

Företagsekonomi och samhället

HANS HASSELBLADH
MIKAEL HOLMQVIST
(RED.)

Lund 2013

Redovisningens samhällsrelevans

OLOV OLSON

Introduktion

Redovisning är en teknologi, eller praktik, som har utvecklats över hundratal, om inte tusentals, år (Hendriksen & van Breda, 1992). Redovisning praktiseras i alla organisationer i alla länder. Över tiden har praktiken av olika anledningar blivit alltmer likformig, såväl internationellt som mellan sektorer, det vill säga privat och offentlig sektor. Denna utveckling har inte skett utan styrning. Sedan länge har också olika, ibland konkurrerande, normerande organ utvecklat mer eller mindre tvingande normer för praktiken.

Redovisning är dock inte bara normer och en omfattande praktik; redovisning är också ett mycket stort akademiskt ämne. I Sverige tillhör redovisning det övergripande ämnet företagsekonomi, medan i många andra länder, speciellt i engelsktalande, är redovisning ofta ett eget ämne. Sett från ett globalt perspektiv är redovisning som akademiskt ämne starkt växande, vilket avspeglas i antalet akademiska lärare och antalet vetenskapliga tidskrifter inom ämnet. Antalet akademiska redovisningslärare fördubblades globalt under 1980- och 90-talen till att vid 2000-talets början utgöra cirka 10 000 lärare. Antalet engelskspråkiga vetenskapliga tidskrifter i redovisning ökade också markant under samma period (Bonner m.fl., 2006).

Redovisning som akademiskt ämne har alltså vuxit, vilket till stor del avspeglar att redovisning som praktik, med tillhörande revision, har ökat i omfattning. Detta har satt tydliga spår i många samhällliga processer utanför redovisning och revision av finansiella transaktioner. En allt starkare samhällelig idé är att granskning av praktik kan leda till förbättringar, vilket bland annat ger utslag i granskning av olika verksameters kvalitet, till exempel kvalitet i akademisk utbildning. Den för närvarande pågående

utvärderingen av all akademisk utbildning i Sverige är ett gott exempel. Olson med flera (2001) menar att såväl samhällen som organisationer lätt hamnar i en utvärderingsfälla, på grund av att utvärderingar i sig genererar nya utvärderingar. Den engelska forskaren Michael Power (1997) har ett bredare perspektiv och han påstår mycket träffande att vi har utvecklat ett "granskningssamhälle"¹, som inte bara är kopplat till redovisning, utan det kommer in i många andra processer i samhället, till exempel kvalitetsgranskningar av vissa verksamheter.

I detta kapitel presenteras olika perspektiv på redovisning och dess samhällsrelevans. De två första avsnitten presenterar redovisningens funktioner samt resultatbegreppet. Funktionerna och teknologin är två perspektiv på redovisning som är viktiga för att förstå redovisningens samhällsrelevans. Den empiriska forskningen har dock visat att redovisningen kan ha andra funktioner, eller roller, i organisationer och samhällen än de som retoriken fokuserar på. I det tredje avsnittet betraktas redovisning som ett system som omfattar tre processer (redovisningens normering, redovisningens praktik och redovisningens användning), vilka är relaterade till varandra. I det fjärde avsnittet utökas komplexiteten genom att också inkludera de sammanhang processerna verkar i. Dessa avsnitt utgör ramen för ett avsnitt som visar ett exempel på redovisningens användning under budgetering i en kommun. I det sista avsnittet sammanfattas kapitlets reflektioner om redovisningens samhällsrelevans.

Redovisningens funktioner

Den retorik som motiverar existensen av redovisning säger att redovisningens funktion i samhället är att minska osäkerheten i de processer som handlar om att fatta beslut om framtida handlingar och att utkräva ansvar för genomförda handlingar (Mellembvik m.fl., 1987). Redovisningens samhällsrelevans är således enligt retoriken att stödja intressenter i deras strävan att påverka den aktuella organisationen, som i detta sammanhang kan vara ett företag i den privata eller offentliga sektorn, en kommun eller en stat. Mellembvik med flera (1987) presenterar inte bara redovisningens retorik så som den uttrycks i normativa sammanhang, det vill säga i redo-

¹ Michael Powers engelska benämning är "the audit society".

