

Den ofrivillige användaren

– om kommunpolitiker och redovisningsinformation

Pierre Donatella

Den ofrivillige användaren

– om kommunpolitiker och
redovisningsinformation

Pierre Donatella

KFi-rapport nr 111

ISBN: 978-91-979052-2-0

© KFi tillsammans med författarna
2011

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

Förord

Redovisning skapas av experter och är i ärlighetens namn också för experter. En duktig redovisare får erkännande av andra redovisare. Det är inte särskilt konstigt att andra än just redovisare påtagligt ofta tycker att just redovisning är tämligen ointressant. Men, redovisning är inte till för redovisare, det är till för dem som har ansvar för verksamheten. Skall redovisning få den plats det förtjänar i organisationer vill det till att vi bättre förstår vilka preferenser de legitima användarna har.

Pierre Donatella har genomfört lite av en banbrytande studie avseende redovisningens mest legitima användare i kommuner, fullmäktigeledamöter. Jag skall inte avslöja vad Pierre visar i sin studie men intressant är det – och absolut inte bara för redovisare.

Rapporten är en omarbetning av Pierres licentiatuppsats som lades fram och godkändes vid Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

Rolf Solli

Professor, föreståndare

Innehåll

1. Inledning.....	7
2. Användare och användning av redovisning	23
3. Olika former av fixering	29
4. Metod – ett redovisningsexperiment.....	42
5. Resultatredovisning	52
6. Diskussion	62
7. Slutsatser och sammanfattning	71
Referenser.....	77

1. Inledning

Några utgångspunkter

Den kommunala redovisningen har många potentiella användare och användargrupper (Anthony, 1978; Jones och Pendlebury, 2000; Likierman, 1989). En av dessa användargrupper är kommunpolitiker, eller förtroendevalda som de ibland benämns. Anledningen till att kommunpolitikerna betraktas vara en viktig användargrupp är en följd av att de, inom ramen för sitt politiska uppdrag, har ett behov av redovisningsinformation när beslut fattas om målformuleringar, fördelning av resurser och andra prioriteringar. Eller om man vänder på resonemanget; kommunpolitikerna är hänvisade till att använda tillgänglig redovisningsinformation när de fattar beslut. Det finns alltså ingen annan information som kan ersätta redovisningsinformationen för att beskriva den ekonomiska situationen. Redovisningsinformationens betydelse för kommunpolitikerna begränsas emellertid inte till att utgöra ett underlag för planering och beslut om hur resurser skall användas, utan fyller även en viktig funktion när det handlar om uppföljning och ansvarsutkrävande för den verksamhet som har bedrivits.

En annan utgångspunkt, som inledningsvis är viktigt att klargöra, är det inom *behavioural accounting* ibland implicita antagandet om att redovisningsinformation påverkar användarnas beteende (se exempelvis Riahi-Belkaoui, 2004 sidorna 367–368). Ett sådant antagande är det naturligtvis möjligt att argumentera mot. Det går till exempel att hänvisa till den sedan länge kända omständigheten att kopplingen mellan beslut och beslutsunderlag, som redovisningsinformation utgör, ofta är svag (se exempelvis Brunsson, 2002; Cohen med flera, 1972). Men även om beslut inte fattas på grundval av redovisningsinformation kan det av andra skäl vara viktigt att kommunpolitiker uppfattar att informationen är användbar. En situation där ett asymmetriskt informationsförhållande föreligger bortom en viss gräns kan vara problematisk, inte minst utifrån en demokratiaspekt. Den som vet och förstår redovisningen har tillskansat sig ett kunskapsövertag som har betydelse när ärenden skall behandlas och beslut fattas (jämför Brorström, 1982). En si-

tuation där redovisningsinformationen inte uppfattas vara begriplig utgör därför ett hot mot den representativa demokratis principer.

Ett par utgångspunkter, vilka haft betydelse för studiens genomförande, har hittills behandlats. Utgångspunkterna fungerar också som en avgränsning och ett förtydligande av att studien handlar om kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation. Som tidigare nämnts betraktas kommunpolitiker vara en användargrupp som är i behov av redovisningsinformation. Samtidigt visar tidigare forskning med all tydlighet att kommunpolitikernas kunskaper om kommunal ekonomi och redovisning är varierande och att intresset för informationen är begränsat. Det är på många sätt inte förvånande eftersom de allra flesta kommunpolitiker sannolikt inte grundar sitt engagemang på ett intresse för kommunal ekonomi eller redovisning, utan dessa frågor är snarare en konsekvens av det politiska uppdraget. Vidare har den kommunala redovisningsmodellen under årens lopp kritiserats för att den varit komplex och svårbegriplig. Kritiken har föranlett förändringar för att åstadkomma en mer användarvänlig redovisning. I det följande beskrivs detta förändringsarbete. Därefter redogörs för tidigare forskning om kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation. Avslutningsvis preciseras studiens problemområde utifrån beskrivningen av förändringsarbetet och tidigare forskning.

Bakgrund – kommunal redovisning i utveckling

När studier genomförs utav användning och användare är det naturligt att ta utgångspunkten i det förändringsarbete som initierades under 1980-talet. Förändringsarbetet har medfört genomgripande förändringar av formella regler och normering (Brorström, 1997) vilket resulterade i Lag om kommunal redovisning nästan 20 år efter att förändringsarbetet startade. Lagen reglerar fortsatt den kommunala redovisningen även om vissa förändringar naturligtvis skett sedan lagen trädde i kraft 2000 (Brorström med flera, 2008). Det institutionella trycket har ökat avseende redovisningens utformning och innehåll men det är långt ifrån alla som känner ett starkt institutionellt tryck vilket framgår av en varierande redovisningspraxis (Falkman och Tagesson, 2008; Tagesson och Eriksson, kommande). Utvecklingen av redovisningens reglering beskrivs i det följande och illustrerar förändringen av den kommunala redovisningen från en situation där den var allmän och oreglerad till en situation där den blev specifik och reglerad.

En bokföringsmässig modell tar form

Under den första delen av 1980-talet började den kommunala redovisningen att kritiseras. Den framförda kritiken riktades mot Kapitalredovisningskommitténs rekommendation från 1956 (KRK-56), som den tillämpade redovisningsmodellen benämndes, och det så kallade förmögenhetsskyddet. Båda var en del av de betydande förändringar som utarbetades och infördes inom redovisningsområdet under 1950-talet (se Bergevärn och Olson, 1987; Fihn, 2005). Förmögenhetsskyddet var inskrivet i lagen och angav att den kommunala förmögenheten bör förvaltas på ett sådant sätt att den inte minskar. Till skillnad från förmögenhetsskyddet lagfästes aldrig KRK-56 utan utgjorde ett så kallat normalreglemente för den kommunala redovisningen, det vill säga en frivillig standard som redovisningen var anpassad till. När den kommunala redovisningen började kritiseras hade den tillämpade redovisningsmodellen utgjort normen i nästan 30 år. Under denna period hade den kommunala verksamheten, liksom många andra förhållanden i samhället, förändrats och redovisningen var därför inte längre anpassad till rådande förutsättningar (Brorström med flera, 2003). Två av förutsättningarna som hade förändrats och som föranledde att redovisningsmodellen kritiserades var enligt Brorström och Olson (1985) att den kommunala verksamheten väsentligt expanderat och att inflationstakten var mycket hög. Detta innebar att modellen inte längre var anpassad till omfattningen på verksamheten och behovet av information som fanns, medan den höga inflationen medförde att kontrollen av kommunernas ekonomiska förvaltning genom ett nominellt förmögenhetsskydd inte längre var ändamålsenlig. Förmögenhetsskyddet vilade på antagandet att en nominellt bibehållen förmögenhet skulle garantera att varje generation betalade för den kommunala verksamhet som användes. För att kontrollera att varje generation betalade den verksamhet som användes fordrades en annorlunda kontrollmekanism, en som var anpassad till den höga inflationstakten. Utöver kritiken som riktades mot modellen för att den inte var anpassad till rådande förutsättningar och att en hög inflationstakt medförde att kontrollmekanismen sattes ur spel kritiserades redovisningsmodellen av Brorström och Olson (1985) även för dess komplexitet. Det fanns poster som få förstod och det fanns en uppenbar risk för begreppsförvirring eftersom samma begrepp hade olika innebörd i olika sammanhang. Konsekvensen av modellens komplexitet blev enligt Olson och Sahlin-Andersson (1998) att den var svårbegriplig för alla utom ett fåtal redovisningsexperter inom varje kommun.

Samtidigt som redovisningsmodellen kritiserades för redogjorda brister fördes det inom statsmakten diskussioner om möjligheten att utreda enhetliga regler för den kommunala redovisningen (Brorström, 2007). Den uppkomna situationen medförde att de två kommunförbunden (Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet) i början av 1980-talet initierade ett reformarbete rörande den kommunala budget- och redovisningsmodellen och därmed – om än tillfälligt – undanröjde hotet om lagstiftning. Som en följd av kritiken mot den tidigare redovisningsmodellens komplexitet hade utvecklingsarbetet ett tydligt användarperspektiv och en ambition att åstadkomma en redovisning som var begriplig för fler än redovisningsexperter (Brorström, 2007). Efter några års utrednings- och förankringsarbete presenterades Kf/Lf-86 som det nya normalreglementet för kommunal redovisning. Förändringen innebar att den tidigare redovisningsmodellen, baserad på en för kommunsektorn unik modell med integrering av förmögenhet och budget, ersattes av en allmän och i privat sektor tillämpad redovisningsmodell med redovisningsrapporterna; resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Brorström (1997 sidan 9) beskrev förändringen som en övergång från en redovisningsmodell baserad på en blandning mellan redovisning av betalningsflöden och resultatpåverkande poster till en redovisningsmodell som gör en principiell åtskillnad mellan betalningsflöden och resultatredovisning. I den nya modellen var det resultatredovisningen som stod i centrum och det fanns en ambition att genom korrekta periodiseringar åstadkomma en precis resultatredovisning (Brorström med flera, 2007). Förändringen brukar därför beskrivas som att redovisning på bokföringsmässiga grunder började tillämpas eller – kanske mer riktigt – som att graden av bokföringsmässighet ökade (se exempelvis Brorström, 1997; 1998; Olson och Sahlin-Andersson, 1998).

Utvecklingen bekräftas i kommunallagen

När en ny kommunallag trädde i kraft 1992 innebar det betydande förändringar inom flera olika områden, varav redovisningsområdet var ett. Förändringarna innebar att förmögenhetsskyddet utgick och ersattes av ett allmänt formulerat krav på god ekonomisk hushållning. I förarbetena till den nya kommunallagen (Ds c 1987:5; SOU 1985:29) hade förmögenhetsskyddets brister belysts ingående. Det konstaterades att förmögenhetsskyddet var föråldrat och i praktiken saknade betydelse eftersom det inte var anpassat till redovisningsmodellen (Kf/Lf-86) som utarbetats av de två kommunförbunden.

Vidare konstaterades att det inte alltid är relevant att sätta ett likhetstecken mellan ett gott och sunt ekonomiskt handlande och strävan att hålla förmögenheten intakt. Förändringen innebar att regleringen av kommunernas ekonomiska förvaltning blev friare eftersom kravet på god ekonomisk hushållning var allmänt hållet.

Regeringen framhöll i sin proposition (prop. 1990/91:117) att det varken var meningsfullt eller möjligt att i detalj ange vad som utgör en god ekonomisk hushållning. Istället angavs några övergripande riktlinjer. Det angavs bland annat att en kommun med i princip obegränsad livslängd inte bör förbruka förmögenheten för att täcka löpande behov eller finansiera löpande driftskostnader genom att uppta lån, utan en god ekonomisk hushållning bör vara att löpande inkomster täcker löpande utgifter. Resonemangen rörande innebörden av god ekonomisk hushållning uppvisade således tydliga likheter med förmögenhetsskyddet som också syftade till att varje generation skulle betala den kommunala verksamhet som konsumerades och därigenom garantera att framtida generationer inte behövde betala för vad tidigare generationer konsumerat. En annan viktig aspekt som aktualiserades i förarbeten till den nya kommunallagen (se exempelvis SOU 1990:24) var att kraven på den kommunala redovisningen ökat; dels eftersom en ökad styrning genom mål medförde att redovisningen intog rollen som kontrollinstrument, dels eftersom kravet på att kommuner skall ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet fordrar att budgeten är i balans i ett visst tidsperspektiv. Det ansågs därför vara angeläget att lagfästa ett krav på att det i *"(...) årsredovisningen skall framgå hur verksamheten har utfallit, hur den har finansierats och hur den ekonomiska ställningen ser ut vid årets slut"* (SOU 1990:24 sidan 145). Regeringen delade denna uppfattning och den föreslagna förändringen infördes som en del av den nya kommunallagen (prop. 1990/91:117). Med andra ord kom resultaträkning (verksamhetens utfall), finansieringsanalys (hur verksamhetens finansierats) och balansräkning (ekonomisk ställning) att utgöra grunden för den i kommunallagen stipulerade redovisningsmodellen.

Förändringen innebar att den bokföringsmässiga synen på redovisning som introducerades genom Kf/Lf-86, det vill säga normalreglementet som de två kommunförbunden utvecklade, bekräftades som en lämplig redovisningsmodell för kommunsektorn (Brorström med flera, 2005). Samtidigt var det endast delar av normalreglementet som skrevs in i lagen. I propositionen angav regeringen förvisso att en stramare reglering hade övervägts men att det ansågs vara tillräckligt att lagen angav *"ramarna för redovisningsarbetet"*

(prop. 1990/91:117 sidan 121). Det ansågs nämligen var viktigt att kommunerna även fortsättningsvis hade möjlighet att påverka utformningen av detaljerna. För att bevara denna ordning angavs i kommunallagen att fullmäktige skulle besluta om närmare föreskrifter vad gäller räkenskapsföring. Samtidigt var formuleringen som användes i lagtexten möjligtvis missvisande eftersom det i förarbetena angavs att normalreglementet som de två kommunförbunden utarbetat utgjorde en god förebild för hur redovisningen skulle utformas (se prop. 1990/91:117).

Lag om kommunal redovisning – regleringen utvidgas

När det allmänt formulerade kravet på god ekonomisk hushållning trädde i kraft som en del av den nya kommunallagen hade statsfinanserna stabiliserats sedan den ekonomiska krisen under början av 1990-talet, men läget började snart återigen att försämras. En konsekvens av försämringen blev att den svenska kronan försvagades kraftigt och det uppstod ett behov av fortsatta besparingar inom offentlig sektor. Samtidigt blev det allt mer uppenbart under början av 1995 att ett antal kommuner hade svårigheter att hantera sina ekonomiska åtaganden (Brorström, 1997). Vid sidan av problematiken med svaga offentliga finanser var det lagens allmänt hållna formuleringar som aktualiserade frågan om hur en kommun med god ekonomisk hushållning kändes igen. Konsekvensen blev att en diskussion om begreppets innebörd vidtog och att synpunkter allt oftare framfördes på att kravet måste preciseras (Brorström med flera, 2005). Vidare gällde att regeringen redan i samband med införandet av kravet på god ekonomisk hushållning klargjort att en översyn och stramare reglering återigen kunde bli aktuell om det nyvunna ansvaret inte medförde en stabil ekonomisk utveckling.

Det försämrade statsfinansiella läget medförde att regeringen i kompletteringspropositionen 1995 (prop. 1994/95:150) konstaterade att det skulle komma att ställas stora krav på kommunerna under kommande år och att kraven på hushållning med resurser skulle skärpas. Det ansågs därför vara angeläget att utreda möjligheten att införa ett krav som innebar att kommuner inte skulle tillåtas att låna till annat än investeringar. Det skulle alltså inte vara möjligt att låna till löpande verksamhet och därigenom underbalansera budgeten. Regeringens initiativ behandlades av en arbetsgrupp med representanter från kommunsektorn, staten och akademien som tillsatts inom Finansdepartementet och resulterade i förslaget att ett krav på ekonomisk balans skulle införas (Ds 1995:57). Ett alternativ som övervägdes var att, som tidi-

gare, koppla kravet till balansräkningen. Arbetsgruppen betonade emellertid att det var angeläget att kravet inte kopplades till balansräkningen och var förmögenhetsorienterat eftersom en sådan konstruktion betraktades vara otidsenlig och föranleda ett flertal olika utmaningar, exempelvis rörande värderingsprinciper. Att koppla kravet till resultaträkningen ansågs vara ett bättre alternativ.

Arbetsgruppens förslag blev att det inte längre skulle vara tillåtet att budgetera och redovisa underskott i resultaträkningen. Initialt formulerades det distinkta minimikravet för det finansiella resultatet till att vara sämst noll: *intäkterna skulle täcka kostnaderna*. Arbetsgruppen kom senare att genomföra en principiellt viktig förändring eftersom de beförde att den föreslagna formuleringen skulle kunna upphöja ett finansiellt nollresultat till ideal. Ändringen resulterade i en paragraf som fordrar att *intäkterna skall överstiga kostnaderna* (Brorström, 1997 sidan 57). Det angavs vidare att ett uppkommet underskott skulle regleras inom en tvåårsperiod såvida undantagsregeln inte tillämpades, vilken medgav att fullmäktige skulle kunna avstå från att återställa ett uppkommet underskott om det fanns synnerliga skäl. Arbetsgruppen uppmärksammade också att regleringen av redovisningen var sparsam och till stor del baserades på frivillighet. Om en klar och tydlig undre gräns för det finansiella resultatet skulle införas menade arbetsgruppen att *"(...) ordningen med stora inslag av frivillighet kan komma att visa sig vara för bräcklig"* (Ds 1995:57 sidan 42). Det fordrades enligt arbetsgruppens mening därför en större tydlighet inom redovisningsområdet vilket föreslogs uppnås genom en särskild kommunal bokföringslag som baserades på normalreglementet som de två kommunförbunden utvecklat samt ett oberoende organ med uppgift att utveckla god redovisningssed.

Nästa steg i utredningsarbetet behandlades internt inom Finansdepartementet och resulterade i ett förslag till en kommunal redovisningslag (Ds 1996:30) där hänsyn hade tagits till att det fanns ett starkt stöd för att utvidga regleringen av redovisningen i de över 100 inkomna remissvaren. Det övergripande motivet till förslaget om att inrätta en kommunal redovisningslag var återigen att skapa en ökad tydlighet inom redovisningsområdet (Ds 1996:30 sidan 50–52). Det var betydelsefullt av ett flertal skäl, men framförallt eftersom ett balanskrav som var kopplat till resultaträkningen fordrade en enhetlig mätning av det finansiella resultatet. Under våren 1997 behandlades regeringens proposition (prop. 1996/97:52) av riksdagen och resulterade i Lag om kommunal redovisning som bestod av nio kapitel och 48 paragrafer

och antog formen av en ramlagstiftning. Lagen trädde i kraft 1998 med undantag för kravet på ekonomi i balans som började tillämpas från och med räkenskapsåret 2000.

Bokföringsmässiga grunder i offentlig sektor

Utvecklingen av den kommunala redovisningen som ägde rum med start från början av 1980-talet kan förklaras på flera olika sätt. Brorström (1997) framhåller att förändringen initierades och genomfördes för att anpassa redovisningen till användarna, men att förändringen och närmandet mot den privata redovisningen även var en fråga om legitimitet för en vid tiden hårt kritiserad offentlig sektor. Bergevärn och Olson (1987), som anlägger ett mer omfattande tidsperspektiv, betraktar längtan efter affärsmässighet och likformighet som två viktiga förklaringar till utvecklingen av den kommunala redovisningen. Ett sätt att tolka de redovisade slutsatserna är att längtan efter likformighet påverkat utvecklingen under lång tid. Det vittnar bland annat införandet av normalreglementen om eftersom de, även om det inte varit tal om tvingande lagstiftning, syftade till att skapa en enhetlig och likformig redovisning. Längtan efter affärsmässighet, den andra förklaringen till utvecklingen inom redovisningsområdet, ligger senare i tiden. Den ideologiska debatten förändrades under 1980-talet och offentlig sektor kritiserades för att vara för stor och präglad av ineffektivitet vilket i förlängningen medförde att en ökad affärsmässighet började efterfrågas (Olson och Sahlin-Andersson, 1998). Privat sektor kom därför att utgöra idealet för hur verksamhet skulle bedrivas och organiseras (Czarniawska, 1985).

Förklaringen till utvecklingen är inte unik för den kommunala redovisningen utan en imitation av privat sektor för att vinna legitimitet förekommer även inom andra delar av den offentliga sektorn. Det handlar om en trend av marknadisering och företagisering som svept över offentlig sektor i framförallt OECD-länderna med start under 1980-talet. Fenomenet brukar benämnas New Public Management (se exempelvis Hood, 1991; 1995) eller New Public Financial Management (se Olson med flera, 1998a), där redovisning på bokföringsmässiga grunder är en av förändringarna som samlats i dessa så kallade paraplybegrepp. Offentlig sektor i Sverige är alltså långt ifrån ensam om utvecklingen mot en mer företagslik redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder (se Carlins, 2005; Olson med flera, 1998b). Det finns en omfattande litteratur inom området och den stora frågan har varit om redovisning på bokföringsmässiga grunder är ändamålsenlig för offentlig sektor.

Carlins (2005) kartläggning av den internationella litteraturen inom området visar att det inte går att finna något entydigt svar; en del av litteraturen är kritisk medan en del är positiv, även om det finns en övervikt mot det kritiska. Olson med flera (1998) utkom med redaktörsboken *“Global warning! Debating international developments in new public financial management”* och som titeln antyder har forskarna intagit ett kritiskt förhållningsätt till modellen – de till och med varnar för den. I bokens avslutande kapitel konkritiseras kritiken. Det anges bland annat att redovisning på bokföringsmässiga grunder har medfört en teoretiskt sett mer komplicerad redovisning som, författarna befarar, inte är anpassad till politiker, producenter av service och mottagare av service och deras mer vardagliga kunskaper och förhållningsätt till redovisningen (Olson med flera, 1998c). En fördjupning av vilka konsekvenserna blev när en modell baserad på bokföringsmässiga grunder började tillämpas i svenska kommuner följer i nästa avsnitt och visar på flera problematiska omständigheter, men också på att utvecklingen överlag medfört en ökad förståelse bland kommunpolitiker för den kommunala redovisningen och ekonomin.

