den kommunala redovisningen borde därför vara enklare och enhetligare än vad som var fallet. Kunskap om lösning i form av en ökad företagsanpassning av den kommunala redovisningen (vilket till slut blev en nästan helt företagsanpassad redovisning) fanns både i och utanför kommunsektorn. En kunskap om en sådan lösning kan ju i sig göra Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell mindre



attraktiv. Att det fanns en kunskap om lösning kanske också skall ses som en orsak till att ett projekt om förändrad redovisning kom till stånd.

Frågan är varför inte en fortsatt utveckling av Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell skulle kunna vara en lösning på problemet. Frågan om enkelhet borde kunnat hanteras inom ramen för den då existerande redovisningsmodellen, dvs kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell. Vad som uppfattats som enkelt förefaller ju ha berott på vilken utbildning man haft. Ett alternativ till att försöka utveckla en ny redovisningsmodell hade ju kunnat vara att lära sig den existerande redovisningsmodellen. Även resonemanget om en enhetligare redovisning borde ju kunnat hanteras inom ramen för den existerande redovisningsmodellen. Det är ju en fråga om efterlevnad. Förmodligen uppfattades den existerande redovisningsmodellen som förbrukad. Det kanske ansågs lättare att få kommunerna att acceptera en ny redovisningsmodell än att få dem att acceptera den existerande redovisningsmodellen. Man kanske ändå kan argumentera för att den existerande redovisningsmodellen skulle kunna vara lösningen på problemen. Men det som är viktigt här är att många av de inblandade uppfattade den existerande redovisningsmodellen som problematisk och såg en lösning i en mer företagsliknande redovisningsmodell<sup>62</sup>.

Otillfredsställelse med Kapitalredovisningskommitténs redovisningsmodell och brister i dess efterlevnad i praktiken tillsammans med en möjlig lösning på problemet förefaller alltså vara en orsak till att ett projekt om förändrad redovisning kom till stånd. En annan möjlig orsak kan vara att utvecklandet av en ny redovisningsmodell givit status, anseende och auktoritet i redovisningsfrågor åt personer inblandade i projektet. Att utveckla en ny redovisningsmodell kan tänkas ge högre anseende och auktoritet i redovisningsfrågor än att försöka stärka efterlevnaden av en redan existerande redovisningsmodell. En ytterligare möjlig orsak kan vara statens hot om att gå in och reglera den kommunala redovisningen genom lag. Staten trampade därigenom in på kommunförbundens revir. Åtminstone kommunalekonomiska avdelningen vid Svenska Kommunförbundet höll ju fortlöpande på med utredningar kring redovisning och budgetering. Så statens hot om inblandning var troligen en orsak till att ett projekt om förändrad redovisning kom till stånd. Det bör åtminstone ha påskyndat utvecklingen.

Det går alltså att tala om tre orsaker till att projektet om förändrad redovisning kom till stånd; problem/lösning av en redovisningsfråga, status, anseende och auktoritet i redovisningsfrågor åt personer inblandade i förändringsarbetet samt hot från staten om lagstiftning. För att projektet skulle utmytna i ett förslag som

accepterades av kommunsektorn krävdes dock mer än att ett antal orsaker uppstod som ledde till att ett projekt om förändrad redovisning kom till stånd. Frågan blir varför och hur kommunförbunden lyckades förändra redovisningen i kommunsektorn? Grunden till detta var ett förankringsarbete i två steg. För det första knöts en referensgrupp bestående av betydelsefulla avdelningar (inom kommunförbunden), organisationer och personer till projektet. Några av personerna i referensgruppen hade ju dessutom i likhet med flera personer i kommunalekonomiska avdelningens och landstingsekonomiska avdelningens gemensamma arbetsgrupp företagsekonomisk utbildning. En samsynthet förefaller alltså ha funnits bland de som deltog i projektet. Genom detta stod kommunalekonomiska avdelningen och landstingsekonomiska avdelningen inte ensamma i förändringsarbetet och en maktkonstellation skapades som var svår att motarbeta. För det andra satsades mycket på information till och diskussioner med primärkommuner och landsting. Det slutliga förslaget fastställdes dessutom först efter att primärkommuner och landsting fått lämna kommentarer till utkast på ny redovisningsmodell. På så vis har kommunsektorn gradvis bundits upp. Kommunförbunden har alltså framgångsrikt infört en ny redovisningsmodell. Slutligen kan konstateras att *utredning i sig* om hur den kommunala redovisningen skall utformas kanske ger legitimitet åt ett förslag/lösning. Utredning blir då ett sätt att initiera och implementera nya redovisningslösningar inom kommunsektorn.