visningsnormer och i läroböcker om redovisning. De visar också, baserat på en omfattande studie av empirisk forskning, att redovisningen även har andra funktioner i såväl organisationer som samhällen. Mellembvik med flera (1987) påpekar att två viktiga funktioner är att använda redovisningen för att skapa legitimitet och för att generera konflikter. Dessa funktioner kan givetvis ses som att de står i stark kontrast till dem som ingår i redovisningens retorik. Men de olika funktionerna kan mycket väl utvecklas i symbios, till exempel att budgetbeslut legitimerar framtida verksamhet, på samma gång som dessa budgetbeslut bidrar till att konflikter utvecklas. Det är därför viktigt att förstå att redovisning i praktiken är mer multifunktionell än de tydliga, men begränsade, funktioner som ingår i redovisningens retorik.

Resultatbegreppet – redovisningens kärna

Det centrala begreppet i modern redovisning är resultatbegreppet, och under årens lopp har gigantiska insatser gjorts för att utveckla ett tillförlitligt och relevant resultatbegrepp. Nedan beskrivs resultatbegreppet närmare, och samband med andra viktiga redovisningsbegrepp visas. Det är i detta sammanhang viktigt att påpeka att resultatbegreppet och dess uppbyggnad även är mycket centralt inom ekonomistyrning. Detta gäller inte minst vid styrning av ansvarscentra.

Från ett generiskt perspektiv syftar redovisningen till att belysa antingen tillstånd eller flöden. Tillstånd och flöden kan vara finansiella eller icke-finansiella (reala). Externredovisning beskriver främst finansiella tillstånd och flöden, och detta görs i tre rapporter: finansiella tillstånd beskrivs i Balansräkningen (BR) och flöden beskrivs i Kassaflödesrapporten (KFR) och Resultaträkningen (RR). De informationsmängder, det vill säga poster, som ingår i dessa rapporter benämns balansposter respektive kassaposter och resultatposter.

I modern redovisning beskrivs emellertid också icke-finansiella tillstånd och flöden, och dessa mått är ofta kopplade till reala storheter, till exempel antal enheter på lager och antal sålda enheter. Det har emellertid inte utvecklats formella modeller, rapporter, för den icke-finansiella redovisningen som kan liknas vid dem som finns för den finansiella redovisningen. Rapportering av icke-finansiella flöden kan omfatta alla flöden som finns i den rapporterade organisationen, och vanligast är rapportering om volymer för

	Finansiell	Icke-finansiell
Tillstånd	Balansposter	Antal enheter
Flöden	Kassa-och resultatposter	Antal sålda

FIGUR 12.1 Exempel på finansiella och icke-finansiella tillstånd och flöden.

produktionen och försäljningen. Under senare tid har också information om flöden och tillstånd relaterad till anställda (och andra intressenter) samt fysisk miljö blivit allt vanligare, främst för att belysa hur den rapporterade organisationen tar sitt samhällsansvar (se till exempel McGuire m.fl., 1988).

Balansräkningen är den finansiella modell som redovisar en organisations finansiella tillstånd med hjälp av begreppen tillgångar (T), skulder (S) och eget kapital (EK). Det finns normer, till exempel International Financial Reporting Standards (IFRS), som definierar begreppen, men här räcker det med att känna till dem och vilka samband som finns begreppen emellan. EK beräknas på följande sätt:

$$EK = T - S$$

Den i skrivande stund (dvs. 2013) aktuella skuldskrisen innebär att många organisationers skulder är högre än värdet av deras tillgångar; dessa organisationers egna kapital är alltså negativt. Organisationer som har negativt eget kapital har vanligtvis svårt att få tillgång till nytt kapital, till exempel nya lån. Under skuldskrisen har problemet förvärrats. Detta gäller inte minst vissa stater.

Det egna kapitalet har ett starkt samband med Resultat (R). Resultat beräknas som skillnaden mellan Intäkter (I) och Kostnader (K). Ett positivt resultat, det vill säga $I > K$, benämns vinst och ett negativt, det vill säga $I < K$, benämns förlust. Resultat är också lika med förändring av eget kapital, alltså:

$$R = \Delta EK$$

Redovisning av kassaflöden har upplevt en renässans sedan några decennier tillbaka, och kassaflödesrapporten har blivit ett viktigt komplement

till balansräkning och resultaträkning. En organisations kassaflöde kan givetvis vara dess totala kassaflöden, men ofta relateras kassaflödet till de tre aktiviteterna drift, investering och finansiering. Kassaflödet från drift (KfD) beräknas som skillnaden mellan inbetalningar från drift (ID) och utbetalningar från drift (UD), det vill säga:

$$KfD = ID - UD$$

Skillnaden mellan R och KfD är vad som kan benämnas Bedömningsposter (BP). Bedömningsposterna är så gott som uteslutande relaterade till förväntade framtida betalningar, till exempel betalning från kunder eller betalning till leverantörer. Dessa förväntade transaktioner ingår i intäkter och kostnader (men inte i realiserade in- och utbetalningar).