Studier av användning

Efter det att en redovisningsmodell baserad på bokföringsmässiga grunder började tillämpas i kommunsektorn har ett flertal olika studier genomförts av hur kommunpolitiker använder redovisningsinformation. En viktig utgångspunkt utgörs emellertid av Brorströms (1982) studie som genomfördes några år före den kommunala redovisningen reformerades. Redovisningsmodellen som tillämpades när studien genomfördes var KRK-56, en modell som beskrevs vara komplicerad och innehållande många tekniska begrepp. Omständigheterna medförde i sin tur att det fanns svårigheter att presentera redovisningsinformationen på ett tillgängligt sätt. Ytterligare en försvarande omständighet var den starka fokuseringen på att den nominella förmögenheten skulle bevaras vilket inte var meningsfullt i en tid där inflationstakten var hög (se även Brorström och Olson, 1985). Med utgångspunkt tagen i redovisningsmodellens beskrivna brister studerades det kommunala bokslutet. Först genomfördes en kartläggning av bokslutspraxis baserat på ett antal normativa krav. Jämfört med de formulerade kraven noterades betydande brister i boksluten då endast en tredjedel av kraven uppfylldes. Bristerna utgjordes bland annat av att siffror redovisades utan att kommenteras alls eller mycket knapphändig. Även i boksluten för de tre kommunerna där fallstu-

dier genomfördes var det siffror som dominerade, hälften av dokumenten utgjordes exempelvis av datalistor. Fokuseringen på redovisning av siffror var således tydlig. Även den starka fokuseringen på utfall i förhållande till budget framstod som en brist eftersom det innebar att jämförelser med tidigare års utfall inte alls förekom. Som exempel refererades till överraskande upptäckter som gjorts i samband med en genomgång av bokslutsdokument från förvaltningar inom Göteborgs stad. Den mest uppseendeväckande noteringen var att nettokostnaderna för en del verksamheter inom sjukvården mer än fördubblades mellan 1975 och 1976, men eftersom det inte fanns några jämförelser över tid i bokslutet för 1976 fanns heller inga förklaringar eller kommentarer till den dramatiska ökningen av nettokostnaderna. Studien visade att sättet som redovisningen presenterades på tillsammans med omständigheten att det var en tekniskt komplicerad redovisningsmodell medförde att förståelsen för den kommunala ekonomin och redovisningen var svag bland kommunpolitikerna. En alternativ uppställningsform för redovisningen prövades också inom ramen för studien vilken uppvisade många likhetsdrag med Kf/Lf-86 som senare började tillämpas (Bergevärn och Olson, 1987). Den alternativa modellen förändrade delvis kommunpolitikernas möjligheter att tolka och förstå den ekonomiska situationen, men uppfattningen om och intresset för redovisningen var fortsatt begränsat. Ett flertal olika empiriska iakttagelser vittnade således om att intresset för bokslutet var mycket svagt förutom hos en liten krets av politiker inom respektive kommun och att dokumentet inte hade någon given funktion i den kommunala besluts- och planeringsprocessen. Brorströms (1982) slutsats var därför att bokslutet var ett dokument av underordnad betydelse och framhöll att en förändring av situationen fordrade att boksluten blev användarvänliga och att användarna blev bokslutsvänliga. Det förstnämnda genom att förändra redovisningsmodellen och sättet som informationen presenterades på och det senare genom att utbilda användarna i kommunal ekonomi och redovisning.

Användning av den bokföringsmässiga modellen

Efter Brorströms (1982) studie förändrades redovisningsmodellen. Som tidigare nämnts var det en ny modell baserad på bokföringsmässiga grunder som började tillämpas, den så kallade Kf/Lf-86. När modellen hade tillämpats några år genomförde Johansson (1990) en uppföljningsstudie. En av slutsatserna i studien var att den nya redovisningsmodellen hade fått ett stort genomslag, det illustrerades bland annat av att ingen intervjuperson använde

sig av begreppen som var centrala i den tidigare tillämpade redovisningsmodellen (exempelvis stamkapital och överföringspost) och att fokuseringen på budgeten inte längre var lika tydlig. Ekonomicheferna som deltog i studien beskrevs som entusiastiska över förändringen medan kommunpolitikerna beskrevs som passivt positiva. Kommunpolitikernas positiva inställning grundades på en uppfattning om att begreppsapparaten hade blivit tydligare vilket innebar att redovisningen i förlängningen ansågs vara enklare att använda. Av de personliga intervjuerna med kommunpolitiker framgick också att resultaträkningen betraktades vara den klart viktigaste finansiella rapporten. Motivet bakom politikernas ställningstagande var att rapporten visar verksamhetens utfall. Att kommunpolitikerna föredrar verksamhetsrelaterad information var också tydligt när nästan 40 procent angav enhetskostnader och liknande verksamhetsrelaterade mått på frågan om vilket som var det viktigaste finansiella nyckeltalet. I några fall angavs således inga finansiella nyckeltal. Till skillnad från resultaträkningen uppfattades balansräkningen inte vara relevant. Hur kommunpolitikerna motiverar ställningstagandet framgår inte i studien, däremot lanserar författaren själv förklaringen att kopplingen mellan balansräkning och verksamhet är svag samt att det bokförda värdet på tillgångarna inte speglar det verkliga värdet. Kommunpolitikerna ansåg inte heller att finansieringsanalysen tillhandahöll värdefull information eftersom rapporten var teknisk och huvudsakligen något för redovisningsexperten. En annan notering relaterad till införandet av den nya redovisningsmodellen var att det i flera kommuner fanns ett samband mellan bytet av modell och en förbättrad och mer avancerad diskussion om ekonomi samt en utveckling av årsredovisningen.

Nästa användarstudie genomfördes av Brorström med flera (1995) några år efter att Kf/Lf-86 bekräftats som en lämplig redovisningsmodell för kommunsektorn genom att kravet på resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys fastställdes i 1992 års kommunallag. Samtidigt som redovisningsmodellen blev tvingande hade förutsättningarna för finansieringen förändrats och bidragit till att många kommuner stod inför en svårhanterlig ekonomisk situation som skapade ett behov och en efterfrågan på tätare och bättre finansiell information. En annan observation var att kommunpolitikerna i stor utsträckning baserade bedömningen av finanserna på muntlig information från redovisningsexperten. Författarna menade att en sådan ordning fordrar att den som efterfrågar informationen har ett stort förtroende för den som förmedlar informationen. Och det menade Brorström med flera (ibid)

att kommunpolitiker hade för ekonomer i allmänhet och ekonomichefer i synnerhet. Men samtidigt som muntlig information var den viktigaste källan tillmättes årsredovisningen stor betydelse och ansågs vara av god kvalitet, inte minst mot bakgrund av hur dokumentet några år tidigare hade varit utformat. Argument för att årsredovisningen inte användes var att informationen redan var känd – informationen hade redan förmedlats muntligt när den publicerades i årsredovisningen. Bristerna och kritiken mot årsredovisningens utformning koncentrerades till att information om verksamheterna och verksamheternas utveckling i förhållanden till finanserna borde vara utförligare. Ytterligare en notering var att kommunpolitikerna tillämpade ett eget språkbruk när de pratade om ekonomi och redovisning. Språket innehöll vardagliga begrepp istället för ekonomernas begreppsapparat. Det finns flera möjliga tolkningar av observationen varav författarnas tolkning är en: de konstaterade att det var viktigt att göra en åtskillnad mellan användning och förståelse, det vill säga att en redovisningsmodell kan vara begriplig även om relevanta, och för modellen specifika begrepp, inte används.

Den bokföringsmässiga modellen som norm

Ytterligare två användarstudier genomfördes några år senare. Vid denna tidpunkt hade den bokföringsmässiga redovisningsmodellen sedan länge bekräftats i kommunallagen, modellen var alltså inte längre ny utan hade etablerats som norm. När studierna genomfördes pågick arbetet med att utveckla Lag om kommunal redovisning som trädde i kraft 1998. Den första studien genomfördes av Orrbeck (1998) och behandlade ledande kommunpolitikernas förhållningssätt till redovisningsinformation. Det visade sig att kommunpolitikerna uppvisade ett stort intresse för resultaträkningen bland annat genom att resultaträkningen värderades som den viktigaste av de finansiella rapporterna. Samtidigt som resultaträkningen ansågs vara den viktigaste finansiella rapporten fanns ett stort intresse för betalningsflöden (vilket inte redovisas i resultaträkningen utan där handlar det som bekant om flöde av resurser) och ett stort intresse för olika former av verksamhetsrelaterade mått (vilket heller inte redovisas i resultaträkningen). Det positiva omdömet av resultaträkningen var således motsägelsefullt, inte bara i förhållande till övriga resultat i studien utan även i förhållande till andra studier som också visar att kommunpolitikerna framförallt efterfrågar och anser att information om verksamheten är betydelsefull (se Brorström med flera, 1995). Möjligtvis kan förhållandena förklaras av tidigare nämnd studie av Johansson (1990) som visade

att kommunpolitikerna ser resultaträkningen som viktig eftersom den visar verksamhetens utfall. Orrbeck (1998) själv förde ett resonemang om begreppsförvirring och lanserade även förklaringen att kommunpolitikerna var slutradsfixerade med vilket avsågs att den sista raden i resultaträkningen fokuseras med konsekvensen att andra aspekter inte beaktas.

Den andra studien genomfördes av Pauli (1999) och var inspirerad av brister i den befintliga redovisningsmodellen. Framförallt riktades uppmärksamheten mot bristerna som följde av att redovisningsmodellen baserades på bokföringsmässiga grunder. En utgångspunkt var studierna som genomförts av Johansson (1990) och Brorström med flera (1995) som redovisade slutsatsen att redovisningsinformationen hade förenklats och blivit mer användbar för kommunpolitikerna sedan den bokföringsmässiga redovisningsmodellen började tillämpas. Pauli (1999) framhåller att det finns mycket som tyder på att en annorlunda tolkning kan göras. Argumenten som fördes fram var iakttagelserna om att kommunpolitikerna sällan använder begreppen som är kopplade till redovisningsmodellen när de pratar om kommunens ekonomi eller redovisning och att ekonomerna utgör den huvudsakliga informationskällan, medan redovisningsinformationen inte användes i någon större utsträckning. Iakttagelserna ansågs vara ett uttryck för att redovisningsmodellen inte var anpassad till kommunpolitikernas behov eller kunskaper vilket i förlängningen medförde en bristfällig förståelse för den tillämpade redovisningsmodellen. En sådan tolkning innebär att problematiken som förelåg när KRK-56 tillämpades, det vill säga förekomsten av svårbegripliga begrepp och komplexa poster, ersatts av andra problem. Pauli (ibid) beskriver exempelvis redovisning på bokföringsmässiga grunder som en komplicerad teoretisk konstruktion där det finns andra svåra begrepp och inte minst olika värderingsposter. Med denna utgångspunkt genomfördes en studie av kommunpolitikernas val av redovisningsinformation där den befintliga redovisningsmodellen, baserad på bokföringsmässiga grunder, ställdes mot kassaflödesrapportering. Slutsatsen från fallstudien var att kommunpolitikerna i den studerade kommunen föredrog kassaflödesrapportering framför befintlig redovisningsmodell som baserades på de traditionella rapporterna resultat- och balansräkning. Argumenten för valet av redovisningsinformation var att kassaflödesrapportering uppfattades vara enkel och relevant. Redovisning på bokföringsmässiga grunder uppfattades däremot som komplicerad, inte minst därför att många av begreppen som används i det vardagliga språket har en specifik och annorlunda betydelse när de används i redovisningsmodellen. Begreppsparen

kostnader och intäkter, inkomster och utgifter samt inbetalningar och utbetalningar utgjorde sådana exempel. Den överordnade slutsatsen, det vill säga att kommunpolitikerna föredrog kassaflödesrapportering, låg till grund för förslaget att kassaflödesrapporteringen skulle utgöra ett komplement till de traditionella rapporterna. Det ansågs inte vara rimligt att fullt ut ersätta dagens redovisning på bokföringsmässiga grunder eftersom den är starkt institutionaliserad. Nästan ett decennium efter den genomförda studien och det framförda förslaget konstaterade Brorström med flera (2007) att praxis i kommunsektorn var oförändrad och att intresset för betalningsflödesrapportering föreföll vara svagt. Den bokföringsmässiga synen på redovisningen var fortsatt dominerande.

När den senaste större avrapporteringen genomfördes redovisades till viss del en annorlunda bild jämfört med tidigare studier. Baserat på ett flertal empiriska studier konstaterade Brorström med flera (2007) att den kommunala årsredovisningen förändrats tämligen dramatiskt under de senaste decennierna och att dokumentet numera var uppskattat och högt värderat av kommunpolitikerna. Det är en radikal förändring jämfört med den situation Brorström (1982) beskrev innan redovisningsområdet reformerades. Samtidigt måste kommunpolitikernas positiva och övergripande värdering av årsredovisningen ställas mot den tämligen låga frekvens av användning som noterades. Det var ett motsägelsefullt förhållande då uppskattning av årsredovisning och frekvens av användning rimligtvis borde gå hand i hand.

Problemet och studiens fokus

Den beskrivna utvecklingen visar att kommunal redovisning genomgått betydande förändringar under de senaste decennierna, sett till såväl redovisningens reglering som årsredovisningens innehåll och utformning. Ett av de överordnade argumenten för förändringen var som tidigare nämnts att åstadkomma en användarvänlig redovisning som var begriplig för fler än redovisningsexperter. Därigenom skulle fler aktörer kunna förstå och vara delaktiga i diskussionerna om den kommunala ekonomin, en omständighet som var särskilt angelägen eftersom kommunalekonomiska bekymmer förväntades (Brorström, 1997; 2007). Men samtidigt som den gamla redovisningsmodellen avvecklades med sådana argument ersattes den av en teoretiskt avancerad modell baserad på bokföringsmässiga grunder (Olson med flera, 1998c) som från början utvecklats och tillämpats inom tillverkningsindustrin (Brorström och Falkman, 2001). Omständigheterna har föranlett att den

bokföringsmässiga synen på redovisning problematiserats och kritiserats av forskare från länder där modellen tillämpas, framförallt för att modellen inte anses vara ändamålsenlig för offentlig sektor (för en sammanfattning av kritiken se Carlin, 2005). Dessutom förefaller kommunpolitikernas behov av information inte ha prioriterats sedan utvecklingen av redovisningen fördes över från företrädare för kommunsektorn till staten, det vill säga från normalreglementen till tvingande lagstiftning. Istället har det varit betydelsen av att förbättra möjligheterna för ekonomiska analyser och möjligheten för allmänheten att ta del av informationen som utgjort viktiga argument för förändringen (jämför Pauli, 1999).

Utvecklingen visar således på omständigheter som kan förhindra att redovisningen blir användbar för kommunpolitiker och att fler kan vara delaktiga i diskussionerna om den kommunala ekonomin. Samtidigt tyder resultaten från tidigare forskning över lag på att förändringarna bidragit till att öka redovisningens användbarhet för gruppen kommunpolitiker. Det är emellertid viktigt att göra en åtskillnad mellan en ökad användbarhet jämfört med utgångsläget och att redovisningsinformationen faktiskt uppfattas som användbar. Observationen avseende låga frekvenser av användning kan nämligen ses som ett uttryck för att redovisningen och årsredovisningen inte har en given funktion. Vilsenhet inför användningen kan bero på årsredovisningens innehåll, utformning och presentationsform men kan också handla om att nuvarande redovisningsmodell – trots förändringarna under de senaste decennierna – inte anses vara användbar eftersom informationen uppfattas vara svårbegriplig. Det bidrar till att aktualisera frågor om kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation och motiverar fortsatta studier. En situation där kommunpolitikerna anser att redovisningsinformationen är komplex och svårbegriplig borde rimligen påverka användningen eller få konsekvensen att användningen uteblir. För de kommunpolitiker som trots situationen använder redovisningsinformationen kan det medföra att informationen inte används på ett relevant sätt där all tillgänglig information beaktas, utan tolkningen av den ekonomiska situationen begränsas kanske till en eller ett fåtal uppgifter som anses vara begriplig när helheten inte är möjlig att fånga. Sådana förenklingar kan naturligtvis vara relevanta men konsekvensen av en sådan användning kan samtidigt bli att förståelsen för den ekonomiska situationen begränsas.

Den här studien handlar som tidigare nämnts om kommunpolitiker och deras användning av redovisningsinformation. Frågan som fokuseras är om kommunpolitikernas användning sker genom tolkning av ett begränsat antal

uppgifter, vilket följaktligen skulle betyda att väsentliga delar av redovisningsinformationen utelämnas. Av en sådan användning följer risken att förståelsen för den ekonomiska situationen blir svag.

Fortsättningen

I det följande (kapitel 2) utvidgas resonemangen om redovisningens användare. Kommunpolitikerna är nämligen inte den enda gruppen som är i behov av redovisningsinformation – åtminstone inte om man utgår från den normativa redovisningslitteraturen. I studiens teoretiska referensram (kapitel 3) förs ett resonemang om varför individers beteende i vissa situationer medför en begränsad förståelse och i förlängningen begränsade möjligheter att lösa problem. Att bedöma en ekonomisk situation baserad på redovisningsinformation kan nämligen ses som en form av problemlösning, även om det är svårt att veta när problemet är löst. I den teoretiska referensramen har ett resonemang även utvecklats rörande vilken information som skulle kunna fånga kommunpolitikernas uppmärksamhet när de tolkar redovisningsinformation. Och fästs alltför stor uppmärksamhet vid enskilda uppgifter kan det leda till att förståelsen för den ekonomiska situationen begränsas. Resonemanget utgår från de specifika förutsättningar som råder i offentlig sektor samt förutsättningarna som är en konsekvens av nuvarande redovisningsmodell. Det leder fram till studiens syfte och två hypoteser om kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation. För att pröva de formulerade hypoteserna designades ett experiment. Argument för den valda metoden och designen samt en beskrivning av hur experimentet utformats och genomförts återfinns i kapitel 4. Resultaten från experimentet redovisas i kapitel 5 och i kapitel 6 diskuteras resultaten. I kapitel 7, som utgör uppsatsens avslutande kapitel, återfinns studiens slutsatser och några funderingar kring fortsatt forskning.

2. Användare och användning av redovisning

Previously, accounting was thought of in much the same way as mathematics, as though it was an abstract but systematic manipulation of numbers. Now accounting must above all be useful.

Jones och Pendlebury (2000 sidan 125)

Med utgångspunkt tagen i den normativa redovisningslitteraturen finns ett flertal olika kvalitativa egenskaper som bör prägla redovisningen (se exempelvis Kam, 1990; Rutherford, 2000). Som det återgivna citatet anger är det överordnade kravet numera att redovisningen skall vara *användbar*. Vid en första anblick kan egenskapen framstå som självklar och enkel att uppnå, men så är det inte. Kravet på användbarhet är nämligen mångtydigt och komplext. Innebörden av en användbar redovisningsinformation varierar, framförallt beroende på vem som använder informationen och i vilket syfte informationen används. Användbar redovisningsinformation för en användare behöver således inte vara det för en annan användare (Solli, 1991).

I det följande utvidgas resonemangen om olika användare. Avslutningsvis förs ett resonemang om den kommunala redovisningens användare där en åtskillnad görs mellan potentiella och faktiska användare.

En användbar redovisning, men för vem?

Redovisningen kan inte anpassas till alla användare på en och samma gång. Prioriteringar av olika slag måste därför vidtas med avseende på hur redovisningsinformationen skall utformas. Redovisningsforskaren Rutherford (2000 sidan 31 och framåt) ansluter i sina resonemang om redovisningens kvalitativa egenskaper till denna problematik. Han betonar bland annat att olika användare får konsekvenser för redovisningens *begriplighet* – en av redovisningens kvalitativa egenskaper som är underordnad användbarhet. Det beror på att erfarna användare har kunskaper om och erfarenheter av hur redovisningsinformationen är konstruerad och bör användas som de oerfarna an-

vändarna saknar. Den uppkomna situationen beskrivs som ett *dilemma* eftersom en valsituation uppstår där det inte går att tillgodose alla användares behov. Ytterligheterna innebär två olika handlingsalternativ; antingen anpassas redovisningen till de erfarna användarna eller så anpassas redovisningen till de oerfarna användarna. Anpassas redovisningen till de erfarna användarna och deras informationsbehov kan konsekvensen bli att de oerfarna användarna inte förstår redovisningen eftersom den blir teknisk och komplicerad. Anpassas redovisningen istället till de oerfarna användarna blir konsekvensen att de erfarna användarna saknar nödvändig och relevant information och att graden av öppenhet minskar. Resonemanget leder därmed återigen fram till slutsatsen att redovisningen inte kan anpassas till alla användares specifika informationsbehov utan att en prioritering måste ske mellan olika användare och alternativ. Vad som utgör en användbar redovisning beror alltså på vilka användarna är.

Ett sätt att hantera det uppkomna dilemmat är att göra en prioritering genom att ställa krav på användarna. Rutherford (ibid sidan 48) hänvisar till Accounting standards board i Storbritannien som gjort ett principiellt ställningstagande i frågan där man framhåller att användarna skall antas vara rimligt erfarna och villiga att studera informationen. Genom att formulera ett sådant krav på användarna har redovisningen implicit anpassats till de erfarna användarnas behov av information. Det kan också betraktas som ett ställningstagande där normgivaren klargör att de erfarna användarna utgör den grupp av användare som är i störst behov av informationen och därför bör vara de användare redovisningen är anpassad till.

Tillämpas det beskrivna tillvägagångssättet när redovisningen utformas har framförallt den primära användaren stor betydelse. Utgångspunkten tas i vilken information den primära användaren är i behov av. I en sådan situation måste användarna och deras behov av information vara kända för att redovisningen skall utformas på ett sådant sätt att den blir användbar. Men samtidigt som det framstår som centralt med sådana kunskaper är det sällan utgångspunkten när redovisningsinformationen utformas. Young (2006) är en av forskarna som uppmärksammat förhållandet att normgivare utgår från normativa föreställningar om vad potentiella användare vill ha för information istället för vilken information de faktiska användarna efterfrågar. En viktig förklaring till normgivarnas tillvägagångssätt kan utgöras av synen på vilken roll redovisaren bör inta. Jones och Pendlebury (2000) gör exempelvis en åtskillnad mellan en redovisare som intar en passiv roll och en utbildande roll.

Redovisaren som intar en passiv roll förmedlar den information som användarna efterfrågar medan redovisaren som intar en utbildande roll sträcker sig bortom den information användarna efterfrågar och därigenom möjliggör att användarna utbildas och förbättrar sina kunskaper. Det senare förefaller baseras på tanken om att användare som saknar expertkunskaper själva har svårt att efterfråga relevant redovisningsinformation. Men i en situation där de erfarna användarna prioriteras framstår det som märkligt att användarnas uppfattningar och önskemål inte påverkat normgivarna i större utsträckning. Erfarna användare borde ju rimligtvis ha tillräckligt med kunskaper för att efterfråga relevant information.