## NOTER

- 1 . Ord som kommun, kommunsektor, kommunal osv betecknar i denna rapport sådant som berör både primärkommuner och landstingskommuner. I de fall där en åtskillnad är nödvändig används orden primärkommun och landsting eller ord som kan avledas ur dessa. Kommun och kommunal kan dock i vissa enstaka fall syfta på primärkommuner och primärkommunal. Nämligen när hänvisning görs till skriftliga dokument, litteratur etc.
- 2 . För en beskrivning av modellen se Kommunernas kapitalredovisning, 1972.
- 3 . För en beskrivning av modellen se Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986.
- 4 . Komrev, 1990, Komrev, 1992
- 5 . Undersökningarna baseras på ett urval om 76 primärkommuner och samtliga landsting.
- 6 . Komrev, 1990, Komrev, 1992
- 7 . Det bör i sammanhanget påpekas att termer som procedurer, metoder, mätregler, standards, normer och principer ofta används utan medveten åtskillnad inom redovisningen, vissa författare undantagna (se Artsberg, 1992) .
- 8 . Balans, nr 1, 1990
- 9 . jfr Moonitz, 1974, Horngren, 1972, Horngren, 1973
- 10 . Committe on Accounting Procedure
- 11 . Accounting Principles Board
- 12 . Financial Accounting Standard Board
- 13 . Moonitz, 1974, Hendriksen, 1982
- 14 . American Accounting Association
- 15 . Artsberg, 1992
- 16 . Moonitz, 1974
- 17 . Moonitz, 1974
- 18 . Johansson, 1990
- 19 . Observera att behovet av att få redovisningsnormer och redovisningsprinciper accepterade föreligger när normbildande organ saknar ett sanktionssystem. Om frågorna reglerats i lag hade situationen varit annorlunda.
- 20 . Flesher & Flesher, 1986
- 21 . Anthony, 1978
- 22 . Bergevärn & Olson, 1987
- 23 . Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986
- 24 . Frågemall se bilaga 1
- 25 . se Holme & Solvang, 1991, Repstad, 1993
- 26 . Repstad, 1992
- 27 . jfr Yin, 1989
- 28 . jfr Yin, 1989
- 29 . Motion 1982/83:1155, Motion 1983/84:2690, Motion 1984/85:2344

- 30 . Hendriksen, 1982
- 31 . jfr Jönsson, 1985
- 32 . AAA, 1977
- 33 . jfr Jönsson, 1985
- 34 . jfr AAA, 1977, Jönsson, 1985, Artsberg, 1992
- 35 . jfr Artsberg, 1992
- 36 . Avsnittet baseras i huvudsak på Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (AAA, 1977).
- 37 . Artsberg, 1992
- 38 . AAA, 1977
- 39 . se not 34.
- 40 . Burchell m fl, 1980
- 41 . Burchell m fl, 1980
- 42 . Value added kan översättas med förädlingsvärde.
- 43 . Burchell m fl, 1985
- 44 . Burchell m fl, 1985, sidan 390.
- 45 . Burchell m fl, 1985, sidan 390.
- 46 . Burchell m fl, 1985, sidan 400.
- 47 . jfr Hussein, 1981
- 48 . Hussein, 1981
- 49 . Jönsson, 1985
- 50 . Jönsson, 1985, sidan 204.
- 51 . Hussein, 1981
- 52 . jfr Harrison & McKinnon, 1986
- 53 . FiU 1982/83:45
- 54 . Motion 1982/83:1155
- 55 . Svenska Kommunförbundet, 1977
- 56 . Svenska Kommunförbundet, 1982a
- 57 . Svenska Kommunförbundet, 1982b
- 58 . Brorström, 1982
- 59 . Olson, 1983
- 60 . Den statliga bokföringsförordningen är utformad efter Bokföringslagen .
- 61 . Hussein, 1981
- 62 . Jfr Brunsson, 1990

## REFERENSER

American Accounting Association (AAA), 1977

"Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", AAA.