Det går därför att beräkna KfD på följande sätt:

$$KfD = R - BP$$

vilket innebär att

$$R = KfD + BP$$

En mer utförlig diskussion om sambandet mellan R, BP och KfD finns i Olson med flera (1995). Avsikten med denna korta genomgång var att visa att resultatbegreppet innehåller information som utgör både historiska data (KfD) och förväntningar om framtiden (BP).

Det går alltså inte att hävda att redovisning av resultat fullständigt handlar om att avbilda det som har hänt (historia); redovisning av resultat handlar också om att redovisa förväntningar (framtiden). Det finns alltså en stor skillnad mellan resultatbegreppets informationsinnehåll med avseende på tidsperspektiv, där en del av informationen beskriver vad som har hänt och en del beskriver förväntningar. Att påstå att resultat beskriver fakta om det som har hänt är alltså naivt, och resultatbegreppet måste därför tolkas med försiktighet. Ett ensidigt fokus på resultat kan därmed generera oavsedda effekter. Det är bland annat detta som har lett till att kassaflödesrapportens betydelse har betonats av International Accounting Standards Board

(IASB), som är den ledande internationella organisationen för utveckling av redovisningsnormer. Trots denna uttryckliga standard hos IASB har resultatbegreppet fortfarande ett starkt grepp såväl om redovisare och om dem som har makten över redovisaren som om användare av rapporterna.

Redovisning som system

Redovisning är ett vittomfattande och komplext system som omfattar tre huvudprocesser: redovisningens normering, redovisningens praktik och redovisningens användning (Olson & Mellemyr, 1996).

Redovisningens praktik sker alltid inom den rapporterade organisationen, medan normeringen och användningen sker både i den rapporterade organisationen och i omgivningen till denna. Nedan ska dessa processer och sambanden mellan dem beskrivas lite närmare, och först diskuteras praktik eftersom den är den mest påtagliga processen.

REDOVISNINGENS PRAKTIK

Redovisningens praktik utförs således alltid inom en organisation, nämligen i den rapporterade organisationen. Det är denna praktik som oftast åsyftas när man talar om redovisning. Redovisningens praktik omfattar flera aktiviteter, främst klassificering, värdering och registrering av alla ekonomiska transaktioner som den rapporterade organisationen är involverad i. Därtill kommer sammanställning av denna information i en eller flera redovisningsrapporter, det vill säga rapportering.

REDOVISNINGENS NORMER

Redovisningens praktik är till stora delar styrd av redovisningens normer. En mycket viktig del i normerna är definitioner av viktiga begrepp, till exempel tillgångar och skulder, och därigenom också av de ovan nämnda bedömningsposterna. Det är ett känt faktum att definitionerna av de viktiga begreppen påverkar resultatet, och därför kan det uppstå konflikter i normeringsprocesser, såväl i de normgivande övergripande organisationerna som i de organisationer som översätter de övergripande normerna till nationella och/eller organisatoriska sammanhang.

De överordnade redovisningsnormerna för den privata sektorn utvecklas av IASB. Det är emellertid nationella parlament (t.ex. Sveriges riksdag) eller regionala parlament (t.ex. Europaparlamentet inom EU) som fattar beslut om implementering av normerna, som har benämningen International Financial Reporting Standards (IFRS).

IFRS sprids för närvarande även till den offentliga sektorn, främst genom det internationella organet International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), som anpassar IFRS till den offentliga sektorns särdrag.

Under de senaste decennierna har företagens samhällsansvar (Corporate Social Responsibility, CSR) uppmärksammas alltmer. Detta har gett upphov till en ny typ av redovisning som just fokuserar på samhällsansvaret. Denna redovisning finns ofta i årsredovisningen, men ofta också i en separat rapport. Även inom detta område sker en globalisering av normerna, och i denna process spelar FN en betydande roll.