Från användarna till användaren

Inledningsvis klargjordes att det är användargruppen kommunpolitiker som studeras. Kommunpolitikerna utgör emellertid inte den enda potentiella gruppen av användare, utan ett flertal andra grupper av användare är möjliga att identifiera. I det följande förs ett resonemang rörande den kommunala redovisningens användare som är inspirerat av den tidigare nämnda kritiken från Young (2006). Ansatsen innebär att redovisningens användare kan definieras på två olika sätt; dels genom ett normativt resonemang om vilka som *bör* använda redovisningen, dels genom en kartläggning av vilka som *faktiskt* använder redovisningen.

Potentiella användare

Ett tillvägagångssätt för att utifrån normativ redovisningslitteratur identifiera den kommunala redovisningens användare är att utgå från redovisningens uppgift. En sådan utgångspunkt medför att det i stor utsträckning handlar om tid – dåtid eller framtid. Är det framtid som är i fokus utgörs redovisningens uppgift av att reducera osäkerhet och därigenom utgöra ett underlag för beslut. Handlar det om dåtid utgörs redovisningens uppgift av att utgöra ett underlag för ansvarutkrävande avseende den verksamhet som har bedrivits.

Sett utifrån att redovisningens uppgift är att utgöra ett underlag för ansvarsutkrävande kan ett flertal *potentiella* användare definieras genom att i enlighet med Jones och Pendlebury (2000) utgå från vilka som bidragit till verksamheten med finansiering eller andra resurser. Med en sådan utgångspunkt blir kommuninvånarna i egenskap av skattebetalare och brukare i egenskap av avgiftsbetalare potentiella användare eftersom de bidragit till att finansiera verksamheten. Även företrädare för staten utgör en potentiell an-

vändare eftersom de tillför resurser till kommunsektorn genom statsbidrag. Ytterligare ett antal potentiella användare finns inom organisationen. En sådan användargrupp är politikerna i respektive kommun vilka bidragit med sina arbetsinsatser. Kommunstyrelsen är som bekant den politiska församling som kan liknas vid ett arbetsorgan medan kommunfullmäktige, i enlighet med den representativa demokratins princip, företräder kommuninvånarna och utkräver ansvar för den bedrivna verksamheten. Det formella tillvägagångssättet innebär att kommunfullmäktige fattar beslut om årsredovisningen skall godkännas och om kommunstyrelsen skall beviljas ansvarsfrihet för det gångna året. En annan potentiell användare inom organisationen är tjänstemännen som bidragit med resurser i form av arbetskraft. Det föreligger nämligen redovisningsskyldighet avseende bedriven verksamhet mellan olika hierarkiska nivåer inom organisationen.

Anledningen till att de återgivna aktörerna identifierats som potentiella användare av den kommunala redovisningen är att dessa aktörer utifrån normativ redovisningslitteratur har anledning att kontrollera om tillförda resurser använts effektivt och ändamålsenligt samt i vilken utsträckning eventuella mål och andra förväntningar har uppfyllts. Begränsas definitionen inte till aktörer som har finansierat verksamheten eller bidragit med andra resurser kan fler potentiella användare identifieras som också har ett intresse av att utkräva ansvar av den politiska ledningen. En av de mest betydelsefulla användarna av sådant slag torde vara massmedia och andra aktörer med uppgift att förmedla information till allmänheten.

Externa användare	Interna användare
Brukare	Kommunpolitiker
Investorerare	Tjänstemän
Kommuninvånare	
Kreditgivare	
Leverantörer	
Massmedia	
Staten	

Tabell 1. Potentiella användare av redovisningen

Betraktas redovisningens uppgift istället vara att reducera osäkerhet och därigenom utgöra ett underlag för beslutsfattande tillkommer ännu fler potentiella användare. Utgångspunkten är återigen att användarna bidragit till att

finansiera verksamheten eller med andra resurser. Samtidigt är det viktigt att framhålla att ansvarsutkrävande och beslutsfattande kan vara nära förenat för ett antal av användarna eftersom beslut fattas baserat på tidigare års verksamhet. Så kan det till exempel vara för medborgarna när politiska företrädare väljs. Kreditgivare, investerare och leverantörer är andra potentiella användare av redovisningen. De har bidragit till verksamheten genom finansiering eller genom att tillhandahålla resurser och kan på grundval av redovisningen fatta beslut om framtida förhållningssätt till organisationen. Även om det är en hypotetisk fråga för organisationer vars existens och beskattningsrätt är grundlagsstadgad kan det för kreditgivare, investerare och leverantörer ändå vara relevant med information om kommunens finanser och om det finns hinder för att ekonomiska åtaganden inte kan fullgöras. Det finns även potentiella användare inom organisationen. Tjänstemän och politiker är andra potentiella användare inom organisationen. Som tidigare nämnts kan de använda redovisningen för ansvarsutkrävande men de kan också använda informationen för att fatta beslut av olika slag.

Det normativa tillvägagångssättet för att definiera användare visar således att det finns många potentiella användare, att användargrupperna är diversifierade och att skälen till varför de olika grupperna bör använda redovisningen varierar. Det är också tydligt att redovisningens användare utifrån en normativ utgångspunkt kan definieras på olika sätt (varav föregående är ett), men att alla visar att det finns många potentiella användare (jämför Anthony, 1978; Jones och Pendlebury, 2000; Likierman, 1989). Ett sätt att utveckla resonemanget är att klassificera de potentiella användarna och utifrån det anpassa redovisningen till den användargrupp som relativt sett anses vara i störst behov av användbar redovisningsinformation. Anthony (1978) förde till exempel ett sådant resonemang, i sin numera klassiska studie om förutsättningar för redovisning i icke vinstdrivande organisationer, där ställningstagandet var att det främst är politikerna som är i behov av redovisningsinformation.

Faktiska användare

En annorlunda utgångspunkt, jämfört med den tidigare, är att utgå från resultat i studier där faktiska användare har kartlagts. Tillvägagångssättet förändrar bilden väsentligt eftersom studierna visar att användarna av årsredovisningen inom delar av offentlig sektor huvudsakligen begränsas till interna aktörer, det vill säga användare som är verksamma inom organisationen och som till skillnad från de externa användarna inte är beroende av organisationens externa rapportering (Coy med flera, 1997; Mack och Ryan,

2007). I vilken utsträckning användarna är interna varierar emellertid mellan olika delar av den offentliga sektorn. Den kartläggning som Mack och Ryan (2007) genomfört av faktiska användare i Australien visade till exempel att graden av interna årsredovisningsanvändare var hög i kommuner samtidigt som det på delstatsnivå var fler externa användare än interna och för kommunalt ägda bolag huvudsakligen var externa användare. Situationen skulle därmed kunna beskrivas som att det finns en diskrepans mellan *bör* och *är*; det vill säga att alla användare som den normativa redovisningslitteraturen definierat som användare av redovisningen inte är det i praktiken.

Att det finns många potentiella användare av årsredovisningen men få faktiska väcker ett flertal olika frågor. En första och högst relevant fråga är varför det är så. En annan fråga är varför det inom delar av offentlig sektor huvudsakligen är interna användare. Samtidigt som frågor av olika slag aktualiseras är det viktigt att klargöra att ett svagt intresse för årsredovisningen inte behöver likställas med ett svagt intresse för redovisningen. En rimlig förklaring till det svaga intresset för årsredovisningen från externa aktörer kan nämligen vara att det finns andra, mer relevanta sätt att erhålla information om kommunens finanser. Möjligtvis är den indirekta rapporteringen som sker via olika medier, där finanserna sammanfattas och översätts till vardagliga begrepp och resonemang, tillräckligt för en del potentiella användare (jämför Anthony, 1978; Mack och Ryan, 2007). En annan förklaring till varför årsredovisningen inte används kan vara att informationen sedan länge är känd när den publiceras i årsredovisningen (Brorström, 1982; Brusca Alijarde, 1997; Johansson, 1990). Det finns således olika förklaringar till varför årsredovisningen inte används av de potentiella användarna och det är naturligtvis en viktig del att skapa förståelse för detta förhållande. Samtidigt är det också viktigt att ta reda på mer om dem som faktiskt använder redovisningen. Det betyder att kommunpolitiker är användare som bör studeras.

Kommunpolitikerna som har studerats var fullmäktigeledamöter när studien genomfördes. Vid denna tidpunkt fanns det totalt 13 044 aktiva fullmäktigeledamöter i landets 290 kommuner och 12 landsting/regioner (se Gilljam med flera, 2010 för en redogörelse). Dessa fullmäktigeledamöter hade under 2008 ansvar för en verksamhet som omfattade en fjärdedel av alla som var sysselsatta i landet (Offentlig ekonomi, 2009) och hade 139 miljarder i intäkter vilka framförallt användes till att producera kommunal service (Ekonomirapporten, 2009). Med andra ord ansvarar dessa fullmäktigeledamöter för en stor och betydelsefull del av den svenska ekonomin.

3. Olika former av fixering

I redovisningslitteraturen finns ett flertal olika teorier som berör användare och användning. En av dessa teorier är *behavioural accounting*. Som benämningen antyder är det redovisningsanvändarnas beteende som fokuseras. Ett grundantagande inom teoribildningen är att redovisningsinformationen som användarna förses med påverkar beteendet (se exempelvis Riahi-Belkaoui, 2004 sidorna 367–368).

I föreliggande studie utgör *fixering* ett centralt begrepp. Det som avses med begreppet är att användarna tillskriver en post så stor betydelse att andra delar av redovisningsinformationen helt bortses från när informationen tolkas, det vill säga att beteendet styrs av en enskild uppgift. Konsekvensen blir att helheten inte beaktas och att förståelsen för den ekonomiska situationen därför kan begränsas. I det följande har ett resonemang utvecklats rörande vilken information kommunpolitikerna kan vara fixerade vid. Resonemanget leder fram till studiens syfte och därefter två hypoteser. Innan resonemangen om vilken information kommunpolitikerna kan vara fixerad vid behandlas, beskrivs begreppet funktionell fixering (*functional fixation*) vilket de utvecklade resonemangen om fixering till stor del baseras på. Begreppet funktionell fixering har använts inom teoribildningen *behavioural accounting*, men från början utvecklades konceptet inom gestaltpsykologin. Denna omständighet har starkt kommit att prägla hur konceptet använts i redovisningslitteraturen och som en följd av det beskrivs inledningsvis hur funktionell fixering upptäcktes inom psykologin och därefter beskrivs hur konceptet modifierades och började tillämpas i redovisningslitteraturen. Avslutningsvis återfinns resonemangen om fixering som är relaterade till kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation.

Problemlösning och funktionell fixering

My favorite example of “problem solving in action” is the following true story. When I was a graduate student, I attended a departmental colloquium at which a candidate for a faculty position was to present his research. As he started his talk, he realized that his first slide was projected

too low on the screen. A flurry of activity around the projector ensued, one professor asking out loud, "Does anyone have a book or something?" Someone volunteered a book, the professor tried it, but it was too thick; the slide image was now too high. "No, this one's too big. Anyone got a thinner one?" he continued. After several more seconds of hurried searching for something thinner, another professor finally exclaimed, "Well, for Pete's sake, I don't believe this!" He marched over to the projector, grabbed the book, opened it halfway, and then put it under the projector. He looked around at the lecture hall and shook his head, saying, "I can't believe it. A roomful of PhDs, and no one knows how to open a book!"

Ashcraft (2002 sidan 492)

De allra flesta personer ställs i sin vardag inför problem av olika slag som behöver lösas. Det kan som i exemplet ovan handla om att projektorn visar bilden för högt eller för lågt, eller något helt annat praktiskt problem. Utmärkande för problemen är att de framstår som tämligen enkla att lösa när de betraktas på ett sätt men som mycket svåra eller kanske till och med omöjliga att lösa när de betraktas på ett annat sätt. Att betrakta problem på olika sätt har därför stor betydelse för möjligheten att lösa dem, något som inom psykologin benämns för insiktsproblem. När en person löser ett problem genom en plötslig insikt ("ahaupplevelse") är det en följd av att problemet har betraktats på ett annat sätt än tidigare (Groome med flera, 2010 sidorna 290–293; Rayner och Clifton, 2002 sidorna 321–322). Det var bland annat därför professorn i exemplet kom fram till att det inte var nödvändigt att använda en annan bok utan att det var möjligt att öppna den befintliga boken och därigenom reglera var projektorn visade bilden. En lösning som i efterhand naturligtvis framstår som tämligen simpel.

En viktig förklaring till varför personer i vissa fall inte lyckas lösa till synes enkla problem är tidigare erfarenheter. Dessa förhindrar oss att betrakta problemet på olika sätt. Inom gestaltpsykologin tillämpas koncepten *set* och *funktionell fixering* vilka är en beskrivning av den negativa inverkan tidigare erfarenheter kan få.¹ I föreliggande studie är det emellertid endast funktionell fixering som är av betydelse. Konceptet innebär att personer som sedan tidigare är bekanta med ett objekt och hur det normalt används, vilket kan medföra att personer blir fixerade vid den sedan tidigare kända funktionen

1) För en beskrivning av innebörden av set rekommenderas Rayner och Clifton (2002) samt Robertson (2001).

och därför har svårt att se andra användningsområden för objektet. Det leder till att problem som endast kan lösas genom att använda ett sedan tidigare känt objekt på ett annat sätt än normalt blir svåra att bemästra. Ett klassiskt experiment som illustrerar fenomenet genomfördes av Duncker (1945). Experimentet benämndes ”boxproblemet” och utgjordes av uppgiften att i ögonhöjd placera tre stearinljus på en vägg. Förutom stearinljusen fanns en mängd andra objekt till hands för att lösa problemet – däribland boxar, tändstickor och häftstift som behövde användas för att kunna lösa problemet. Lösningen utgjordes av att montera boxarna på väggen med hjälp av häftstiften och därefter tända stearinljusen. För att påvisa att tidigare användning av ett objekt leder till funktionell fixering delades deltagarna i experimentet in i två olika grupper: I den ena gruppen placerades flera av objekten som fanns tillgängliga i boxarna och därigenom tillskrevs boxarna en funktion, det vill säga att förvara andra objekt. I den andra gruppen var boxarna tomma och hade därmed inte tillskrivits funktionen att förvara andra objekt. Det visade sig att flera av deltagarna i gruppen där boxarna fyllts med objekt hade svårigheter att lösa problemet. Knappt hälften av deltagarna insåg att boxarna behövde användas som ljusstake för att lösa problemet. Jämfört med gruppen som erhöll tomma boxar var skillnaden betydande, i denna grupp insåg alla att boxarna kunde användas som ljusstake. Duncker menade att det var en konsekvens av att deltagarna var fixerade vid boxens sedan tidigare kända funktion – det vill säga att förvara andra objekt – och därför förhindrades att tillskriva boxarna en funktion som innebar att problemet hade kunnat lösas.

Dunckers experiment, och även ett flertal andra klassiska experiment som behandlar insiktsproblem, utvecklades framför allt metodmässigt. Adamson (1952) upprepade exempelvis Dunckers experiment efter att ha vidtagit ett flertal metodmässiga förändringar. Det visade sig återigen att det var färre deltagare som löste problemet i gruppen med tidigare erfarenheter av boxarnas funktion och att det tog längre tid för dem som ändå löste problemet. Tidigare er-



Figur 1 ”Tvåsnöreproblemet”.
Internetreferens 1.

farenheter av boxarna förhindrade således deltagarna att använda dem som ljusstakar – det vill säga deltagarna blev även i det här fallet fixerade vid att boxarnas funktion var att förvara andra objekt och såg därför inte möjligheten till en alternativ användning. I ett senare experiment påvisade Adamson och Taylor (1954) återigen förekomsten av funktionell fixering genom att förändra och upprepa ett annat klassiskt experiment. Experimentet utvecklades från början av Maier (1931) och benämndes ”tvåsnöreproblemet”. Som framgår av figur 1 skulle deltagarna i experimentet knyta ihop två snören som hängde ner från taket. Snörena var emellertid placerade med ett sådant avstånd att det var omöjligt att hålla i ena snöret och samtidigt nå det andra. Problemet kunde endast lösas genom att fästa något av de objekt som fanns tillgängliga i ena änden av snöret och därefter skapa en pendelrörelse. Först därefter var det möjligt för deltagarna att samtidigt nå båda snörena och knyta ihop dem. Av objekten som fanns till hands för att skapa pendelrörelsen var det endast två objekt som var tillräckligt tunga för att kunna användas till uppgiften, ett relä och en strömbrytare. Innan uppgiften att lösa problemet påbörjades hade hälften av deltagarna använt ett relä och hälften en strömbrytare för att skapa en strömkrets, det vill säga objekten hade genom tidigare användning tillskrivits en funktion. Det visade sig att detta hade betydelse för vilket av objekten som senare användes för att lösa problemet. Deltagarna som tidigare hade använt ett relä använde framförallt strömbrytaren som vikt för att åstadkomma pendelrörelsen medan deltagarna som tidigare hade använt en strömbrytare framförallt använde reläet. Deltagarna hade som en följd av tidigare erfarenheter alltså blivit fixerade vid objektens funktion och hade därför svårt att använda objektet på ett nytt sätt för att lösa problemet de ställdes inför.

De två problemen som återgivits är exempel på experiment som genomförts inom psykologin där förekomsten av funktionell fixering påvisats. Experimenten som behandlar den här formen av problemlösning har enligt Ashton (1976 sidan 3) tre utmärkande drag: (1) Experimenten är tidsserieorienterade i den meningen att deltagarnas beteende studeras efter att de först har tränats att använda ett objekt på ett sätt men sedan behöver använda det på ett annat sätt för att lösa ett problem, (2) det är individers beteende som studeras och (3) det handlar om användning av vardagliga objekt. De två återgivna experimenten är i detta avseende representativa för experimenten som genomförts inom psykologin för att påvisa förekomsten av funktionell fixering. Experimenten visar också att användningen av funktionell fixering

inom psykologin i flera avseenden skiljer sig från redovisningslitteraturen, en omständighet som behandlas i följande avsnitt.

Funktionell fixering i redovisningslitteraturen

I redovisningslitteraturen introducerades funktionell fixering av Ijiri med flera (1966) som diskuterade omständigheter där beslutsfattare är oförmögna att förändra beslutsprocessen i förhållande till en förändrad redovisningsprocess. Det som avsågs var att beslutsfattare som inte förstår redovisningen väl skulle vara fixerade vid redovisningens output och i sitt beslutsfattande därför inte beakta hur olika poster var konstruerade. En förändrad redovisningsprocess (exempelvis förändrade redovisningsprinciper och/eller redovisningsmetoder) antogs följaktligen inte beaktas av beslutsfattare med begränsade redovisningskunskaper och därmed förhindra en förändrad beslutsprocess. Eller med deras egna ord:

If the outputs from different accounting methods are called by the same name, such as profit, cost, etc., people who do not understand accounting well tend to neglect the fact that alternative methods may have been used to prepare the outputs.

Ijiri med flera (1966 sidan 194)

Konsekvensen av att beslutsfattarna inte ser bortom redovisningens output och därmed inte beaktar hur posterna konstruerats blir exempelvis att en kostnad alltid ses som en kostnad oavsett hur den har beräknats, detta trots att tillämpade redovisningsprinciper och/eller redovisningsmetoder kan ha stor betydelse för resultat och ställning. Resonemanget baserades på forskning om funktionell fixering. Det framhölls bland annat att forskningen visat att funktionell fixering påverkar människans beteende i de allra flesta fall och att det därför finns en oförmåga att se andra alternativ och användningsområden än de som sedan tidigare var kända (Ijiri med flera, 1966 sidan 194). En av forskarna som kritiserade resonemanget var Ashton (1976 sidan 4):

(...) psychologists have not demonstrated that functional fixation exists in most human behaviour. Psychologists have only provided evidence that functional fixation pervades simple, problem-solving tasks involving common, everyday objects. To the best of my knowledge, psychologists have not investigated functional fixation involving data. And, of course, one cannot assume that the behaviour trying to solve the box or two-string problem necessarily parallels that of a manager using data.

Av det återgivna citatet framgår att kritiken framförallt avsåg att det inom psykologin inte påvisats att funktionell fixering påverkar människans beteende i de allra flesta fall utan endast att funktionell fixering förekommer när enkla och vardagliga objekt används för att lösa väl avgränsade problem. Förekomsten av funktionell fixering när redovisningsinformation eller annan information av liknande slag används för att lösa problem har däremot inte studerats. Den framförda kritiken avseende hur funktionell fixering översatts i redovisningslitteraturen handlade emellertid inte om att påvisa att konceptet var oanvändbart eller att redovisningsforskare skall förhindras att modifiera koncept från andra discipliner, utan kritiken syftade ytterst till att åskådliggöra skillnaderna mellan funktionell fixering i redovisningslitteraturen och inom psykologin. Skillnaderna medför enligt Ashton (1976 sidan 5) att funktionell fixering inom psykologin inte var direkt överförbar till redovisningslitteraturen utan han ansåg att det fordrades empiriska studier som verifierade antagandet.

Ashtons prissättningsparadigm

Eftersom det fanns skillnader mellan hur funktionell fixering användes inom psykologin och i redovisningslitteraturen framhölls vikten av forskning inom redovisningsfältet. Det var enligt Ashton (1976) inte rimligt att endast basera antagandet om funktionell fixering inom redovisningen på forskningsresultat från psykologin. Med en sådan argumentation motiverade Ashton genomförandet av ett experiment där förekomsten av den modifierade formen av funktionell fixering, som använts i redovisningslitteraturen, prövades. I experimentet skulle deltagarna först fatta beslut om prissättning av produkter baserat på information om produkternas kostnader. Kostnaderna hade beräknats antingen genom produktens självkostnad eller rörliga kostnad. Det senare innebar att fabriken fast overheadkostnader inte beaktades och kostnaden för produkterna följaktligen blev lägre. Därefter förändrades redovisningsprocessen innan nya produkter skulle prissättas. Deltagarna som tidigare erhållit redovisningsinformation baserat på produkternas självkostnad erhöll information baserat på produkternas rörliga kostnader och tvärtom. Deltagarna informerades om att redovisningsinformationen förändrats och ombads därefter att prissätta de nya produkterna. Strukturen för experimentet utgörs således av att deltagarna först erhåller redovisningsinformation och utifrån det fattar beslut om prissättning av ett antal produkter. Därefter förändras redovisningsprocessen och beslut om prissättning av ett antal nya pro-

dukter fattas. Intresset riktas i detta skede mot om den förändrade redovisningsprocessen medför förändringar i beslutsprocessen. Det finns ett flertal studier som genomförts med en likartad struktur inom vad Wilner och Birnberg (1986) benämner Ashtons prissättningsparadigm (se Arunachalam och Beck, 2002; Barnes och Webb, 1986; Bloom med flera, 1984; Dyckman med flera, 1982; Marchant, 1990; Murray, 1991). En smärre skillnad mellan de genomförda studierna utgörs emellertid av omständigheten att den förändrade redovisningsprocessen i ett antal fall består av förändrade principer för avskrivningar (från linjär avskrivning till regressiv avskrivning eller tvärtom) istället för en förändring av metoden för hur produkternas kostnad beräknas (från självkostnad till rörlig kostnad eller tvärtom).