Anthony, R.N, 1978

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

Artsberg, K, 1992

"Normbildning och redovisningsförändring - Värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning", Lund University Press, Malmö.

Balans, nr 1, 1990, sid 4 - 5.

Bergevärn, L-E & Olson, O, 1987

"Kommunal redovisning då och nu", Doxa, Lund.

Brorström, B, 1982

"Planeringspolitik eller resultatpolitik - Användning och utformning av kommunala bokslut", Doxa, Karlshamn.

Brunsson, N, 1990

"Reformer som rutin" ur Brunsson, N & Olsen, J.P (red), "Makten att reformera", Carlsson Bokförlag, Helsingborg, sid 27 - 43.

Burchell m fl, 1980

"The roles of accounting in organizations and society", Accounting, Organizations and Society, No. 1 Vol. 5, sid 5 - 27.

Burchell m fl, 1985

"Accounting in its social context: Towards a history of value added in The United Kingdom", Accounting, Organizations and Society, No. 4 Vol. 10, sid 381 - 413.

FiU 1982/83:45

Flesher, D.L & Flesher T.K, 1986

"Ivar Kreuger's contribution to U.S financial reporting", The Accounting Review, July 1986, sid 421 - 434.

- Harrison, G.L & McKinnon, J.L, 1986  
"Culture and accounting change: A new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation", Accounting, Organizations and Society, No. 3 Vol. 11, sid 233 - 252.
- Hendriksen, E.S, 1982  
"Accounting Theory", (Fourth Edition), Irwin, Homewood.
- Holme, I.M & Solvang B.K, 1991  
"Forskningsmetodik - Om kvalitativa och kvantitativa metoder", Studentlitteratur, Lund.
- Horngren, C, 1972  
"Accounting principles: private or public sector?", Journal of Accountancy, maj, sid 37 - 41.
- Horngren, C, 1973  
"The marketing of accounting standards", Journal of Accountancy, oktober, sid 61 - 66.
- Hussein, M. E, 1981  
"The innovative process in financial accounting standards setting", Accounting, Organizations and Society, No. 1 Vol. 6, sid 27 - 37.
- Johansson, S, 1990  
"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell", Kfi-rapport Nr 3, Göteborg.
- Jönsson, S, 1985  
"Eliten och normerna - Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis", Doxa Ekonomi, Kristianstad.
- Kommunernas kapitalredovisning, 1972, Kommunförbundets förlag.
- Komrev, 1990  
"Redovisningsprinciper - kommuner och landsting 1989", Svenska Kommunförbundets förlag.
- Komrev, 1992  
"Redovisningsprinciper - kommuner och landsting 1991", Svenska Kommunförbundets förlag.

Moonitz, M, 1974

"Obtaining agreement on standards in the accounting profession",  
Studies in accounting research, No. 8, AAA.

Motion 1982/83:1155.

Motion 1983/84:2690.

Motion 1984/85:2344.

Olson, O, 1983

"Ansvar och ändamål - Om utveckling och användning av  
ett kommunalt ekonomisystem", Doxa, Karlshamn.

Repstad, P, 1993

"Närhet och distans - Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap",  
(Andra uppl.), Studentlitteratur, Lund.

Svenska Kommunförbundet, 1977

"Budgetering i Utveckling", Stockholm.

Svenska Kommunförbundet, 1982a

"Löpande uppföljning - underlag för styrning och beslut", Stockholm.

Svenska Kommunförbundet, 1982b

"Kommunal årsredovisning - bättre information, underlag för styrning",  
Stockholm.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986

"Redovisning för kommuner och landsting", Rapport 1986-04-15,  
Stockholm.

Yin, R.K, 1989

"Case Study Research- Design and Methods", (Rev. Edition), Sage  
Publications, Newbury Park.

Övrigt:

Balans 1978 - 1992

Kommun-Aktuellt 1978 - 1992

Kommunal Ekonomi 1982 - 1992

Socionomen/SSR-Tidningen 1978 - 1992

Utredningsmaterial (Svenska Kommunförbundet)