Inom området ekonomistyrning finns inte samma formella normsystem som inom externredovisningen och CSR, utan det är snarare frågan om modeller, till exempel "The Balanced Scorecard". I Sverige har vissa branschorganisationer tidigare spelat en viktig roll för utvecklingen av internredovisningen, som är en del av ekonomistyrningen. Ett tydligt exempel på branschorganisationernas roll är Sveriges Mekanförbund, som i samarbete med medlemsföretagen och svenska forskare utvecklade ett avancerat system för kalkylering av självkostnader. I dag är det snarare internationella konsultfirmor, ofta i samarbete med forskare, än nationella branschorganisationer som utvecklar modellerna.

Normeringen av praktiken varierar alltså dels med avseende på privat och offentlig sektor, dels med avseende på informationsdomän, det vill säga externredovisning, ekonomistyrning eller socialt ansvar. Därtill kommer att speciellt större organisationer utvecklar interna komplement till de externa normerna.

REDOVISNINGENS ANVÄNDARE OCH ANVÄNDNING.

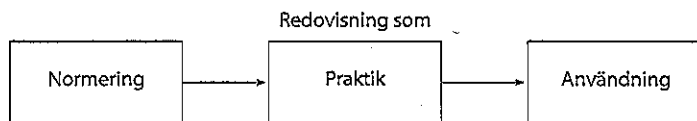
Redovisningens användare finns främst bland den rapporterade organisationens nuvarande och potentiella intressenter, det vill säga ägare, långivare, anställda, fackliga företrädare, leverantörer, kunder, stat och kommun. Detta är inte överraskande eftersom redovisningsrapporterna är tänkta att tillfredsställa informationsbehovet hos just dessa intressenter.

Intressenterna har dock olika informationsbehov. Informationsbehoven varierar med redovisningsdomän, det vill säga externredovisning, ekonomistyrning och socialt ansvar. I den privata sektorn har ofta finansiärernas, det vill säga ägares och långivares, behov prioriterats och det är utifrån detta perspektiv som resultatbegreppet har utvecklats över åren.

Användningen fyller ofta den tänkta funktionen att minska osäkerhet i processer som handlar om att fatta beslut och att utkräva ansvar, men redovisningen kan också ha andra funktioner. Besluten kan handla om såväl stora fenomen, till exempel att köpa ett stort företag, som mindre och vardagliga uppgifter, till exempel att sätta ett pris på en produkt i ett litet företag. Utkrävande av ansvar förekommer likaså i både stora och små sammanhang, och ofta är redovisning ett viktigt beslutsunderlag. Bolagsstämman i såväl stora som små företag fattar, bland annat på basis av årsredovisningen, beslut om den ska bevilja styrelsen ansvarsfrihet.

Det finns tydliga relationer mellan de tre processerna. Redovisningens normering sker för att styra redovisningens praktik. Världen har erfarenhet av oreglerad redovisning och avarter av redovisning som utvecklats, och därför har tidigare maktthavare i olika steg bidragit till att utveckla normerna.

Normeringen går ytterst ut på att de redovisningsrapporter som produceras genom praktiken ska vara jämförbara över tiden, och mellan rapporterande organisationer. Det finns alltså ett tänkt horisontellt samband mellan normering och användning av redovisning, och det är redovisningsrapporterna som utgör förbindelseprocessen. Redovisningens normering är tänkt att styra praktiken, och därigenom också redovisningens rapporter; se figur 12.2 för en illustration av de grundläggande sambanden. Användningen av rapporter sker dock alltid i unika sammanhang, vilket innebär att användningen av rapporterna varierar mer än vad som antas under normeringsprocesser.



FIGUR 12.2 De tänkta horisontella sambanden mellan normering, praktik och användning.

Redovisning i sitt sammanhang

Redovisning har samhällsrelevans på två sätt. Det ena sättet är genom användning av den rapporterande organisationens redovisningsrapporter. Det andra sättet är genom normeringen, eftersom det är normeringen som legitimerar redovisningsrapporterna.

Redovisning utgörs inte av isolerade processer i samhället, utan den påverkas av samhället och samhället påverkas av redovisningsprocesserna. Redovisningens normering, praktik och användning existerar alltså inte i ett vakuum, utan redovisningens processer interagerar med sina respektive omgivningar. Detta innebär att normeringen, praktiken och användningen inte behöver vara så ensidigt horisontellt koordinerade som antydde ovan.