De första studierna som genomfördes inom Ashtons prissättningsparadigm (Ashton, 1976; Bloom med flera, 1984; Dyckman med flera, 1982) har kritiserats för metodmässiga brister av olika slag (Libby, 1976; Murray, 1991; Wilner och Birnberg, 1986) varför resultaten har begränsad relevans. De senare studierna inom området (Arunachalam och Beck, 2002; Barnes och Webb, 1986; Marchant, 1990; Murray, 1991) har fortsatt på den inslagna vägen men med metodmässiga förändringar som i flera fall genomförts för att skapa en ökad likhet med experimenten inom psykologin som det för många av forskarna uppenbart är viktigt att förhålla sig till. Resultaten från dessa studier visar överlag på förekomsten av funktionell fixering vilket betyder att den utvecklade teorin om funktionell fixering bekräftas empiriskt.

Beskrivningen av hur funktionell fixering använts i redovisningslitteraturen baseras på studier genomförda inom Ashtons prissättningsparadigm. Det är viktigt att framhålla att konceptet även har använts inom andra delar av redovisningslitteraturen och på andra sätt (se exempelvis Moon, 1990; Vergoossen, 1997), om än inte i samma utsträckning. Som framgått av beskrivningen finns det skillnader mellan funktionell fixering i psykologin och redovisningslitteraturen. Om den psykologiska tillämpningen av funktionell fixering applicerats i redovisningslitteraturen hade det inneburit att studier genomförts av om redovisningsinformationen använts på ett sätt (till exempel för beslut om kommunala taxor) förhindrar att informationen används på ett annat sätt (till exempel för beslut om fördelning av resurser till olika verksamheter) (jämför Ashton, 1976). Med undantag för ett fåtal studier (se Barnes och Webb 1986; Moon, 1990) har funktionell fixering i redovisningslitteraturen inte använts på ett sådant sätt. En annan betydande skillnad utgörs av att i de psykologiska experimenten framstår ett objekts normala och

onormala funktion ofta som självklar – den normala funktionen för en box är exempelvis att förvara andra objekt snarare än att användas som en ljusstake. Inom redovisningen är det däremot inte lika tydligt vad som är normalt och onormalt när olika redovisningsprinciper och/eller redovisningsmetoder är möjliga att tillämpa. Det är exempelvis svårt att avgöra om det är (o) normalt med självkostnaden eller rörliga kostnader, linjär avskrivning eller regressiv avskrivning eller något annat val där olika alternativ är möjliga. Ytterligare en omständighet utgörs av att experimenten inom psykologin direkt återkopplar huruvida problemet har lösts. I experimentet där två snören skulle knytas ihop var det exempelvis uppenbart att problemet hade blivit löst i samma stund som snörena knöts samman. Inom redovisningen är en lika tydlig återkoppling inte möjlig eftersom det sällan finns en enkel eller självklar lösning på ett problem som prissättning av en produkt (se dock Arunachalam och Beck (2002) som arbetat med viss form av återkoppling). En skillnad utgörs också av att det inom psykologin är personers förmåga att använda *samma objekt i olika situationer* för att lösa ett problem som studeras medan studierna inom redovisningen behandlar hur personer använder *olika redovisningsinformation i likartade situationer*. En del forskare har ansett att skillnaderna är av sådan omfattning att begreppet funktionell fixering inte anses relevant att använda. Istället har begreppet ”datafixering” använts (se Wilner och Blomberg, 1986; Murray, 1991). Men samtidigt som det förda resonemanget påvisar skillnader av olika slag finns grundläggande likheter, vilka medför att det är betydelsefullt att vara bekant med funktionell fixering inom psykologin när den modifierade varianten av funktionell fixering i redovisningslitteraturen tillämpas. Den grundläggande logiken om att funktionell fixering i vissa situationer har negativ inverkan på personers agerande är nämligen likartad. Fixeringen leder inom de utvecklade teorierna inom psykologin och i redovisningen till en begränsad förståelse av situationen vilket föranleder ett agerande som inte anses vara relevant. Funktionell fixering är därför associerat med icke relevant beteende inom både psykologi och redovisning.

Användare med varierande kunskaper

Med tanke på resonemangen som Ijiri med flera (1966) förde om att det är personer som inte förstår redovisning tillräckligt väl som är benägna att bli funktionellt fixerade är det begränsat med uppmärksamhet som har riktats mot betydelsen av användarnas karaktäristika. Diskussionen om användarna som förts inom Ashtons prissättningsparadigm har som tidigare nämnts hu-

vudsakligen handlat om problemen med att särskilja bristande kunskaper och uppmärksamhet från funktionell fixering eftersom inte tillräckligt kvalificerade användare har använts. Diskussionen har också handlat om huruvida det är rimligt att masterstudenter i företagsekonomi representerar chefer som fattar beslut om prissättning av olika produkter – naturligtvis en central fråga om det inte finns möjlighet att studera de faktiska användarna.

Påståendet från Ijiri med flera (1966), om att det är personer som inte förstår redovisning tillräckligt väl som är benägna att bli funktionellt fixerade, har alltså fått begränsad uppmärksamhet. Att denna omständighet inte har beaktats är en brist eftersom kunskaper i redovisning antas påverka, men framförallt eftersom påverkan som förväntas inom psykologin skiljer sig från den inom redovisningen. Inom psykologin har påvisats att funktionell fixering uppstår som en konsekvens av tidigare erfarenheter av ett objekt (se exempelvis Ashcraft, 2002; Rayner och Clifton, 2002; Robertson, 2001). De tidigare erfarenheterna medför att personer har svårt att se en alternativ användning av ett objekt än den funktion som tidigare var känd och betraktas som normal. Tidigare användning av ett objekt leder således till funktionell fixering. Inom redovisningen är antagandet det motsatta. Användare som saknar redovisningskunskaper antas vara mer känsliga för att bli funktionellt fixerade vid redovisningens output och därför förhindra att beslutsprocessen förändras i förhållande till redovisningsprocessen. En användare med goda redovisningskunskaper, sannolikt en konsekvens av tidigare erfarenheter såsom utbildning och användning i praktiken, antas däremot vara mindre benägen att bli fixerad vid redovisningens output.

Slutradsfixering – problemets kärna?

Inom redovisningslitteraturen har även andra aspekter av fixering behandlats i anslutning till att en organisations ekonomi och finanser kan bedömas på olika sätt. De är inte direkt besläktade med funktionell fixering inom redovisningslitteraturen men har ändå flera likhetsdrag. Fixering innebär en form av läsning som betraktas leda till en begränsad förståelse för den ekonomiska situationen. En sådan begränsning utgörs av en bedömning av den ekonomiska situationen baserat på den sista raden i resultaträkningen (årets resultat), den så kallade slutraden. Estes (1996) problematiserar den här typen av bedömning som han anser är farlig om den får en sådan dominerande ställning att många beslut fattas utifrån hur de påverkar slutraden. Estes (ibid) benämner fenomenet för slutradstyranni vilket beskrivs ha präglat den ame-

rikanska företagskulturen under 1900-talets senare del. Konsekvensen av att slutraden tyranniserar organisationen och dess beslutsfattare är att förståelsen för tillstånd och utveckling begränsas, det finns inte längre en förmåga att beakta andra konsekvenser än de som mäts och redovisas på resultaträkningens sista rad. Att det inom en företagsledning finns ett tydligt fokus på att generera ekonomiska vinster och därmed möjliggöra avkastning på satsat kapital är inte förvånande, utan utgör kärnan för dagens näringsverksamhet. Resonemangen rörande slutradstyranni skall därför betraktas som en förklaring till varför det fattas beslut som bidrar till förbättringar av det finansiella resultatet men som i många andra avseenden medför negativa konsekvenser.

Lee (1974) problematiserar också slutradens betydelse men har en något snävare ansats. Medan Estes (1996) menar att konsekvenser av slutradstyranni är ett i det närmaste cyniskt beslutsfattande där allt annat än slutraden saknar betydelse uppehåller sig Lee (1974) vid att problematisera resultaträkningens roll och orimligheten i att en verksamhet sammanfattas och bedöms utifrån en enda siffra. Fixeringen vid slutraden innebär att en enda siffra blir ett mått på framgång eller misslyckande med konsekvensen att fördjupade analyser uteblir. En likartad förklaring har lanserats av Orrbeck (1998) som utvecklade ett resonemang om att kommunpolitiker drabbats av slutradfixering. Observationen som föranledde resonemanget var att kommunpolitiker visade ett stort intresse för betalningsflöden och ett stort intresse för olika former av verksamhetsrelaterade mått men sedan angav att resultaträkningen var den viktigaste rapporten. Med slutradfixering avsågs att den sista raden i resultaträkningen hade tillskrivits en sådan betydelse att uppmärksamheten drogs från helheten. Konsekvensen blev att kommunpolitikernas förståelse för den ekonomiska situationen begränsades.

Slutraden i offentlig verksamhet

Resonemangen som förts om slutraden baseras huvudsakligen på förhållandena för privata verksamheter och det finns som bekant i vissa avseenden stora och grundläggande skillnader mellan privat och offentlig verksamhet. En central skillnad åskådliggörs genom det överskådliga målmedelresonemanget. I sin allra enklaste form är *målet* med privat verksamhet att generera avkastning på satsat kapital och medlet för att uppnå detta att bedriva någon form av verksamhet. För offentlig verksamhet är förhållandena de motsatta, där är *målet* att bedriva verksamhet och *medlet* resurser i form av skatteintäkter, avgifter och statsbidrag. Dessa skillnader innebär att resultaträkningen

och dess poster får olika funktioner. I privat sektor blir resultaträkningen ett självklart mått på framgång vilket principiellt sett inte gäller för offentlig sektor. För offentlig verksamhet finns nämligen ingen tydlig koppling mellan intäkter (ersättning för utförda prestationer) och kostnader (resurser som förbrukats för att utföra prestationen) eftersom intäkterna ofta föregår kostnaderna. De huvudsakliga intäkterna utgörs av skatteintäkter, resurser som erhålls före det att förväntade prestationer i form av kommunal service har utförts. Med redovisningsterminologi handlar det om en omvänd matchning. För privata verksamheter handlar det däremot vanligtvis om traditionell matchning där kostnaderna föregår intäkterna och därmed finns också en tydligare koppling mellan prestation och resursförbrukning.

De redovisade skillnaderna innebär att årets resultat i offentlig sektor per definition inte behöver beskriva verksamhetens effektivitet. När verksamhetens intäkter, som skatteintäkter, föregår kostnaderna med konsekvensen att intäkter och kostnader är löst kopplade till varandra behöver ett överskott inte betyda att verksamheten bedrivits på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Det skulle till exempel kunna hävdas att ett betydande överskott innebär att invånarna överbeskattats alternativt tillhandahållits en för låg kvalitet på den kommunala servicen. Gäller det omvända, det vill säga att underskott redovisas, skulle det kunna tolkas som att kvaliteten på den kommunala servicen varit för hög eller att invånarna betalat för låg skatt. De berörda skillnaderna mellan privat och offentlig verksamhet medför att en sådan slutradstyranni som Estes (1996) beskriver, där det handlar om en begränsad förståelse för hela verksamheten, knappast kan förekomma i kommunsektorn, utan fokus på slutraden kan medföra en tolkning som begränsar förståelsen för den ekonomiska situationen. Det handlar då om fixering vid en post som blir ett uttryck för huruvida kommunen har starka eller svaga finanser.

Fixerade användare – syfte och hypoteser

Syftet med föreliggande studien har varit att ta reda på om kommunpolitiker är fixerade vid resultaträkningens slutrad när redovisningsinformation används och om förekomsten av fixering varierar beroende på kommunpolitikernas redovisningskunskaper. Redan på förhand står det naturligtvis klart att kommunpolitiker i många avseenden är en heterogen användargrupp (se Giljam med flera, 2010), men visar det sig att det finns betydande skillnader är det knappast ändamålsenligt att betrakta kommunpolitiker som en samlad användargrupp, åtminstone inte utifrån en redovisares perspektiv.

Baserat på tidigare fört resonemang kan hypoteser formuleras med avseende på att fixering förekommer och därmed påverkar kommunpolitikernas tolkning av redovisningsinformation. Som tidigare nämnts handlar det inte om funktionell fixering som konceptet tidigare har använts inom psykologin eller i redovisningslitteraturen, utan om att en post i den tillhandahållna redovisningsinformationen tillskrivs en sådan betydelse att uppmärksamheten dras från helheten med konsekvensen att förståelsen för den ekonomiska situationen begränsas. De tidigare återgivna resonemangen illustrerar att resultaträkningens slutrad tillskrivs en stor betydelse och det finns därmed grund för att formulera följande hypotes:

H1: Kommunpolitiker är fixerade vid resultaträkningens slutrad när de använder redovisningsinformation.

Utifrån resonemangen som Ijiri med flera (1966) förde, om att det är användare som inte förstår redovisningen väl som var benägna att bli funktionellt fixerade, är ett rimligt antagande att kommunpolitikernas kunskaper i redovisning påverkar huruvida de är fixerade vid resultaträkningens slutrad. Resonemanget leder fram till den andra hypotesen:

H2: Fixeringen vid resultaträkningens slutrad är mer framträdande bland kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning.

En i sammanhanget tämligen central omständighet utgörs av hur kunskaper i redovisning definieras. Att mäta kommunpolitikernas faktiska redovisningskunskaper låter sig svårligen göras och därför har tre omständigheter utgjort en approximation för dessa kunskaper. Att kunskaperna i redovisning påverkas av tiden som förtroendevald är sannolikt. En person som varit politiskt aktiv under en längre period har vid upprepade tillfällen deltagit i budgetprocess, diskuterat bokslut och andra ekonomirelaterade frågor – och därigenom haft möjlighet att utveckla kunskaper i redovisning. Antal mandatperioder kan därför vara av betydelse för kommunpolitikernas redovisningskunskaper och i förlängningen påverka hur redovisningsinformationen tolkas. En uppdelning har gjorts i tre grupper; deltagare som varit aktiva färre än två mandatperioder, mellan två och fyra mandatperioder samt fyra eller fler mandatperioder. Kommunpolitikernas redovisningskunskaper kan även påverkas av i vilken utsträckning de är involverade i budgetprocess, diskussion av bokslut och andra ekonomirelaterade frågor. Ett rimligt antagande är att det politiska uppdraget påverkar utrymme för deltagande och förberedelser

i arbetet med de angivna frågorna. En heltidspolitiker borde i större utsträckning således haft möjlighet att utveckla kunskaper i redovisning än deltids- och fritidspolitiker. Samma ordning borde även gälla mellan deltids- och fritidspolitiker. En uppdelning har gjorts mellan heltidspolitiker, deltidspolitiker och fritidspolitiker för att undersöka om några skillnader föreligger när redovisningsinformation används. Utöver erfarenhet och politiskt uppdrag, där antagandet är att praktiskt arbete med ekonomirelaterade frågor bidrar till att utveckla redovisningskunskaperna, kan även teoretiska erfarenheter som genererats av utbildning ha betydelse för redovisningskunskaperna, i det här fallet definierat som utbildning på gymnasial eller eftergymnasial nivå med inriktning mot ekonomi. Det innebär en uppdelning i två grupper – en grupp av politiker som genomfört en ekonomiutbildning och en grupp som inte genomfört en ekonomiutbildning.

Eftersom redovisningsinformationen antas påverka användarnas beteende medför det att användarna som är fixerade vid resultaträkningens slutrad inte handlar på ett relevant sätt vilket får konsekvenser för kommunpolitikernas prioriteringar, beslut och andra bedömningar. För att pröva de formulerade hypoteserna, och ta reda på om slutradsfixering förekommer när kommunpolitiker använder redovisningsinformation, har ett experiment genomförts. Experimentet beskrivs i sin helhet i det följande kapitlet.

4. Metod – ett redovisnings- experiment

Metoden som har tillämpats för att pröva de formulerade hypoteserna är vad Campbell och Stanley (1963) benämner ett riktigt experiment (true experiment), en benämning som används för att markera att det verkligen handlar om ett experiment. I det följande återfinns en redogörelse av det genomförda experimentet och de olika val som gjorts. Inledningsvis återfinns några allmänna noteringar rörande experiment som metod. Därefter redogörs för motiven till att ett experiment genomförts och avslutningsvis beskrivs designen av det genomförda experimentet.

Experiment som metod – några viktiga noteringar

Grunden för ett riktigt experiment utgörs av att en behandling sätts igång (av undersökaren själv eller någon annan utsedd person) och att effekterna av behandlingen observeras. Uttryckt på ett mer tekniskt vis handlar det om att förändra, eller manipulera som det ibland benämns på experimentspråk, en oberoende variabel och undersöka effekterna på en beroende variabel. Ytterligare några omständigheter karaktäriserar ett riktigt experiment. Söderlund (2010 sidan 23) menar att följande omständigheter är utmärkande:

Ett [riktigt] experiment innebär att individer allokeras slumpmässigt till olika grupper, vilka får olika behandlingar, och sedan jämförs gruppernas reaktioner efter behandlingen.

Som framgår av det återgivna citatet måste det finnas minst två grupper; en kontroll och en experimentgrupp. Indelningen i olika grupper möjliggör att grupperna kan behandlas på olika sätt och att effekterna av de olika behandlingarna kan jämföras. Behandlingen som sätts igång avser som tidigare nämnts endast en eller ett fåtal variabler medan allt annat är oförändrat. Därigenom är det möjligt att observera den oberoende variabelns effekt på den beroende variabeln. Den slumpmässiga allokeringen av deltagare till experimentets olika

grupper är den andra omständigheten och ett villkor för att kunna tillämpa en del statistiska analyser, men framförallt ett villkor för att olika grupper skall betraktas som jämförbara. En slumpmässig allokering innebär nämligen att alla deltagare i experimentet har lika stor möjlighet att placeras i experimentets olika grupper och grupperna antas därför vara jämförbara.

Beskrivningen av vad som utgör ett riktigt experiment illustrerar logiken som den valda metoden vilar på och samtidigt också dess komparativa fördel; att det finns en hög intern validitet. Eftersom det endast är ett fåtal variabler som studeras åt gången, där det är en eller ett fåtal oberoende variabler som manipuleras och vanligtvis en beroende variabel som observeras, finns möjlighet att kontrollera situationen. Ett riktigt experiment betraktas därför vara en metod vars styrka ligger i att studera och påvisa kausala samband (se exempelvis Babbie, 2007; Maxwell och Delaney, 2003; Söderlund, 2010). Det är därför grundläggande att det är manipuleringen av den oberoende variabeln som påverkar den beroende variabeln och inte några andra oberoende variabler som ligger utanför experimentets kontroll. När det gjorts kan uppmärksamheten riktas mot den *externa validiteten*, det vill säga i vilken utsträckning experimentet liknar förhållandena i en verklig situation (*real world settings*) och i förlängningen vilka möjligheter som finnas att generalisera resultatet. Men innan den interna validiteten är tillfredställande finns det alltså inget att generalisera (Campbell, 1957).

En utveckling av den grundläggande definitionen av extern validitet återfinns i Swieringa och Weick (1982) som skiljer mellan att deltagarna är engagerade och tar experimentet på allvar (*experimental realism*) och att experimentet påminner om en verklig situation utanför laboratoriemiljön (*mundane realism*). Eftersom alla forskare strävar efter att skapa en situation där deltagarna är engagerade och tar experimentet på allvar, utgörs den grundläggande avvägningen mellan om experiment huvudsakligen designas för att kontrollera experimentsituationen (fokus på intern validitet) eller för att likna en verklig situation utanför laboratoriemiljön (fokus på *mundane realism*). Swieringa och Weick (1982) menar nämligen att hybrider mellan de två inriktningarna skapar en otydlighet, där ökade inslag av verklighetsförankring i ett artificiellt experiment kan skapa en sådan komplexitet att interaktionen mellan olika variabler döljs (se även Libby med flera, 2002) och ökade artificiella inslag i ett experiment som liknar en verklig situation kan förhindra utvecklingen av teoretiska förklaringar. Uppmaningen är att problem som det finns begränsade kunskaper om bör studeras med verklighetsliknande

experiment och problem som det finns utförliga kunskaper om bör studeras med artificiella experiment (Swieringa och Weick, 1982 sidan 85). Resonemanget vilar på antagandet att problem som det finns utförliga kunskaper om borde det också finnas mer avancerade och komplexa teorier om, medan det omvända antas gälla för områden där kunskaperna är begränsade. Genom att arbeta med verklighetsliknande experiment kan teorier utvecklas och först därefter är det relevant att reducera komplexiteten, det vill säga tillföra mer artificiella inslag i experimenten, och därigenom isolera variabler som möjliggör att teorin kan prövas. Inom experimentlitteraturen finns det således starka argument för att genomföra experiment som inte påminner om en verklig situation, en omständighet som metodens kritiker ser som en allvarlig brist (se Söderlund (2010 sidan 205 och framåt) samt Pedhazur och Schmelkin (1991 sidan 251 och framåt) för en sammanfattning av sådan kritik). Utöver nämnda fördelar med ökade artificiella inslag förefaller en del av forskarna som arbetar med experiment vara av uppfattningen att kritikerna överdriver betydelsen av en verklig situation. Weick (1965 sidan 245) kommenterar exempelvis frågan om artificiella experiment på följande sätt: ”(...) *subjects do not leave their biases at the door.*” En uppfattning är alltså att deltagarna inte antas bryta sina vanor och mönster bara för att de går in i ett rum och deltar i ett experiment, som inte liknar en verklig situation.

Det förda resonemanget illustrerar att det i experimentlitteraturen inte alltid anses vara relevant att experiment avspeglar en verklig situation. Den överordnade frågan om intern och extern validitet har även behandlats. Därutöver har ett resonemang förts för att klargöra vad som karaktäriserar ett riktigt experiment. Försättningsvis används emellertid benämningen experiment även om det är just ett riktigt experiment som avses. I det följande redogörs för motiven till att genomföra ett experiment liksom hur de inledningsvis beskrivna frågorna har behandlats i experimentet.

Det genomförda experimentet

The human actor does not react to an environment, he enacts it. (...) we know what we've done only after we've done it. Only by doing is it possible for us to discover what we have done.

Weick (1969 sidan 64)

När metoden experiment används har studien allt som ofta en deduktiv ansats där det handlar om att pröva teori (Söderlund, 2010). Så har det också

varit i föreliggande studie, även om det inte ensidigt handlat om pröva den teoretiska referensramen för att bidra till att utveckla teorin. Utan en viktig del har utgjorts av om den teoretiska referensramen kan förklara kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation. Därigenom har ambitionen varit att föreliggande studie skall bidra med kunskaper om kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation.

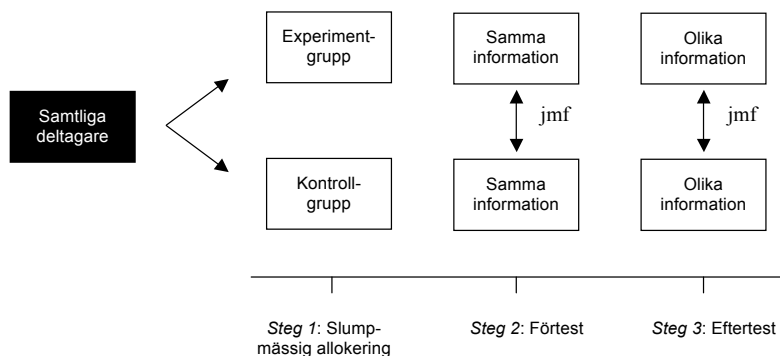
Den deduktiva ansatsen innebär att den tidigare forskningen om kommunpolitikernas användning av och uppfattningar om redovisningsinformation varit tämligen central. Tidigare forskning har baserats på personliga intervjuer och enkätundersökningar där kommunpolitikerna angivit hur informationen används och vad som anses vara viktigt och mindre viktigt. På så sätt har betydelsefulla kunskaper utvunnits, men samtidigt är resultaten som framhålls i översikten av tidigare forskning emellanåt motsägelsefulla och därför svårtolkade. Av detta följer att fler och metodmässigt annorlunda studier är motiverade vilka kan komplettera tidigare forskningsresultat.

Ett annat motiv till valet att genomföra ett experiment var möjligheten att reducera situationens komplexitet och därigenom klarlägga hur redovisningsinformationen (oberoende variabel) påverkar kommunpolitikernas bedömning av en kommuns ekonomiska situation (beroende variabel). Jämfört med fältstudier finns det i laboratoriemiljön möjlighet att reducera komplexiteten och därigenom frigöra variabler som kan vara svåra att fånga i en naturlig miljö (jämför Libby med flera, 2002 sidan 796). Särskilt när resultaten från tidigare forskning, som en konsekvens av den komplexitet som råder, ibland varit motsägelsefulla men också därför att tidigare forskning visar att kommunpolitiker tycker att det är svårt med kommunal ekonomi och redovisning. Det senare är en omständighet som bland annat tagit sig uttryck i begreppsförvirring (se Orrbeck, 1998). Omständigheterna förefaller ha bidragit till svårigheter att tolka kommunpolitikernas berättelser om hur de använder redovisningsinformation. Genom att låta kommunpolitikerna göra en bedömning av den ekonomiska situationen i olika kommuner istället för att låta dem berätta om hur de brukar göra när redovisningsinformationen tolkas, kan det beskrivna problemet undvikas. Omständigheten utgör ett tredje och tillika överordnat argument för valet att genomföra ett experiment – för precis som det inledningsvis återgivna citatet anger reagerar personer inte på omgivningen utan bidrar till att medskapa (*enact*) den. Det är därför möjligt att veta först efter att vi handlat (Weick, 1969). Och i ett experiment kommer kommunpolitikerna att handla och det blir då möjligt att veta.

Experimentets design

Experimentet har genomförts i tre steg. Som framgår av den grafiska illustrationen i figur 2 var samtliga deltagare i experimentet samlade, därefter följde det första steget i experimentet som bestod av att deltagarna slumpmässigt allokades till två olika grupper, en experimentgrupp och en kontrollgrupp (observera att benämningen används för att tydliggöra att grupperna fått olika behandling och inget annat). Det som avses med slumpmässig allokering är att när uppgiften i experimentet delades ut till deltagarna, fanns två varianter av experimentet, vilka hade sorterats så att de återkom varannan gång. Därefter delades experimentet ut.

I det andra steget erhöll experiment- och kontrollgruppen identisk redovisningsinformation för en kommun i form av en resultat- och en balansräkning. Utifrån informationen skulle den ekonomiska situationen i kommunen bedömas på en onummerad grafisk skala (Unnumbered Graphic Scale)² där den ena ändan angav svag ekonomisk situation och den andra stark ekonomisk situation. Kommunpolitikerna uppmanades även att motivera den redovisade bedömningen i en öppen fråga. Steget utgjorde ett förtest för att säkerställa att den slumpmässiga allokeringen faktiskt skapat två rimligt jämförbara grupper. Jämförelserna sker alltså mellan experiment- och kontrollgrupp, det vill säga en så kallad mellangrupsdesign (between-subjects design).



Figur 2. Design av experimentet

2) Grafiska skalor är ett alternativ till den ofta använda Likertskalet. Den onummerade grafiska skalan som används i föreliggande studie utgörs av en kontinuerlig linje mellan två motsatser, i det här fallet på en tio centimeter lång linje där ena ändan angav svag finansiell situation och den andra stark finansiell situation. Deltagarna i experimentet ombads bedöma den finansiella situationen genom att placera ett kryss på den kontinuerliga linjen. Bedömningen klassificerades därefter genom att i millimeter mäta avståndet från ändan som angav svag finansiell situation och kryssset.

I det tredje steget erhöll deltagarna redovisningsinformation för en annan kommun där den ekonomiska situationen skulle bedömas på samma sätt som tidigare, men nu varierade informationen i experiment- och kontrollgrupp. Jämförelser gjordes därefter för att klargöra hur den olikartade redovisningsinformationen (oberoende variabel) påverkade kommunpolitikernas bedömning av den ekonomiska situationen (beroende variabel). Variationerna fanns i resultaträkningen medan balansräkningen fortsatt var identisk i experiment- och kontrollgrupp. Som framgår av tabell 2 bestod skillnaderna i resultaträkningen av verksamhetens kostnader och uppgick till 20 mkr. Skillnaderna medför att ”resultatet före extraordinära poster” i experimentgruppen var minus 10 mkr och i kontrollgruppen var plus 10 mkr. I experimentgruppen där resultatet före extraordinära poster var negativt återfanns en extraordinär intäkt som uppgick till 18,5 mkr. ”Årets resultat” blev därmed plus 8,5 mkr. I kontrollgruppen, där resultatet före extraordinära poster var positivt, återfanns en extraordinär kostnad på 18,5 mkr och ”årets resultat” blev därmed minus 8,5 mkr³.

	Experiment- grupp	Kontroll- grupp
Verksamhetens intäkter	270,0	270,0
Verksamhetens kostnader	-1 585,5	-1 565,5
Avskrivningar	-71,5	-71,5
Verksamhetens nettokostnader	-1 387,0	-1 367,0
Skatteintäkter	1 244,5	1 244,5
Kommunalekonomisk utjämning	127,5	127,5
Finansiella intäkter	11,3	11,3
Finansiella kostnader	-6,4	-6,4
Resultat före extraordinära poster	-10,0	10,0
Extraordinära intäkter	18,5	0,0
Extraordinära kostnader	0,0	-18,5
Årets resultat	8,5	-8,5

Tabell 2. Resultaträkningar i eftertestet

3) Enligt den gällande rekommendationen från Rådet för kommunal redovisning (RKR), normgivaren inom det kommunala området, skall en post klassificeras som extraordinär om (1) händelsen eller transaktionen som ger upphov till posten saknar ett tydligt samband med den ordinarie verksamheten, (2) är av sådan typ att den inte kan förväntas inträffa ofta eller regelbundet och (3) uppgår till ett väsentligt belopp (Rekommendation 3.1)

I enlighet med tidigare formulerade hypoteser om att slutradsfixering råder antogs experimentgruppen som erhöll ett positivt resultat bedöma den ekonomiska situationen som starkare än kontrollgruppen som erhöll ett negativt resultat. Förekomsten av extraordinära poster antogs således inte påverka bedömningen av den ekonomiska situationen eftersom deltagarna är fixerade vid resultaträkningens slutrad.

Mer om designen – motiv till valen

Studien handlar om kommunpolitikerns användning av redovisningsinformation. Det var därför viktigt att använda deltagare i experimentet som liknar denna användargrupp (jämför Libby med flera, 2002 sidan 802). För att undvika problematiken kring huruvida deltagarna innehar nödvändiga attribut för att kunna representera en särskild grupp har deltagarna utgjorts av den grupp som studien handlar om, det vill säga kommunpolitiker. En annan viktig utgångspunkt vid designen av experimentet var att skapa ett verkligt fall utan att göra avkall på den interna validiteten i experimentet. Det var angeläget eftersom studien inte endast handlar om att pröva teori utan även om att ta reda på om det finns någon redovisningsinformation som kommunpolitikerna tillskriver en sådan betydelse att förståelsen för den ekonomiska situationen begränsas (jämför Swieringa och Weick, 1982). För att skapa ett verklighetstroget fall med rimliga relationer mellan de olika posterna togs utgångspunkten vid konstruktionen av redovisningsinformationen i räkenskaper för två medelstora västsvenska kommuner. Därefter ändrades räkenskaperna för att anpassas till studiens syfte. Redovisningsuppgifterna är således fiktiva. För att klargöra detta, och undvika att någon av politikerna sedan tidigare var bekant med kommunerna i fråga och därför baserade bedömningen på för givet tagna föreställningar om finanserna istället för att studera redovisningsinformationen, användes två fiktiva kommunnamn. En åtgärd för att skapa ett realistiskt fall var att experimentet genomfördes i samband med ordinarie fullmäktigesammanträden, vilket innebar att laboratoriet fördes till deltagarna istället för att deltagarna fördes till laboratoriet⁴.

Redovisningsinformationen som utgjorde underlaget för bedömningen av

4) Det är centralt att klargöra vad som konstituerar ett laboratorieexperiment eftersom benämningen ibland tenderar att vilseleda. Weick (1965 sidan 199) definierar laboratorieexperiment på följande sätt: "(...) a laboratory experiment is not defined in terms of a particular setting. Instead, this label identifies any situation in which the experimenter can determine the treatments to which groups will be exposed, in what order, and at what time." Benämningen laboratorium avser således inte var experimentet fysiskt sätt genomförts utan att det funnits möjlighet att kontrollera vissa omständigheter.

den ekonomiska situationen begränsades, som tidigare nämnts, till resultat- och balansräkning. Det var en konsekvens av att komplexiteten i experimentet behövde reduceras (minska antalet variabler). Att finansieringsanalys – och därigenom uppgifter om investeringar – samt skattesatsen utelämnats är framförallt en konsekvens av tidigare forskning som visat att kommunpolitikerna framförallt tillskriver de bokföringsmässiga rapporterna stort informationsvärde (Brorström med flera, 1995; Johansson, 1990).

Det är avslutningsvis värt att kommentera designen av det genomförda experimentet i relation till andra experiment. Det genomförda experimentet liknar två klassiska experiment. I grunden är det genomförda experimentet likartat en design med endast ett eftertest och kontrollgrupp (*posttest-only control group design*) (Campbell och Stanley, 1963 sidorna 25–26) eftersom det är jämförelsen mellan experiment- och kontrollgrupp som fokuseras, en så kallad mellangrupsdesign (*between-subjects design*). Samtidigt förutsätter en sådan design att den slumpmässiga allokeringen skapar två jämförbara grupper med den naturliga följderna att ett förtest inte är nödvändigt att genomföra. Det genomförda experimentet består emellertid av ett förtest och påminner till viss del därför om en design med för- och eftertest med kontrollgrupp (*pretest-posttest control group design*) (Campbell och Stanley, 1963 sidorna 13–16). En betydande avvikelse förekommer i det här fallet och det handlar om att för- och eftertest inte är jämförbara eftersom bedömningen avser två olika kommuner. Jämförelsen som fokuseras är som tidigare nämnts den mellan kontroll- och experimentgrupp. Det finns flera olika anledningar till valet av design och att inget av de klassiska experimenten genomfördes utan modifiering. En design med endast ett eftertest och kontrollgrupp förutsätter att grupperna, som en följd av den slumpmässiga allokeringen, är jämförbara. Men precis som Söderlund (2010 sidorna 51–55) för ett resonemang om har den slumpmässiga allokeringen inte alltid avsedd effekt. Det kan därför vara av betydelse att säkerställa att grupperna verkligen är jämförbara, särskilt i föreliggande studie eftersom resultaten från tidigare forskning påvisat att kommunpolitikernas kunskaper om redovisning varierar. Samtidigt var designen med för- och eftertest med kontrollgrupp – vilken förutsätter att kontrollgruppen tilldelas samma redovisningsinformation i för- och eftertestet för att möjliggöra jämförelser – inte heller möjlig att genomföra. Det beror på valet att låta verkliga beslutsfattare delta i experimentet vilket medförde en tydlig tidsram och att för- och eftertest därför behövde genomföras med ett kort mellanrum. Det hade, som det benämns på experi-

mentspråk, därför inte varit möjligt att vilseleda deltagarna. Med det avses att deltagarna i experimentets kontrollgrupp skulle ha insett att de bedömde den ekonomiska situationen baserat på samma redovisningsinformation. Eftersom den oberoende variabeln identifierats skulle jämförelsen mellan för- och eftertest för kontrollgruppen bli oanvändbar. Tillvägagångssättet är emellertid inte odelat positivt eftersom förtest och kontroll av jämförbarhet mellan olika grupper samtidigt innebär en risk att påverka agerandet i eftertestet. I föreliggande studie ansågs betydelsen av att säkerställa jämförbarhet mellan grupperna emellertid överväga risken att förtestet påverkade kommunpolitikernas agerande.

Det praktiska – deltagare, urval och tillvägagångssätt

Parallellt med arbetet att designa experimentet pågick aktiviteter för att kunna genomföra experimentet med kommunpolitiker, det vill säga den grupp av användare som faktiskt studeras. En annan utgångspunkt var att ett urval skulle uppnås som gjorde det möjligt att pröva hypotesen avseende att kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning är mer benägna att bli fixerade vid slutraden när redovisningsinformation används. För att kunna göra det fordrades ett urval av kommunpolitiker med olikartade politiska uppdrag (heltids-, deltid- eller fritidspolitiker), erfarenhet (antal år) och formell utbildning (ekonomiutbildning eller ej), vilket var i enlighet med vad som på förhand antogs utgöra en rimlig approximation för kunskaper i redovisning. Genomförandet av experimentet i en större organisation och i en mindre organisation antogs skapa sådana förutsättningar.

Nästa steg utgjordes av att en informell kontakt etablerades med företrädare för Marks kommun (den mindre organisationen) och Västra Götalandsregionen (den större organisationen). Det ansågs vara ett ändamålsenligt urval eftersom det redan på förhand stod klart att fullmäktigeförsamlingen i Västra Götalandsregionen utgjordes av flertalet heltids- och deltidspolitiker medan fullmäktigeförsamlingen i Marks kommun huvudsakligen utgjordes av fritidspolitiker. Därigenom skulle den eftersträlvade variationen i urvalet kunna uppnås. Vid den informella kontakten framkom att kontaktpersonen i båda fallen ställde sig positiv till att genomföra ett redovisningsexperiment i respektive fullmäktigeförsamling. Därefter översändes en formell förfrågan brevledes till ordförande i respektive fullmäktigeförsamling. Kort efter den formella förfrågan medgavs möjlighet att genomföra experimentet samtidigt som tid och plats bestämdes.

Väl på plats i respektive fullmäktigeförsamling⁵ informerade författaren till denna rapport tillsammans med en senior kollega vid Kommunforskning i Västsverige (KFi) kortfattat om pågående redovisningsforskning och om experimentet som skulle genomföras. Fullmäktigeledamöterna informerades också om att de skulle bedöma respektive kommuns ekonomiska situation efter att ha bildat sig en uppfattning om respektive kommuns ekonomiska styrkor och svagheter. Informationen återfanns även skriftligen i det material som delades ut. Efter informationen om förutsättningarna delades experimentet ut. Deltagarna hade fem minuter på sig att genomföra uppgiften. Några tog längre tid i anspråk och andra tog kortare tid men några större skillnader handlade det inte om.

5) Båda experimenten genomfördes under våren 2009. Experimentet i Marks kommun genomfördes i samband med fullmäktigesammanträdet 2009-06-23 och experimentet i Västra Götalandsregionen genomfördes i samband med fullmäktigesammanträdet 2009-03-31. Sammantaget deltog 149 ledamöter fördelat på 110 från Västra Götalandsregionen och 39 från Marks kommun. Det innebär att samtliga av ledamöterna som deltog vid fullmäktigesammanträdet inte genomförde experimentet utan att några valde att lämna efter det att den formella delen av sammanträdet avslutats. I Marks kommun var deltagarfrekvensen 77 procent (39 av 51 ledamöter) och i Västra Götalandsregionen var den 74 procent (110 av 149 ledamöter). Eftersom samtliga ledamöter inte deltog vid respektive sammanträde framstår bortfallet som mer omfattande än vad det i själva verket var.

5. Resultatredovisning

I det följande redovisas resultatet från det genomförda experimentet. Söderlund (2010 sidorna 172–173) beskriver denna del av forskningsprocessen som en mekanisk procedur eftersom det har utvecklats en stark konvention med avseende på hur ”(...) undersökare bör välja, utföra, avrapportera och kommentera (...)” testerna av formulerade hypoteser. Även Cohen (1994) talar om tillvägagångssättet i termer av att det är mekaniskt, men benämner det för en mekanisk ritual. Att i resultatredovisningen förhålla sig till den rådande konventionen, likväl som kritiken mot konventionen, är därför centralt. Några grundläggande beståndsdelar i konventionen och kritiken mot konventionen behandlas inledningsvis och utgör grunden för redovisningen av resultatet som därefter följer.

Konventionen och dess kritiker

Tillvägagångssättet efter att ett experiment genomförts är som tidigare nämnts ett starkt institutionaliserat förfarande. Resultatet av konventionen finns samlad i ett antal beslutsscheman som redogör för vilka statistiska test som bör utföras (se exempelvis Söderlund, 2010 sidan 174). Valet av statistiskt test avgörs av antalet grupper i experimentet och skaltyp för reaktionsvariabeln, vilket i föreliggande fall är det samma som den beroende variabeln. I föreliggande fall bestod experimentet av två grupper (en experiment- och en kontrollgrupp) och skaltypen som användes för att mäta reaktionsvariabeln (bedömningen av den ekonomiska situationen) var kvotskala. Konventionen rekommenderar då att ett t test tillämpas. När jämförelser genomfördes efter uppdelning i olika grupper för att pröva hypotesen om att kunskaper i redovisning har betydelse, var det fler än två grupper men fortsatt samma skaltyp för reaktionsvariabeln. Här rekommenderar konventionen variansanalys (ANOVA).

Det statistiska testet, oavsett vilket test konventionen rekommenderar, används för att pröva den så kallade nollhypotesen. Är p-värdet statistiskt signifikant på den valda signifikansnivån betyder det att nollhypotesen skall förkastas. Om p-värdet däremot inte är statistiskt signifikant på den valda sig-

nifikansnivån går det inte att utesluta att de uppvisade skillnaderna är orsakade av slumpen; nollhypotesen kan därför inte förkastas. Det betyder emellertid inte att nollhypotesen har bekräftats, utan det enda som går att konstatera är att nollhypotesen inte går att förkasta. Denna omständighet har varit föremål för kritik eftersom situationen är svårtolkad och egentligen inte säger särskilt mycket (Cohen, 1990). I en senare publikation sträcker sig Cohen (1994 sidan 997) till och med så långt att han menar att det är en omständighet som drivit fram felaktiga tolkningar av p-värdet, eftersom ”(...) *it does not tell us what we want to know, and we so much want to know what we want to know that, out of desperation, we nevertheless believe that it does!*”. Det som forskarna gärna skulle vilja veta är sannolikheten för att nollhypotesen är sann givet en viss data eller sannolikheten för att forskningshypotesen är sann, men det är som tidigare nämnts inte möjligt utan p-värdet beskriver sannolikheten för den aktuella datan givet att nollhypotesen gäller (se exempelvis Cohen, 1990; Söderlund, 2010).

Vad behöver då göras? Enligt Cohen (1990, 1992, 1994), som är en av de mest framträdande kritikerna mot konventionen, finns det flera olika sätt att begränsa bristerna i Fishers modell med signifikanstest av nollhypoteser. Ett förslag är att utförligt redovisa och kommentera deskriptiv statistik och illustrera fördelningen grafiskt, ett annat att beräkna och kommentera effekttorlek eftersom det skapar förutsättningar för att uttala sig om styrkan på skillnader mellan olika grupper. Strukturen för redovisningen av resultatet från det genomförda experimentet har påverkats av de två förslagen, men är i grund och botten anpassade till den rådande konventionen. Det betyder att *t* test respektive variansanalys (ANOVA) har använts för att beräkna p-värden och därigenom pröva om nollhypoteserna är statistiskt signifikanta. Förfarandet har vidare kompletterats med relevant deskriptiv statistik, grafiska illustrationer och beräkning av effekttorleken. Det senare har beräknats genom Cohen's *d* (Cohen, 1988).

Statistiska test av hypoteserna

Utgångspunkten för de statistiska testerna är de formulerade hypoteserna som återfinns i studiens teoretiska referensram. För att kortfattat summera tidigare fört resonemang upprepas de formulerade hypoteserna (här återgivna som nollhypoteser).

H01: Kommunpolitiker är inte fixerade vid resultaträkningens slutrad när de använder redovisningsinformation.

H02: Fixeringen vid resultaträkningens slutrad är inte mer framträdande bland kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning.

De två hypoteserna har som tidigare nämnts prövats genom ett experiment där deltagarna har bedömt den ekonomiska situationen. I det första skedet, i det så kallade förtestet, erhöll experiment- och kontrollgrupp samma redovisningsinformation för en kommun där den ekonomiska situationen skulle bedömas. Denna bedömning genomfördes för att säkerställa att den slumpmässiga allokeringen faktiskt skapat två rimligt jämförbara grupper. Därefter erhöll experiment- och kontrollgrupp redovisningsinformation för en annan kommun där den ekonomiska situationen skulle bedömas på samma sätt som tidigare, men nu varierade redovisningsinformationen mellan grupperna. Skillnaderna återfanns i resultaträkningen och bestod som tidigare nämnts av att experimentgruppen erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter vilket medförde att resultatet blev positivt, medan kontrollgruppen erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader vilket medförde att resultatet blev negativt. Jämförelser gjordes därefter för att klarlägga hur den olikartade redovisningsinformationen (oberoende variabel) påverkade kommunpolitikernas bedömning av den ekonomiska situationen (beroende variabel). Ett uttryck för att slutradsfixering råder och påverkar användningen och sedermera bedömningen av den ekonomiska situationen är att experimentgruppen, där årets resultat var positivt, bedömer den ekonomiska situationen som starkare än kontrollgruppen, där årets resultat var negativt. En sådan användning innebär alltså att hänsyn inte tas till extraordinära poster eftersom bedömningen ensidigt baseras på slutraden.

I det följande presenteras och kommenteras resultatet från uppgifterna. En uppdelning har gjorts mellan de två hypoteserna. Först presenteras resultatet avseende hypotesen om att kommunpolitiker (inte) är fixerade vid resultaträkningens slutrad när de tolkar redovisningsinformation. Därefter presenteras resultatet från den andra hypotesen om att fixeringen vid resultaträkningens slutrad (inte) är mer framträdande bland kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning. Det innebär att experimenten som genomförts i Marks kommun och i Västra Götalandsregionen slagits samman och analyserats som ett enda experiment. Motivet till att analysera materialet på detta sätt är relaterat till den andra hypotesen om att användningen av redovisningsinformation är kopplad till individuella skillnader (redovisningskunskaper). Det är alltså skillnaderna mellan deltagare som fokuseras istället för organisatorisk tillhörighet. Men en sådan utgångspunkt hade en enskild ana-

lys av respektive experiment inte haft betydelse, eftersom skillnaderna som observerats hade betraktats som en konsekvens av individuella olikheter för deltagarna.

Slutradsfixering i praktiken?

Redovisningen av de genomförda statistiska testerna och den deskriptiva statistiken återfinns i tabell 3 på nästa sida. Som framgår av tabellen var det 149 kommunpolitiker som genomförde experimentet fördelat på 74 i experimentgruppen och 75 i kontrollgruppen. I den första uppgiften, där den ekonomiska situationen bedömdes baserad på samma redovisningsinformation, redovisar grupperna olika bedömningar. Medelvärdet för bedömningen av den ekonomiska styrkan är högre i kontrollgruppen (5,127) än i experimentgruppen (5,576). Notera emellertid att skillnaderna inte är statistiskt signifikanta ($P > .05$), det vill säga det är inte möjligt att utesluta att det är slumpen som föranlett skillnaderna mellan experiment- och kontrollgrupp, och att det är en liten styrka på skillnaderna i de observerade medelvärdena (d 0,24)⁶. Mot bakgrund av detta framstår de två grupperna som rimligt jämförbara. Fortsättningsvis riktas uppmärksamheten mot den andra delen av experimentet.

I den andra uppgiften handlade det återigen om att bedöma den ekonomiska situationen i en kommun, men nu utifrån varierande redovisningsinformation. Eftersom slutradsfixering antas påverka bedömningen är hypotesen att experimentgruppen, som erhöll en resultaträkning som slutade med positivt resultat, bedömer den ekonomiska situationen som starkare än kontrollgruppen, som erhöll en resultaträkning som slutade med negativt resultat. I ”nollifierad” form blir hypotesen att det inte finns några skillnader avseende bedömningen av den ekonomiska situationen. Redan vid en första anblick står det klart att det inte är möjligt att förkasta den formulerade nollhypotesen. För att den formulerade nollhypotesen skall kunna förkastas när ett ensidigt t test genomförs måste medelvärdena skilja sig i den riktning som angivits i nollhypotesen och så är inte fallet. Kontrollgruppen (4,376) bedömde att den ekonomiska situationen var starkare än experimentgruppen (4,142). Dessutom var styrkan på de observerade skillnaderna mellan grupperna nästan negligerbar (d 0,12), det vill säga experimentbehandlingen hade en begränsad betydelse.

6) Cohens d är definierat som skillnaden mellan två medelvärden dividerat med den poolade standardavvikelsen (se formeln nedan) och blir ett mått på skillnadernas styrka. Cohen (1988) betraktar ett d som uppgår till 0,8 som en stor skillnad, 0,5 som en mediumstor skillnad och 0,2 som en liten skillnad. Måttet blir i det här fallet ett uttryck för experimentbehandlings styrka.

$$d = \frac{|X_1 - X_2|}{S_{\text{poolad}}}$$

Bedömningen av den ekonomiska situationen, baserad på samma information

	N	Medel- värde	Standard- avvikelse	t	Sig.(2-tailed)	d
Experimentgrupp	74	5,127	1,854			
Kontrollgrupp	75	5,576	1,908			
Totalt	149	5,353	1,889	1,456	0,147	0,24

Bedömningen av den ekonomiska situationen, baserad på olika information

	N	Medel- värde	Standard- avvikelse	t	Sig.(2-tailed)	d
Experimentgrupp	74	4,142	1,987			
Kontrollgrupp	75	4,376	1,996			
Totalt	149	4,259	1,988	0,717	0,237	0,12

Tabell 3. Resultatsammanställning H01

Kommentar: Experimentgruppen erhöll en resultaträkning (se tabell 2) med extraordinära intäkter och positivt resultat medan kontrollgruppen erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader och negativt resultat.

Det empiriska materialet från experimentet begränsas som tidigare nämnts inte endast till värderingen av den ekonomiska situationen, utan det fanns även en öppen fråga där deltagarna uppmanades att motivera bedömningarna som redovisades avseende de två kommunernas ekonomiska situation. Av de 149 kommunpolitikerna som deltog i experimentet besvarade 97 den öppna frågan, det vill säga knappt två tredjedelar. Svaren har klassificerats utifrån om de är kopplade till resultat- och/eller balansräkning. I några fall var kommentaren av sådan karaktär att den var svår att relatera till någon av de ekonomiska rapporterna. Dessa kommentarer har klassificerats som generella. Som framgår av tabell 4 var det vanligast att bedömningen baserades på en blandning av poster från resultat- och balansräkningen. I ett antal fall var bedömningen emellertid endast baserad på information som återfinns i en ekonomisk rapport och i några få fall var kommentarerna generella och därför

inte möjliga att relatera till någon ekonomisk rapport (exempelvis ”har koll på läget” och ”kommunerna reder sig”).

	Frekvens	Procent
Resultat- och balansräkning	50	52
Balansräkning	22	23
Resultaträkning	21	22
Generella	4	4
Totalt	97	100

Tabell 4. Klassificering utifrån finansiella rapporter

Ytterligare ett sätt att klassificera användningen och den gjorda bedömningen är utifrån enskilda poster i resultat- och balansräkning. Även om flera av kommentarerna i den öppna frågan var möjliga att relatera till en av de finansiella rapporterna (exempelvis ”stark resultaträkning” och ”stark balansräkning”) är alla inte möjliga att relatera till en enskild post. Utifrån kommentarerna som var möjliga att klassificera på ett sådant sätt framgår att deltagarna framförallt baserat bedömningarna på sex poster. Viktigast ansågs årets resultat vara. Ett antal politiker hänvisade också explicit till extraordinära poster. Politikerna som kommenterade de extraordinära posterna var tydliga med att detta är poster av engångskaraktär och att det hade betydelse vid bedömningen av den ekonomiska situationen. Utöver de nämnda posterna var det inga andra i resultaträkningen som nämndes i mer än undantagsfall, utan resterande poster är sådana som återfinns i balansräkningen.

	Frekvens	Procent
Årets resultat	50	52
Skulder	44	45
Tillgångar	24	25
Eget kapital	24	25
Pensionsförpliktelser inom linjen	19	20
Extraordinära poster	17	18

Tabell 5. Klassificering utifrån olika poster

Balansräkningens viktigaste post och den näst viktigaste posten totalt sett var skulder. Ett flertal deltagare hänvisade också till ansvarsförbindelsen inom

linjen. Ansvarsförbindelsen ingår enligt gällande lagstiftning inte som en post i balansräkningen men kan som en följd av att posten avspeglar framtida åtaganden kopplas till rapporten. Även tillgångar och eget kapital var av betydelse. Notera emellertid att skuldposterna angavs som ett motiv till den gjorda bedömningen av nästan mer än dubbelt så många.

Olika användare, olika bedömningar?

Den andra nollhypotesen handlade om att kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning inte är mer benägna att bli fixerade vid resultaträkningens slutrad. Som tidigare nämnts går det svårligen att fånga deltagarnas faktiska kunskaper i redovisning och istället har erfarenhet (tid som kommunpolitiker), politiskt uppdrag (fritids-, deltids- eller heltidspolitiker) och formell utbildning (ekonomiutbildning eller ingen ekonomiutbildning) utgjort en approximation för dessa kunskaper.

Grupp

ERFARENHET	Kvadratsummor	Frihetsgrader	Genomsnittliga kvadratsummor	F	Sig.
Mellan grupperna	27,099	5	5,420	1,392	0,231
Inom grupperna	548,983	141	3,893		
Totalt	576,081				
POLITISKT UPPDRAG	Kvadratsummor	Frihetsgrader	Genomsnittliga kvadratsummor	F	Sig.
Mellan grupperna	10,460	5	2,092	0,522	0,760
Inom grupperna	565,621	141	4,011		
Totalt	576,081	146			
EKONOMIUTBILDNING	Kvadratsummor	Frihetsgrader	Genomsnittliga kvadratsummor	F	Sig.
Mellan grupperna	4,816	3	1,605	0,399	0,754
Inom grupperna	571,264	142	4,023		
Totalt	576,079	145			

Tabell 6. Resultatsammanställning H₀2

Det visade sig inte finnas något entydigt mönster vad gäller de tre omständigheterna, det är alltså inte som så att heltidspolitiker utgörs av de som varit

aktiva under längst tid eller att fritidspolitikerna utgörs av de som varit aktiva under kortast tid, för att nämna några exempel. Med anledning av detta har deltagarnas bedömning av den ekonomiska situationen redovisats utifrån en uppdelning i erfarenhet, politiskt uppdrag och utbildning. Denna indelning skapar skillnader mellan experiment- och kontrollgrupp, men som framgår av tabell 6 är inga av skillnaderna statistiskt signifikanta ($P > .05$), vilket betyder att det inte är möjligt att utesluta att det är slumpen som föranlett skillnaderna. Den formulerade nollhypotesen om att fixeringen vid resultaträkningens slutrad inte är mer framträdande bland kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning går enligt konventionen därmed inte att förkasta. Betraktas resultatet istället utifrån styrkan på de uppvisade skillnaderna är det till viss del en annan bild som framträder. Olikheterna mellan hur experiment- och kontrollgrupp bedömer den ekonomiska situationen redovisas enskilt utifrån erfarenhet, politiskt uppdrag och utbildning.

Uppdelningen utifrån antal mandatperioder visar att kommunpolitikerna som varit aktiva kortare tid än två mandatperioder, mellan två och fyra mandatperioder samt fyra eller fler mandatperioder bedömer den ekonomiska situationen på olikartade sätt. Som framgår av diagram 1 bedömer experimentgruppen, som erhöll en resultaträkning med positivt resultat och extraordinära intäkter, i några fall att den ekonomiska situationen är starkare än kontrollgruppen, som erhöll en resultaträkning med negativt resultat och extraordinära kostnader. Denna skillnad återfinns bland kommunpolitikerna som varit verksamma i färre än två mandatperioder och som varit verksamma mellan två till fyra mandatperioder. Det kan synas vara små skillnader, men är som framgår utav beräkningarna av Cohens d (se appendix) skillnader som inte är negligerbara. Skillnaderna tyder på att extraordinära poster inte har beaktats och att tolkningen till stor del baserats på resultaträkningens slutrad. För kommunpolitikerna som varit aktiva i fler än fyra mandatperioder gäller det omvända förhållandet; där bedömer kontrollgruppen att den ekonomiska situationen är starkare än experimentgruppen. Det är en mediumstor skillnad (d 0,54) och experimentbehandlingen har således betydelse. De innebär att erfarna kommunpolitikerna tar hänsyn till förekomsten av extraordinära poster medan det för kommunpolitikerna med mindre erfarenhet framförallt är viktigt vad som redovisas på resultaträkningens slutrad.

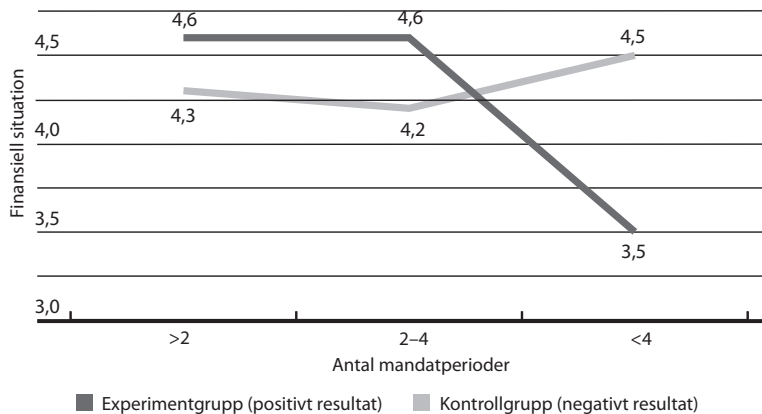


Diagram 1. Uppdelning utifrån erfarenhet

Uppdelningen utifrån politiskt uppdrag är, som framgår av diagram 2, en annan omständighet som skapar skillnader. Notera emellertid att experimentgruppen (positivt resultat som en följd av extraordinära intäkter) aldrig bedömer att den ekonomiska situationen är starkare än kontrollgruppen (negativt resultat som en följd av extraordinära kostnader). Ett positivt resultat bedöms per automatik alltså inte som bättre än ett negativt resultat, vilket tyder på att förekomsten av extraordinära poster påverkat tolkningen. De mest framträdande skillnaderna förekommer för heltidspolitiker och denna skillnad närmar sig riktmärket för vad som utgör en stor skillnad (d 0,72).

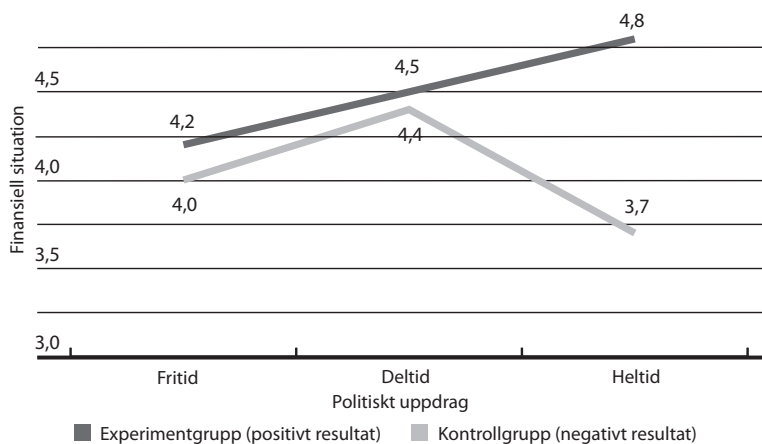


Diagram 2. Uppdelning utifrån politiskt uppdrag

Även uppdelningen utifrån utbildning skapar en del skillnader avseende hur den ekonomiska situationen bedöms. Som framgår av diagram 3 bedömde deltagarna i kontrollgruppen som saknar ekonomiutbildning att den ekonomiska situationen var svagare än de som genomfört en ekonomiutbildning. Det tyder på att de extraordinära kostnaderna påverkat deltagarna med ekonomiutbildning i större utsträckning än de utan en sådan utbildning. I experimentgruppen framträder däremot i princip inga skillnader.

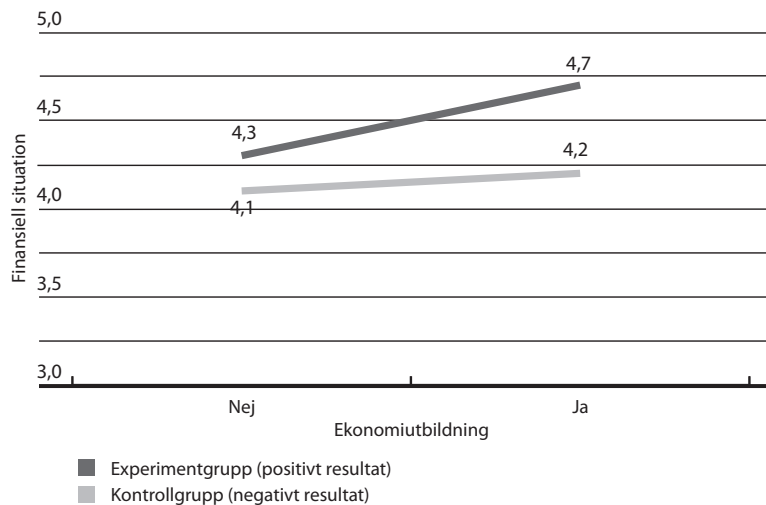


Diagram 3. Uppdelning utifrån ekonomiutbildning

Sammantaget betyder det att skillnaderna mellan bedömningen av den ekonomiska situationen är större mellan dem som har genomfört en ekonomiutbildning än dem som saknar en sådan utbildning. Deltagarna utan ekonomiutbildning är alltså mer benägna att basera bedömningen på resultaträkningens slutrad och bortse från extraordinära poster. Notera att det rör sig om små skillnader i båda fallen.

6. Diskussion

I det här kapitlet diskuteras resultatet och omständigheter inom experimentet som kan ha påverkat resultatet. Först inriktas diskussionen mot slutradens betydelse för kommunpolitikernas bedömning av den ekonomiska situationen. Därefter återfinns några reflektioner utifrån sammanställningen av den öppna frågan i experimentet, där deltagarna ombads motivera den bedömning som gjorts av den ekonomiska situationen.

Tolkning av resultatet – några utgångspunkter

Ingen av de formulerade nollhypoteserna om slutradsfixering visade sig vara statistiskt signifikanta ($P > .05$). Den ortodoxa tolkningen av utfallet innebär att det varken är möjligt att bekräfta eller förkasta nollhypoteserna om att kommunpolitiker *inte* är fixerade vid resultaträkningens slutrad, utan det enda man kan konstatera är att nollhypoteserna inte går att förkasta. Ett alternativ till denna ortodoxa tolkning återfinns i Söderlund (2010 sidorna 182–184) som i sina resonemang kring problematiken bland annat hänvisar till Berk och Brewer (1978) vilka betraktar en icke signifikant nollhypotes som ett tentativt antagande som får undersökas i framtida studier. Denna liberala tolkning, som är ett avsteg från konventionen, utgör ett alternativ och innebär att utfallet av experimentet bör tolkas som att slutradsfixering inte förekommer, men med förbehållet att slutsatsen är tentativ och att det i framtiden bör genomföras experiment för att pröva om slutsatsen kvarstår. Att upprepa experiment fyller därigenom en viktig funktion – och det gäller egentligen inte endast icke signifikanta nollhypoteser, utan även signifikanta nollhypoteser eftersom det är först efter ett antal genomförda experiment som visar att en viss behandling ger en viss effekt som det är rimligt att fundera på i vilken utsträckning det är möjligt att generalisera resultaten (Campbell, 1957).

För att kunna tolka experimentet och redovisa slutsatser är det enligt den ortodoxa tolkningen ett krav att nollhypotesen är signifikant medan den mer liberala tolkningen innebär att tentativa slutsatser kan dras trots att nollhypotesen inte är signifikant. En annan betydelsefull aspekt utgörs av att det

finns kontroll över variablerna inom experimentet, det som på experiment-pråk benämns intern validitet. Det finns ett flertal hot mot den interna validiteten som sedan länge är kända (Campbell och Stanley, 1963), men hoten varierar beroende på vilken experimentdesign som tillämpas. I föreliggande studie utgörs hoten huvudsakligen av den oberoende variabeln (redovisningsinformationen) och reaktionsvariabeln, vilken i det här fallet är samma som den beroende variabeln (bedömning av den ekonomiska situationen). Några andra alternativ än att använda bedömningen av den ekonomiska situationen som reaktionsvariabel framstod inte som rimliga och övervägdes därför aldrig. Ett antal olika alternativ har däremot övervägts rörande hur resultaträkningarna skulle manipuleras för att pröva förekomsten av slutradsfixering. Tanken med den valda utformningen utgick från antagandet att om slutradsfixering förekommer, så bedöms den ekonomiska situationen som starkare om resultatet är positivt än resultatet är negativt, detta oavsett om extraordinära poster förekommer. Det är alltså av underordnad betydelse om det positiva resultatet eller det negativa resultatet är en konsekvens av extraordinära intäkter eller kostnader. Det samma gäller skillnaderna som återfinns mellan resultaträkningens slutrad i experiment- och kontrollgruppen vilka är förhållandevis små. Det är möjligt att mer påtagliga skillnader påverkat deltagarnas bedömning av den ekonomiska situationen i större utsträckning. Ett annat hot mot den interna validiteten utgörs av experimentets design med för- och eftermätning med kontrollgrupp, men där de två mät-tillfällena inte är direkt jämförbara. Det finns nämligen en risk att deltagarna påverkats av förmätningen. Möjligtvis hade en mer traditionell design med eftertest och kontrollgrupp (*posttest-only control group design*) (Campbell och Stanley, 1963 sidorna 25–26) medfört ett annorlunda resultat. Som tidigare redogjorts för ansågs fördelarna med att genomföra ett förtest som inte gick att jämföra med eftertestet emellertid överväga nackdelarna (se avsnitt ”Mer om designen – motiv till valen” för utförligare resonemang). Det förda resonemanget illustrerar således att det finns flera olika omständigheter inom experimentet som kan ha bidragit till att påverka utfallet. Det är centralt att uppmärksamma dessa omständigheter men det är också angeläget att diskutera resultatet – även fast de observerade skillnaderna inte är statistiskt signifikanta. Det finns nämligen ett flertal olika trender och tendenser som kan ligga till grund för fortsatta studier.

Slutradens betydelse

Nollhypotesen att kommunpolitiker *inte* är fixerade vid resultaträkningens slutrad när de tolkar redovisningsinformation (H01) var som tidigare nämnts inte möjlig att förkasta. Det framgick egentligen redan när den deskriptiva statistiken tolkades eftersom deltagarna i kontrollgruppen (resultaträkning med extraordinära kostnader och negativt resultat) bedömde att den ekonomiska situationen var starkare än deltagarna i experimentgruppen (resultaträkning med extraordinära intäkter och positivt resultat). Resultaträkningens slutrad var alltså inte av sådan betydelse att den ensamt påverkade bedömningen av den ekonomiska situationen, utan det är uppenbart att de extraordinära posterna hade betydelse för bedömningen. Det överordnade resultatet från experimentet tyder alltså på, för att ansluta sig till Berk och Brewers (1978) liberala syn på tolkningen av en icke signifikant nollhypotes, att någon slutradsfixering inte förekommer i den meningen att kommunpolitikernas förståelse för den ekonomiska informationen begränsas och att den ekonomiska situationen värderas utifrån en enda siffra.

Den andra nollhypotesen utgör en precisering av den första och anger att fixeringen vid resultaträkningens slutrad inte är mer framträdande bland kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning (H02). Eftersom det inte fanns några statistiskt signifikanta skillnader mellan experiment- och kontrollgruppen var det inte heller möjligt att förkasta denna nollhypotes. Några statistiskt signifikanta skillnader framträder inte heller när en uppdelning gjorts utifrån erfarenhet och politiskt uppdrag – omständigheter som antas påverka användarnas redovisningskunskaper. Däremot är styrkan på skillnaderna mediumstor, vilket ändå tyder på att kunskaperna i redovisning har betydelse för tolkning och bedömning.

Kommunpolitikerna med lång erfarenhet bedömde situationen med ett negativt resultat som är en följd av extraordinära kostnader (kontrollgrupp) som en ekonomiskt sett starkare situation än när resultatet är positivt som en följd av extraordinära intäkter (experimentgrupp). Denna bedömning gör inte kommunpolitikerna med kortare erfarenhet, utan situationen med positivt resultat bedöms som en ekonomiskt sett starkare situation. Kommunpolitikerna med lång erfarenhet bedömer den ekonomiska situationen på ett väsentligt annorlunda sätt än de med kortare erfarenhet. Medan experiment- och kontrollgrupp för kommunpolitikerna med lång erfarenhet skiljer sig åt på ett sådant sätt att det tydligt framgår att de extraordinära posterna haft betydelse för bedömningen gör kommunpolitikerna med kortare erfarenhet

en bedömning som tyder på att det framförallt är slutraden som är viktig. Även uppdelningen utifrån politiskt uppdrag visar att slutraden tillskrivs olika betydelse. I det här fallet bedöms det positiva resultatet (experimentgrupp) emellertid aldrig som en ekonomiskt sett starkare situation än när resultatet är negativt (kontrollgrupp). Olikheterna utgörs istället av att heltidspolitikerna i experiment- och kontrollgrupp skiljer sig åt i större utsträckning än deltid- och fritidspolitikerna. Skillnaderna som framträder visar således att slutraden har olika betydelse framförallt beroende på kommunpolitikernas erfarenhet men även beroende på det politiska uppdraget.

Pratet i fokus

Ett sätt att tolka utfallet av experimentet är som tidigare nämnts att slutradfixering inte förekommer. Det betyder att extraordinära poster haft betydelse för deltagarnas bedömning. Däremot är det inte möjligt att fånga om några andra poster haft en särskild betydelse på annat sätt än genom den öppna frågan. Att använda den öppna frågan innebär ett avsteg från den grundläggande tanken om att i experiment studera handling (Swieringa och Weick, 1982). Samtidigt kan ett avsteg från principen bidra till att komplettera bilden av kommunpolitikernas användningsmönster och ligga till grund för tentativa slutsatser som kan prövas i framtida experiment. I det följande diskuteras resultatet av den öppna frågan i experimentet där kommunpolitikerna motiverade bedömningen av den ekonomiska situationen.

Till att börja med är det viktigt att notera att alla som deltog i experimentet inte valde att besvara den öppna frågan. Ett antal av deltagarna motiverade emellertid den redovisade bedömningen. Sammanställningen av dessa svar visar att fler än varannan deltagare motiverade bedömningen av den ekonomiska situationen genom att hänvisa till poster från både resultat- och balansräkningen, medan övriga deltagare endast hänvisade till en finansiell rapport eller lämnade en allmänt hållen kommentar som inte var möjlig att relatera till någon av de finansiella rapporterna. Ett antal kommunpolitiker baserade (enligt de redovisade motiven) alltså bedömningen av den finansiella situationen på såväl resultatorienterade, tillgångsorienterade som skuldorienterade poster medan andra endast baserade bedömningen på ett fåtal poster. Att det skulle föreligga någon form av fixering för kommunpolitikerna som baserar bedömningen på ett fåtal poster är således en möjlighet. Det antyder även sammanställningen där svaren relaterades till enskilda poster i de finansiella rapporterna. Den viktigaste posten i resultaträkningen var årets re-

sultat som fler än varannan deltagare explicit hänvisade till. Samtidigt kan det möjligtvis uppfattas som förvånande att inte fler explicit hänvisar till årets resultat. Inte minst mot bakgrund av lagens krav på ekonomi i balans som borde bidra till att resultatbegreppet fokuseras. Kanske är det experimentets konstruktion, där kommunpolitikerna tagit ställning till den ekonomiska situationen baserat på resultat- och balansräkningen för ett enskilt år, som bidragit till att förflytta fokus från resultatbegreppet till balansräkningens poster som fångar det ackumulerade resultatet. Utöver årets resultat var det ytterligare en post i resultaträkningen som var ett återkommande motiv. Det var extraordinära intäkter eller kostnader vilket knappt en femtedel av deltagarna explicit hänvisade till. Svaren kan synas motsägelsefulla eftersom det som tidigare nämnts är uppenbart att de extraordinära posterna påverkat bedömningen av den ekonomiska situationen i större utsträckning än så.

Utöver posterna i resultaträkningen redovisades ett flertal olika poster i balansräkningen som motiv till den redovisade bedömningen. Det finns alltså en skillnad mellan hur de finansiella rapporterna används; deltagarna hänvisar till fler poster i balansräkningen än i resultaträkningen. I resultaträkningen är det årets resultat och extraordinära poster som är återkommande och i balansräkningen är det skulder, tillgångar, eget kapital och ansvarsförbindelsen. Resultaträkningens konstruktion medför att rapportens utfall sammanfattas i en enskild post. Det är därför logiskt att årets resultat, eller slutraden som posten emellanåt benämns i studien, har stor betydelse istället för någon av de andra posterna i resultaträkningen. Likväl som det kan betraktas som en fördel med en tydlig saldopost kan det också betraktas som en nackdel om användarna bortser från resultaträkningens övriga perspektiv. Att kommunpolitikernas intresse för balansräkningens poster inte är avgränsade till ett fåtal poster går återigen att förklaras utifrån rapportens konstruktion, som till skillnad från resultaträkningen inte har en lika tydlig saldopost.

Balansräkningens två sidor

Det beskrivna intresset för de olika posterna i resultat- och balansräkning är som tidigare nämnts logiskt eftersom det kan förklaras av respektive rapporters konstruktion. En närmare granskning av vilka poster som deltagarna hänvisat till, när de motiverat bedömningen av den ekonomiska situationen, avviker i viss mån från vad som kan förklaras av respektive rapporters konstruktion utan är snarare relaterat till de enskilda posternas egenskaper. Deltagarna uppvisar nämligen ett varierande intresse för balansräkningens två sidor; nästan

varannan deltagare refererade till skulder medan endast var fjärde deltagare refererade till tillgångar. Dessutom hänvisade var fjärde deltagare till eget kapital – även det en post som tekniskt sett utgör en skuld. Ett sätt att förstå politikernas intresse för balansräkningens skuldsida är att utgå från de grundläggande frågorna om vad som är en skuld och vad som är en tillgång.

Tillgångar utan värde?

Tillgångar är precis som alla andra poster i redovisningen en konstruktion. Regler har över tid utvecklats och etablerats för att bestämma vilka ekonomiska resurser som skall definieras som en tillgång och därmed aktiveras i balansräkningen. Redovisningsteoretikern Kam (1990) tar i sina resonemang rörande vad som konstituerar en tillgång utgångspunkt i den Amerikanska standardsättaren Financial Accounting Standards Boards (FASB) arbete. Ett resonemang förs rörande tillgångar och en problematisering sker av FASB:s definition. Resonemanget och problematiseringen ligger till grund för följande definition av en tillgång.

Assets are economic recourses, which are capable of providing future economic benefits, obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or event.

Kam (ibid sidan 104)

Idealt betraktas alltså vara att en tillgång definieras som en ekonomisk resurs vilken kan generera en ekonomisk fördel i framtiden. Därutöver skall den ekonomiska resursen vara anskaffad eller kontrollerad av redovisningsenheten och vara resultatet av en historisk transaktion eller händelse. Förhållandena gäller för privat sektor men är även tillämpbar för offentlig sektor som en följd av den vida definitionen, men med skillnaden att den framtida ekonomiska fördelen för ett privat företag utgörs av vinster medan den framtida ekonomiska fördelen för en offentlig organisation kan beskrivas i termer av servicepotential.

Enligt Kams (ibid sidan 107) uppfattning kan den grundläggande definitionen av en tillgång utvecklas genom att tillföra ett fjärde krav. Kravet är utbytbarhet och förändrar bilden radikalt för offentlig sektor. Alla kommunala tillgångar går nämligen inte att sälja; dels därför att de är specifikt utformade för den kommunala verksamheten och därför saknar värde för organisationer med annan typ av verksamhet, dels därför att den kommunala verksamheten vanligtvis är i behov av tillgångarna för att kunna bedriva verksamhet. Att en

del tillgångar aldrig köps och säljs på en marknad medför att tillgångarnas värde huvudsakligen förblir en hypotetisk fråga. En annan konsekvens är att det skapar svårigheter att värdera tillgångar till verkligt värde (marknadsvärde). Det är en av anledningarna till att de kommunala tillgångarna värderas utifrån historiska anskaffningsvärden men det är även ett uttryck för försiktighetsprincipens starka ställning i kommunal redovisning (Brorström och Falkman, 2001). Att tillgångarna värderas utifrån historiska anskaffningsvärden medför att det finns dolda värden och därmed en diskrepans mellan bokfört värde och faktiskt värde. Tolkningen som gjorts i tidigare studier är att det är den nämnda diskrepansen som leder till att balansräkningens skuldsida blir ointressant (Orrbeck, 1998; Johansson, 1990). Något stöd för denna förklaring återfinns emellertid inte i det empiriska materialet i studierna, åtminstone inte i den form som det presenterats i rapporterna. Beträktat utifrån kriteriet utbytbarhet föreligger dessutom tveksamheter rörande om marknadsvärdering av tillgångarna skulle bidra till att öka balansräkningens informationsvärde. Oavsett hur tillgångarna värderas kvarstår nämligen omständigheten att det är en hypotetisk fråga eftersom de allra flesta tillgångar i balansräkningen inte är möjliga att sälja. Samtidigt som det utvecklade resonemanget utgör en alternativ förklaring till det svaga intresset för balansräkningen tillgångssida sker förändringar i kommunsektorn som innebär att värdet på tillgångarna framöver kanske inte kommer att utgöra en hypotetisk fråga. Med privatisering och konkurrens följer nämligen en annorlunda situation där tillgångarna som behövs för att producera service till kommuninvånare och brukare kanske inte längre behöver ägas av kommuner. Särskilt om kommunerna framöver inte kommer vara utförare av kommunal service i lika stor utsträckning som tidigare.

Ointresset för balansräkningens tillgångssida är grundat i att det inte finns en fungerande marknad som innebär att tillgångar kan realiserats snarare än att värderingen av tillgångarna inte visar det verkliga värdet. Även på annat håll i redovisningslitteraturen har innebörden av tillgångar i offentlig sektor problematiserats. Mautz (1988) ställer exempelvis frågan om det verkligen är relevant att betrakta monument eller infrastruktur som en tillgång eftersom de ibland föranleder ett utflöde av resurser snarare än ett inflöde. Även Pallo (1997; 2001) och Lapsley med flera (2010) väcker frågan om tillgångar av olika slag i offentlig sektor och den problematiken som följer av att en bokföringsmässig modell används som är starkt inspirerad av redovisningen i privat sektor. Föreliggande studie visar att de redovisade tillgångarna för

kommunpolitiker endast till viss del anses utgöra ett relevant underlag för bedömning av en ekonomisk situation. Det medför i förlängningen också att posten eget kapital begränsas. Eget kapital är som bekant differensen mellan tillgångar och skulder men förlorar sitt informationsvärde om en av posterna inte anses vara relevant. Det betyder att skuldposterna, som är relaterade till externa aktörer, kvarstår som posterna med högst informationsvärde i balansräkningen.

Skuldfixering?

Skulderna utgör enligt deltagarna i experimentet en viktig del när den ekonomiska situationen bedöms. Någon närmare precision avseende vad deltagarna menar med skulder var i flera fall svår att uppnå. Alla kommentarer som är relaterade till poster på balansräkningens skuldsida, förutom eget kapital, har därför klassificerats som skulder. Det har alltså inte varit möjligt att fånga om det handlar om lång- och/eller kortfristiga skulder även om det kan ha betydelse. Den enda åtskillnaden som varit möjlig att göra är den mellan skulder i balansräkningen och pensionsförpliktelserna inom linjen. Nästan varannan deltagare hänvisade till skulderna i balansräkningen och knappt var femte hänvisade till pensionsförpliktelser inom linjen. Precis som tidigare gjorts med tillgångar kan utgångspunkten tas i vad som konstituerar posten och därigenom skapa förståelse för det stora intresset som kommunpolitikerna uppvisar för balansräkningens skuldsida.

Med utgångspunkt tagen i FASB:s ramverk konstaterar Kam (1990 sidan 111) att en skuld innebär en förpliktelse att i framtiden förflytta tillgångar till en annan enhet eller förse en annan enhet med tjänster. Förpliktelsen skall vara resultatet av en historisk transaktion eller händelse. En förpliktelse som uppfyller kraven klassificeras som en skuld och redovisas i balansräkningen till verkligt värde. Skulden innebär att det är (åtminstone) två aktörer involverade; en låntagare och en långivare eller en leverantör och en kund. Situationerna skapar en tydlighet och ett ansvarsförhållande eftersom fordran någon gång i framtiden förfaller till betalning enligt det bokförda värdet. Därigenom blir skulderna, till skillnad från tillgångarna, en högst reell post. En annan aspekt av skuldfinansiering är att det medför en risk, både vad gäller (re)finansiering och räntor. Låg skuldsättning skulle därmed kunna vara ett uttryck för en strävan efter att minimera risktagandet. Fokuseringen skulle även kunna förklaras av att det är möjligt att utöva ekonomisk styrning utifrån skulder genom att utforma mål avseende investeringsvolym och självfinansieringsgrad av investeringar.

Frågan är vilken betydelse den starka fokuseringen på balansräkningens skuldsida har när den ekonomiska situationen bedöms. Kanske är det så att vissa grupper av kommunpolitiker är fixerade vid skulderna istället för resultaträkningens slutrad. Eller så förekommer en fixering vid både slutraden och skulderna, något som inte varit möjligt att fånga i det genomförda experimentet. Utan det går endast att, utifrån den öppna frågan, konstatera att fler än dubbelt så många av deltagarna hänvisade till skulder än tillgångar när de motiverade bedömningen av den ekonomiska situationen.

7. Slutsatser och sammanfattning

Det genomförda studien syftade till att klargöra om kommunpolitikernas förståelse för den ekonomiska situationen är begränsad som en följd av att användningen av redovisningsinformation är avgränsad till slutraden. Annorlunda uttryckt har studien handlat om att ta reda på om kommunpolitiker vid bedömningen av en ekonomisk situation utelämnar delar av redovisningsinformationen och att förståelsen för den ekonomiska situationen därför blir begränsad. Med denna utgångspunkt formulerades två hypoteser; den ena hypotesen var att kommunpolitiker är fixerade vid resultaträkningens slutrad när de tolkar redovisningsinformation och den andra hypotesen var att fixeringen vid resultaträkningens slutrad är mer framträdande bland kommunpolitiker med begränsade kunskaper i redovisning. I det följande sammanfattas resultatet och studiens (i flera fall) tentativa slutsatser.

Det handlar om slutraden...

Det genomförda experimentet tyder på att slutradsfixering inte förekommer bland kommunpolitiker, men att slutraden är en betydelsefull post när redovisningsinformation används. Experimentet illustrerar också att det finns skillnader mellan hur olika grupper av kommunpolitiker förhåller sig till slutraden. Medan kommunpolitiker med lång erfarenhet tolkar redovisningsinformationen utifrån ett flertal olika poster tillskriver de oerfarna politikerna slutraden en större betydelse och förefaller inte beakta omständigheten att det finns extraordinära poster. Ett likartat mönster framträder även mellan politiker med olikartade uppdrag. För fritids- och deltidspolitiker är slutraden av sådan betydelse att andra posters inflytande begränsas vid bedömningen av den ekonomiska situationen. Heltidspolitiker däremot tillskriver inte alls slutraden en sådan betydelse. Det finns även skillnader i förhållningssättet till slutraden som framträder mellan kommunpolitiker med ekonomiutbildning och utan en sådan utbildning, men det är mindre skillnader än de som framträder utifrån erfarenhet och politiskt uppdrag.

Att det finns skillnader som är grundade i olikartade redovisningskunskaper är i enlighet med en av de formulerade hypoteserna. Kommunpolitiker som återkommande deltar i budgetprocess, behandling av årsredovisning och andra diskussioner rörande ekonomisk information och kommunal ekonomi utvecklar och förstärker redovisningskunskaperna. Att vara politiskt aktiv under lång tid skapar förutsättningar för att vid återkommande tillfällen ha deltagit i dessa sammanhang, men det behöver inte endast handla om tid utan kan också påverkas av det politiska uppdraget. En heltidspolitiker borde exempelvis vara mer involverad och engagerad i budgetprocess, behandling av bokslut och andra kommunalekonomiska frågor än en fritidspolitiker. Det är därmed sannolikt att erfarenhet och politiskt uppdrag påverkar kunskaperna i redovisning och i förlängningen även hur redovisningsinformation tolkas. Att kommunpolitikerna med kortare erfarenhet och mindre omfattande politiska uppdrag – som ännu inte utvecklat lika utförliga redovisningskunskaper som sina mer erfarna kollegor – tillskriver slutraden en sådan betydelse att det handlar om en fixering saknas det emellertid stöd för i föreliggande experiment. Däremot är det tydligt att slutraden tillskrivs olika betydelse vilket leder till skilda bedömningar.

... och skulder

Det är inte endast resultaträkningens slutrad som tillskrivs en stor betydelse, utan det finns ett antal andra poster som har betydelse när kommunpolitiker använder redovisningsinformation. Det är framförallt posterna på balansräkningens skuldsida som kommunpolitikerna själva anger som viktiga när redovisningsinformation tolkas. Posterna på balansräkningens tillgångssida har däremot mindre betydelse. Kanske är den starka fokuseringen på skulderna ett uttryck för fixering, det vill säga att posterna tillskrivs en så stor betydelse att andra aspekter bortses från med konsekvensen att förståelsen för den ekonomiska situationen begränsas. Den starka fokuseringen på skulderna och resultaträkningens slutrad skulle även kunna vara ett uttryck för att vissa grupper av kommunpolitiker är fixerade vid fler än en post.

Det genomförda experimentet påvisar således vissa mönster och samband. Forskning handlar emellertid inte endast om att identifiera mönster och samband utan även om att förklara varför dessa mönster och samband förekommer. Studierna inom Ashtons prissättningsparadigm har bland annat kritiserats för avsaknaden av förklaringar (se Libby, 1976; Murray, 1991; Wilner och Birnberg, 1986). Studierna hade huvudsakligen designats på ett så-

dant sätt att det endast var möjligt att besvara frågan om funktionell fixering förekom. Det var därför inte möjligt att förklara resultatet från studierna som i stor utsträckning visade att användarna var funktionellt fixerade. Föreliggande studie har designats med utgångspunkt tagen i hypotesen att kommunpolitikernas redovisningskunskaper påverkar graden av fixering. Det fanns således en ambition som sträckte sig bortom den grundläggande frågan om fixering förekommer, nämligen att redovisningskunskaperna påverkar. Varför kommunpolitikerna tillskriver tillgångar och skulder olikartad betydelse finns däremot inte samma underlag för att utveckla förklaringar till eftersom studien inte specifikt designats för detta ändamål. Det är däremot möjligt att lansera en tentativ förklaring utifrån tidigare fört resonemang; det stora intresset för skulderna förklaras av att värdet på tillgångarna är hypotetiskt eftersom de vanligtvis inte omsätts utan är en förutsättning för verksamheten. Skulderna däremot är en högst reell post som någon gång i framtiden förfaller till betalning. Det är ett sätt att förstå den olikartade betydelse tillgångar och skulder tillskrivs.

Laboratoriet och omvärlden

Att tolka utfallet från ett experiment begränsas inte till att avläsa resultat från statistiska tester utan det innebär också att man måste överväga vad händelserna i experimentet kan säga oss om världen utanför laboratoriet (*mundane realism*), det vill säga vilka möjligheter som finns att generalisera resultaten. Laboratoriemiljön innebär som bekant en isolering från omvärlden och en möjlighet att kontrollera variablerna. Isoleringen från omvärlden är en omständighet som oroar forskare som arbetar med experiment eftersom de riskerar att kritiseras för att det som händer i laboratoriemiljön säger mycket lite om världen utanför (Swieringa och Weick, 1982). Isoleringen behöver emellertid inte betyda att deltagarna i experimentet bryter sina normala handlingsmönster (jämför Weick, 1965), särskilt om experimentet – som i det här fallet – inte endast designats för att skapa kontroll över situationen utan även för att skapa en verklighetsliknande situation. Med den redovisade uppfattningen och tillämpade designen handlar det om vilka handlingsmönster deltagarna bär med sig till laboratoriet snarare än att oroa sig för att laboratoriet utgör en alltför artificiell miljö för att kunna generalisera resultaten.

Ett flertal olika förhållanden och omständigheter kan naturligtvis påverka vilka mönster deltagarna tar med sig till laboratoriet. Den ekonomiska situationen i kommunen där experimentdeltagarna är verksamma som politiker

är kanske en omständighet som påverkar handlingsmönstret. Utifrån den ekonomiska situationen som råder borde diskussioner föras i respektive kommun. Det betyder i så fall att olika aspekter av redovisningsinformationen uppmärksammas i varierande utsträckning. I en kommun med hög skuldsättningsgrad är det kanske en viktig fråga medan årets resultat är en särskilt angelägen fråga i kommuner som haft svårt att upprätthålla balans mellan kostnader och intäkter. Kanske är det förutsättningarna i respektive kommun som bidrar till att påverka hur redovisningsinformation används och i förlängningen även påverkar hur en ekonomisk situation bedöms. Det skall också nämnas att – även om det inte ligger inom ramen för de formulerade hypoteserna och därmed inte utgör en del av studien – så framträder inga nämnvärda skillnader mellan politikerna i Marks och Västra Götalandsregionen i experimentet. De skillnader som framträder är relaterade till individuella skillnader snarare än organisatorisk tillhörighet. I sammanhanget skall emellertid påpekas att fullmäktigeledamöter i Västra Götalandsregionen också kan ha uppdrag på primärkommunal nivå. En viss försiktighet bör därför vara på sin plats vid tolkningen av att det inte finns några skillnader relaterade till organisatorisk tillhörighet.

En annan omständighet utanför laboratoriet som kan påverka deltagarnas handlingsmönster är det rådande samhällsekonomiska läget. När experimentet genomfördes våren 2009 saknades kontroll på världens finansiella marknader och situationen definierades som en kris. Medias rapportering om krisen var intensiv och det handlade då inte bara om turbulens på världens finansmarknader utan också om nerdragningar inom näringslivet och förmodade besparingar i offentlig sektor. Kanske var det denna omständighet som bidrog till kommunpolitikernas starka fokusering på skulderna. En synonym till skuldsidan är ju passivsidan och kanske är det så att denna tid präglas av ett passivt förhållningssätt. I tider av finansiella oroligheter och ekonomiska bekymmer blir det helt enkelt naturligt att fokusera på skulderna eftersom det är en reell post, värderad till verkligt värde och som någon gång i framtiden kommer att förfalla till betalning. Aktivsidan, en synonym till tillgångssidan, präglas i dessa tider däremot av stor osäkerhet och är därför av mindre värde. Osäkerheten bottnar i att det under rådande förhållande kan vara svårt att realisera tillgångarna. Kriteriet utbytbarhet, som under normaltillstånd svårigen uppfylls, är än svårare att uppfylla under tider av finansiella oroligheter och ekonomiska bekymmer. Mot denna bakgrund är en stark och tydlig fokusering på passivsidan logisk.

Redesign och fortsatt forskning

Om en studie designats för att pröva (noll)hypoteser och det, som i föreliggande fall, visar sig att skillnaderna mellan experiment- och kontrollgrupp inte är statistiskt signifikanta finns det anledning att genomföra fler studier. Det är som vid upprepade tillfällen påpekats nämligen inte möjligt att säga särskilt mycket om man följer den rådande konventionen. Och väljer man som i det här fallet att betrakta en icke signifikant nollhypotes som en tentativ slutsats bör den naturligtvis prövas i fortsatt forskning. Att fortsätta på den inslagna vägen och genomföra fler experiment kan samlas inom begreppet redesign – att utifrån lärandet som skett vid studien designa experimentet på ett annorlunda sätt och genomföra det igen. För precis som det användas Weickcitaten i metodkapitlet anger är det så att ”(...) *we know what we’ve done only after we’ve done it. Only by doing is it possible for us to discover what we have done*” (Weick, 1969 sid 64). Så när man nu genomfört studien vet man och det är utifrån dessa erfarenheter möjligt att revidera och vidta förändringar av olika slag. Det betyder att om man i efterhand, när studien är färdigställd och avrapporterad, skulle få möjlighet att göra om den så skulle den inte genomföras på exakt samma sätt.

Några av förändringarna som skulle kunna vidtas i experimentet – om det genomförs igen – har redan antytts i texten, men förslagen till förändringar görs avslutningsvis mer explicita. En första förändring är relaterad till experimentets utfall som visade att skulderna utgör en viktig post för kommunpolitikerna medan tillgångar inte alls tillskrivs samma betydelse. Kanske är vissa grupper av kommunpolitiker fixerade vid skulder snarare än resultaträkningens slutrad. Eller så förekommer fixering vid båda posterna, men det är som en följd av designen inte möjligt att fånga i föreliggande experiment. Med en flerfaktoriell design skulle fler faktorerers betydelse (exempelvis årets resultat och skulder) kunna prövas och ett större lärande därigenom uppnås (jämför Söderlund, 2010). En annan förändring, som också är relaterad till designen av experimentet, handlar om för- och eftertest. Eftersom det inte tidigare genomförts något experiment av det här slaget med kommunpolitiker i Sverige (som avrapporteras) fanns en stor osäkerhet rörande vad materialet skulle kunna användas till. Som tidigare redogjorts för ansågs det därför angeläget att, genom ett förtest, pröva huruvida experiment- och kontrollgrupp var jämförbara. Det visade sig att grupperna var jämförbara och förtestet kan såhär i efterhand därför betraktas som överflödigt och något som framöver inte bör tillämpas eftersom det finns en risk att det påverkar eftertestet. Fram-

över räcker det med att lita på att den slumpmässiga allokeringen skapar två jämförbara grupper.

Även om utfallet av det genomförda experimentet ger en del svar väcker det framförallt (nya) frågor. Experimentet visar att användningen av redovisningsinformation skiljer sig åt mellan olika grupper av kommunpolitiker vilket förefaller vara grundat i olikartade redovisningskunskaper. Antagandet om att kunskaper i redovisning ökar som en följd av praktiska och teoretiska erfarenheter kan utvecklas och fördjupas för att sedan ställa det mot användning av redovisningsinformation. En annan fråga studien väcker är vilka förhållanden och omständigheter utanför experimentet som påverkar kommunpolitikernas användning och bedömning redovisningsinformation. Den ekonomiska situationen i kommunen politikerna är verksamma i och det rådande samhällsekonomiska läget är två förhållanden som har lanserats. Ett tredje förhållande som skulle kunna föranleda skillnader i användning och bedömningar utgörs av en politisk dimension. Kanske använder oppositionspolitiker redovisningen på ett annat sätt än majoritetspolitiker. Om ansvar för den bedrivna verksamheten utkrävs utifrån slutraden borde oppositionspolitikerna exempelvis vara mer benägna att bedöma den ekonomiska situationen i en kommun utifrån denna post.

Den genomförda studien bidrar således till uppslag för fler studier som behandlar användning av redovisningsinformation med metoden experiment. Studien bidrar även till att aktualisera ett flertal olika forskningsfrågor. Frågorna är av olika karaktär och har väckts av olika anledningar. En del frågor är en konsekvens av brister och tillkortakommanden i experimentet medan andra har väckts med anledning av experimentets utfall.

Referenser

Adamson, Robert (1952). "Functional fixedness as related to problem solving: A repetition of three experiments". *Journal of experimental psychology*, 44 (4): 288–291.

Adamson, Robert och Donald Taylor (1954). "Functional fixedness as related to elapsed time and to set". *Journal of experiment psychology*, 47 (2): 122–126.

Anthony, Robert (1978). "*Financial Accounting in Non Business Organizations: An exploratory study of conceptual issues*". Financial accounting standard board.

Arunachalam, Vairam och Grant Beck (2002). "Functional fixation revisited: The effects of feed-back and a repeated design on information processing changes in response to an accounting change". *Accounting, organisations and society*, 27 (1–2): 1–25.

Ashcraft, Mark (2002). "*Cognition*". Tredje upplagan. Prentice hall.

Ashton, Robert (1976). "Cognitive changes induced by accounting changes: Experimental evidence on the functional fixation hypothesis". *Journal of accounting research*, 14: 1–17.

Babbie, Earl (2007). "*The practice of social research*". Wadsworth: Cengage learning.

Barnes, Paul och John Webb (1986). "Management information changes and functional fixation: Some experimental evidence from the public sector". *Accounting, organisations and society*, 11 (1): 1–18.

Bergevärn, Lars-Eric och Olov Olson (1987). "*Kommunal redovisning då och nu: längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet*". Lund: Doxa.

Bloom, Robert, Pieter Elgers och Dennis Murray (1984). "Functional fixation in product pricing: A comparison of individuals and groups". *Accounting, organisations and society*, 9 (1): 1–11.

- Brorström, Björn (1982). *“Planeringspolitik eller resultatpolitik: Användning och utformning av kommunala bokslut”*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn (1997). *”För den goda redovisningsseden”*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn (1998). “Accrual accounting, politics and politicians”. *Financial Accountability and Management*, 14 (4): 319–333.
- Brorström, Björn (2007). ”Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet”. I Siverbo, Sven, Lena Andersson-Felé, David Karlsson och Viveka Nilsson (red), *Demokratisk och effektiv styrning: En antologi om forskning i offentlig förvaltning*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn, Pierre Donatella och Hans Petersson (2007). *”Allt om kommuners årsredovisning”*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn, Ola Eriksson och Anders Haglund (2008). *”Kommunal Redovisningslag: beskrivning och tolkning”*. Femte upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn, Anders Haglund och Rolf Solli (2005). *”Förvaltningsekonomi: En bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och landsting”*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn och Per Falkman (2001). *”Kommunal redovisning: teori-utveckling”*. Förvaltningshögskolans rapportserie nummer 31.
- Brorström, Björn och Olov Olson (1985). “Accounting models as an inquiring system in local government”. *Financial Accountability and Management*, 1 (2): 129–143.
- Brorström, Björn, Katarina Orrbeck och Hans Petersson (1999). *”Finansiell bedömning: Tre perspektiv”*. Lund: studentlitteratur.
- Brorström, Björn, Glenn Fihn, Håkan Olson och Hans Petersson (1995). *”Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation: En studie i fyra kommuner av beslutsfattarnas synsätt och tillvägagångssätt”*. Göteborg: KFi-rapport nummer 30.
- Brunsson, Nils (2002). *“The organization of hypocrisy: Talk, decisions and actions in organizations”*. Malmö: Liber.

- Bruscha Alijarde, Isabel (1997). "The usefulness of financial reporting in Spanish local governments". *Financial Accountability and Management*, 13 (1): 17–33.
- Campbell, Donald (1957). "Factors relevant to the validity of experiments in social settings". *Psychological Bulletin*, 54 (4): 297–312.
- Campbell, Donald och Julian Stanley (1963). "*Experimental and quasi-experimental designs for research*". Chicago: Rand McNally college publishing company.
- Carlin, Tyrone (2005). "Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector". *Financial Accountability and Management*, 2 (3): 309–335.
- Cohen, Jacob (1988). "*Statistical power analysis for the behavioural sciences*". Andra utgåvan. Hillsdale, New Jersey.
- Cohen, Jacob (1990). "*Things I have learned (so far)*". *American psychologist*, 45 (12): 1304–1312.
- Cohen, Jacob (1992). "*Statistical power analysis*". Current direction in psychological science, 1 (3): 98–101.
- Cohen, Jacob (1994). "The earth is round ($p < .05$)". *American psychologist*, 49 (12): 997–1003.
- Cohen, Michael, James March och Johan Olsen (1972). "A garbage can model of organizational choice". *Administrative Science Quarterly*, 17 (1): 1–25.
- Coy, David, Leith Dixon, John Buchanan och Greg Tower (1997). "Recipients of public sector annual reports: Theory and an empirical study compared". *British Accounting Review*, 29: 103–127.
- Czarniawska, Barbara (1985). "The ugly sister: On relationships between the private and the public sectors in Sweden". *Scandinavian Journal of Management Studies*, 2 (2): 83–103.
- Departementsserien c (Ds) 1987:5. *Den ekonomiska förvaltningen i kommuner och landsting*. Delbetänkandet av kommunallagsgruppen.
- Departementsserien (Ds) 1988:52. "*Ny lag om kommuner och landsting*". Slutbetänkande av kommunallagsgruppen.

- Departementsserien (Ds) 1995:57. ”Kommunal ekonomi i balans”.
- Departementsserien (Ds) 1996:30. ”Kommunal redovisning”.
- Duncker, Karl (1945). ”On problem-solving”. *Psychological monographs*, 58: (5).
- Dyckman, Thomas, Robert Hoskin och Robert Swieringa (1982). ”An accounting change and information processing changes”. *Accounting, organizations and society*, 7 (1): 1–11.
- Ekonomirapporten: Om kommunernas och landstingens ekonomi* (2009). Sveriges kommuner och landsting.
- Estes, Ralph (1996). ”*Tyranny of the bottom line: why corporations make good people do bad things*”. San Francisco: Berretta-Koehler Publisher.
- Falkman, Per och Torbjörn Tagesson (2008). ”Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting”. *Scandinavian Journal of Management*, 24 (3): 271–283.
- Fihn, Glenn (2005). ”*Normer och reformer: Den landkommunala och stadskommunala budgetens och redovisningens historia 1862–1968*”. Göteborg: Kompendiet.
- Groome, David, Nicola Brace, Hazel Dewart, Graham Edgar, Helen Edgar, Anthony Esgate, Richard Kemp, Graham Pike och Tom Stafford (2010). ”*Kognitiv psykologi: Processer och störningar*”. Ungern: Studentlitteratur.
- Hood, Christopher (1991). ”A public management for all seasons?”. *Public administration*, 69 (1): 3–19.
- Hood, Christopher (1995). ”The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme”. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2–3): 93–109.
- Ijiri, Yuji, Robert Jaedicke och Kenneth Knight (1966). ”The effects of accounting alternatives on management decisions”. I Jaedicke, Robert, Yuji Ijiri och Oswald Nielsen (red), *Research in accounting measurement*. American accounting association.

- Johansson, Staffan (1990). *”Uppföljning av Kf/Lf-86 – Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell”*. Göteborg: KFi-rapport nummer 3.
- Jones, Rowan och Maurice Pendlebury (2000). *“Public sector accounting”*. Fifth edition. Prentice hall.
- Kam, Vernon (1990). *“Accounting theory”*. Andra utgåvan. New York: Wiley.
- Lapsley, Irvine, Riccardo Mussari och Gert Paulsson (2010). “On adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform”. *European Accounting Review (editorial)*, 18 (4): 719–723.
- Lee, Thomas (1974). “Enterprise income: survival or decline and fall?”. *Accounting and business research*, 10: 178–192.
- Libby, Robert (1976). “Discussion of cognitive changes induced by accounting changes: Experimental evidence on the functional fixation hypothesis”. *Journal of accounting research*, 14: 18–28.
- Libby, Robert, Robert Bloomfield och Mark Nelson (2002). “Experimental research in financial accounting”. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (8): 775–810.
- Likierman, Andrew (1989). “Financial reporting in the public sector”. I Henley D., C. Holtham, A. Likierman, J. Perrin (red). *Public sector accounting and financial control*. Third edition. T.J. Press: Padstow Cornwall.
- Mack, Janet och Christine Ryan (2007). “Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?”. *International Journal of Public Sector Management*, 20 (2): 134–146.
- Maier, Norman (1931). “Reasoning in human II: The solution of a problem and its appearance in consciousness”. *The journal of experimental psychology*, 12 (2): 181–194.
- Marchant, Garry (1990). “Accounting changes and information processing: Some further empirical evidence”. *Behavioural research in accounting*, 2: 93–103.
- Mautz, Robert (1988). “Monuments, mistakes and opportunities”. *Accounting Horizon (editorial)*, 2 (2): 123–128.

Maxwell, Scott och Delaney Harold (2003). "Designing Experiments and Analyzing Data: A Model Comparison Perspective". Andra utgåvan. Routledge.

Moon, Philip (1990). "Some experimental evidence on functional fixation: A research note". *Accounting, organisations and society*, 15 (3): 193–198.

Murray, Dennis (1991). "Data fixation: Methodological refinements and additional empirical evidence". *Behavioural research in accounting*, 3: 25–38.

Offentlig ekonomi (2009). Statistiska centralbyrån.

Olson, Olov, Pär Falkman och Stefan Pauli (1995). "*Betalningsflödesrapportering: Om konsten att rapportera fakta i redovisningen*". Stockholm: Nerenius & Santérus.

Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (red) (1998a). "*Global warning! Debating international developments in new public financial management*". Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (1998b). "Growing accustomed to other faces: The global themes and warnings of our project". I Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (1998c). "International experiences with "new" public financial management (NPFM) reforms: New world? Small World? Better world?". I Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Olson, Olov och Kerstin Sahlin-Andersson (1998). "Accounting transformation in an advanced welfare state: the case of Sweden". I Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Orrbeck, Katarina (1998). "*Finansiella rapporter och ekonomiska krav – politikernas perspektiv*". Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie nummer 16.

- Pallot, June (1990). "The nature of public assets: A response to Mautz". *Accounting Horizons*, 4 (2): 79–85.
- Pallot, June (1997). "Infrastructure accounting for local authorities: Technical management and political context". *Financial Accountability and Management*, 13 (3): 225–241.
- Pauli, Stefan (1999). *"Politiker och kassaflödesrapportering – en studie av kommunpolitikernas val av redovisningsinformation"*. Göteborg: Förvaltningshögskolan.
- Pedhazur, Elazar och Liora Schmelkin (1991). *"Measurement, design, and analysis: An integrated approach"*. Hillsdale: Lawrence Erlbaum.
- Proposition (Prop.) 1990/91:117. *"Ny kommunallag"*.
- Proposition (Prop.) 1994/95:150. *"Förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1995/96"* (kompletteringsproposition).
- Proposition (Prop.) 1996/97:52. *"Den kommunala redovisningen"*.
- Rayner, Keith och Charles Clifton (2002). "Language processing". I Medin, Douglas och Pashler Hal (red), *Steven's handbook of experimental psychology: Memory and cognitive process*. Tredje upplagan. John Wiley & sons.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (2004). *"Accounting theory"*. Femte upplagan. London: Thomson.
- Robertson, Ian (2001). *"Problem Solving"*. Psychology press LTD.
- Solli, Rolf (1991). *"Ekonomi för dem som gör något: En studie av användning och utformning av ekonomiinformation för lokala enheter"*. Lund: Studentlitteratur.
- Statens offentliga utredningar (SOU) 1985:29. *"Principskiss till ny kommunallag. Betänkande från 1983 års demokratiutredning"*.
- Statens offentliga utredningar (SOU) 1990:24. *"Ny Kommunallag. Betänkande av 1988 års kommunallagskommitté"*.
- Swieringa, Robert och Karl Weick (1982). *"An assessment of laboratory experiments in accounting"*. *Journal of accounting research*, 20: (supplement) 56–101.
- Söderlund, Magnus (2010). *"Experiment med människor"*. Malmö: Liber.

Tagesson, Torbjörn och Ola Eriksson (kommande). "What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting". *Financial accountability and management*.

Vergoossen, Ruud (1997). "Changes in accounting policies and investment analysts' fixation on accounting figures". *Accounting, organisations and society*, 22 (6): 589–607.

Weick, Karl (1965). "Laboratory experimentation with organizations". I March, James (red), *Handbook of organizations*. Chicago: Rand McNally & company.

Weick, Karl (1969). "*The social psychology of organizing*". Reading Mass: Addison-Wesley.

Wilner, Neil och Jacob Brinberg (1986). "Methodological problems in functional fixation research: Criticism and suggestions". *Accounting, organisations and society*, 11 (1): 71–80.

Young, Joni (2006). "Making up users". *Accounting, Organizations and Society*, 31 (6): 579–600.

Internetreferenser

Internetreferens 1:

http://joeltalks.com/index.php?p=1_27 Datum: 2010-06-07

Appendix

Grupp	N	Medelvärde	Standard- avvikelse
Experimentgrupp, <4 mandatperioder	32	3,481	1,747
Kontrollgrupp, <4 mandatperioder	41	4,520	2,107
Experimentgrupp, 2-4 mandatperioder	25	4,584	2,153
Kontrollgrupp, 2-4 mandatperioder	20	4,165	2,114
Experimentgrupp, >2 mandatperioder	15	4,640	1,897
Kontrollgrupp, >2 mandatperioder	14	4,257	1,525
Experimentgrupp, heltidspolitiker	12	3,692	1,754
Kontrollgrupp, heltidspolitiker	10	4,750	1,220
Experimentgrupp, deltidspolitiker	28	4,421	2,083
Kontrollgrupp, deltidspolitiker	26	4,458	2,303
Experimentgrupp, fritidspolitiker	32	3,984	1,987
Kontrollgrupp, fritidspolitiker	39	4,226	1,962
Experimentgrupp, ekonomiutbildning	14	4,193	1,746
Kontrollgrupp, ekonomiutbildning	17	4,676	2,267
Experimentgrupp, ingen ekonomiutbildning	57	4,082	2,066
Kontrollgrupp, ingen ekonomiutbildning	58	4,288	1,922

Tabell 7. Deskriptiv statistik utifrån uppdelning i erfarenhet (mandatperioder), politiskt uppdrag (heltids-, deltid- eller fritidspolitiker) och utbildning (ekonomiutbildning eller ingen ekonomiutbildning)

Jämförelser av experiment- och kontrollgrupp	Medelvärdes- skillnad	<i>p</i>	<i>d</i>
<4 mandatperioder	1,038	0,230	0,54
2-4 mandatperioder	0,419	0,981	0,20
>2 mandatperioder	0,383	0,995	0,23
Heltidspolitiker	1,058	0,819	0,72
Deltidspolitiker	0,363	1,000	0,02
Fritidspolitiker	0,241	0,996	0,12
Ekonomiutbildning	0,484	0,909	0,24
Ingen ekonomiutbildning	0,206	0,947	0,10

Tabell 8. Tukey post hoc analys och Cohen's *d*

Resultaträkning

<i>Belopp i mkr</i>	<i>Experiment- grupp</i>	<i>Kontroll- grupp</i>
Verksamhetens intäkter	270,0	270,0
Verksamhetens kostnader	-1 585,5	-1 565,5
Avskrivningar	-71,5	-71,5
Verksamhetens nettokostnader	-1 387,0	-1 367,0
Skatteintäkter	1 244,5	1 244,5
Kommunalekonomisk utjämning och statsbidrag	127,5	127,5
Finansiella intäkter	11,3	11,3
Finansiella kostnader	-6,4	-6,4
Resultat före extraordinära poster	-10,0	10,0
Extraordinära intäkter	18,5	0,0
Extraordinära kostnader	0,0	-18,5
Årets resultat	8,5	-8,5

Balansräkning

<i>Belopp i mkr</i>	<i>Experiment- grupp</i>	<i>Kontroll- grupp</i>
TILLGÅNGAR		
Anläggningstillgångar		
Immateriella anläggningstillgångar	0,0	0,0
Materiella anläggningstillgångar	913,6	930,6
Finansiella anläggningstillgångar	191,5	191,5
Summa anläggningstillgångar	1 105,1	1 122,1
Omsättningstillgångar		
Förråd	37,6	37,6
Fordringar	115,7	115,7
Kortfristiga placeringar	98,2	98,2
Kassa och bank	24,5	24,5
Summa omsättningstillgångar	275,9	275,9
SUMMA TILLGÅNGAR	1 381,1	1 398,1
EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER		
Eget kapital		
Ingående eget kapital	906,7	906,7
Årets resultat	-8,5	8,5
Summa eget kapital	898,2	915,2
Avsättningar		
Avsättningar för pensioner	44,0	44,0
Andra avsättningar	12,2	12,2
Summa avsättningar	56,2	56,2
Skulder		
Långfristiga skulder	233,2	233,2
Kortfristiga skulder	193,5	193,5
Summa skulder	426,7	426,7
SUMMA EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER	1 381,1	1 398,1
Panter och ansvarsförbindelser		
Pensionsförpliktelser inklusive löneskatt	630,9	630,9
Borgensförbindelser	73,1	73,1

Kommunforskning i Västsverige, KFi, är en organisation som bedriver forskning inom området ekonomi och organisation i kommuner och landsting.

Verksamheten utgår ifrån ett samarbetsavtal mellan kommuner och landsting samt universitet och högskolor i Västsverige. Syftet med samarbetsavtalet är att initiera forskning inom det nämnda området och därmed bidra till att skapa en stark forskningsmiljö.

■ ■ ■ REDOVISNING
ORGANISERING
STYRNING



**KommunForskning
i Västsverige**

Pilgatan 19A
411 22 Göteborg
Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se