NORMERINGENS OCH PRAKTIKENS VARIATION

Redovisningens normering har förändrats radikalt de senaste fyrtio åren. Normerna har förändrats från att vara nationella till att bli internationella, och IASB har, som nämnts ovan, ansvaret för att utveckla internationella normer. Det är dock en viktig skillnad mellan de organ som utvecklar normer (standardutvecklare) och de organ som fattar beslut om implementering av de utvecklade normerna (reglerare). Redovisningsexperterna utvecklar således normer och politiker fattar beslut om implementering.

Behovet av internationella normer har varit stort, eftersom variationen i olika nationella normer skapade stora tolkningsproblem. Ett sådant problem uppkom för företag som var noterade på flera börser, de var ju tvungna att följa normerna i det land där respektive börs fanns. Eftersom normerna varierade med avseende på bedömningsposterna, medförde variationen i normer att ett företag kunde tvingas att redovisa två resultat. Detta skapade tolkningsproblem hos både den aktuella företagsledningen och andra intressenter.

IFRS följs numera i många länder, främst med avseende på börsnoterade företags redovisning. USA är ett undantag, men normerna som gäller där är mycket lika IFRS och de är sannolikt inom en snar framtid ersatta med IFRS. Dagens globala situation avseende normer för noterade företag står i en stark kontrast till förhållandena för 30 år sedan, då det var en markant skillnad mellan redovisningsnormer i länder som var präglade av en socialis-

tisk ideologi, till exempel Kina och Sovjetunionen, och normer i länder som var präglade av marknadsekonomi, till exempel Storbritannien och USA. Sannolikt har förändringen av redovisningen i Kina och Ryssland varit ett viktigt instrument för att både möjliggöra, och symbolisera, förändring till marknadsekonomi. Det går därför inte att undvika påståendet att politisk ideologi påverkar redovisningens normer och att redovisningens normer påverkar realiseringen av en förändrad politisk ideologi.

Redovisning i offentlig sektor har också utvecklats påtagligt under de senare decennierna. Sverige är inget undantag, snarare tvärtom. Svensk kommunal redovisning har utvecklats starkt sedan mitten av 1950-talet, och tre olika ideologier har diskuterats som medverkande till denna utveckling. De tre ideologierna är ideologin om likformighet, ideologin om rättvisa och ideologin om affärsmässighet. Samtliga tre ideologier har utvecklats under en socialdemokratisk regim. Respektive ideologi har varit kopplad till en speciell fas i utvecklingen av normerna för kommunal redovisning, och företagets redovisning har i ökande grad vuxit fram som en mycket stark förebild (för en vidare diskussion, se Bergevärn m.fl., 1995). Liknande utveckling har skett i andra länder med annorlunda politiskt styre, till exempel i det konservativt styrda Storbritannien, där man också på ett påtagligt sätt har haft företaget som en idealbild för offentlig sektor (se t.ex. Olson m.fl., 1998). Som nämndes ovan har IPSASB relativt nyligen bildats, med syfte att utveckla normer baserade på IFRS för den offentliga sektorn. Utvecklingen inom den offentliga sektorn avspeglar också en ideologisk förändring, men det är svårt att påstå att den är av samma politiska dignitet som övergången från planekonomi till marknadsekonomi i Kina och Ryssland. Förändringen inom den offentliga sektorn avspeglar dock en ökad tro på företaget som ett ideal och därmed också ökad tilltro till att styra olika enheter inom den offentliga sektorn utifrån resultat. I Sverige redovisas idag resultat såväl för Svenska staten och alla svenska kommuner som för de flesta organisatoriska enheter inom staten och inom respektive kommun.

Både redovisningens normer och dess praktik kan således påverkas av omgivningen, och de sammanhang som redovisningens processer verkar i varierar. Redovisningen påverkar också sin omgivning; en typ av påverkan är att processerna kostar. Att utveckla och underhålla normer och att granska att de efterföljs (dvs. revision) är förbundet med kostnader. En del av kostnaderna finansieras av den offentliga sektorn, till exempel kostnader för

riksdagens arbete med att fatta beslut om vilka normer som ska gälla. Kostnaden för redovisningspraktiken och revisionen av densamma finansieras av de redovisande organisationerna, både företag och offentlig förvaltning. I slutändan är det ägarna av företag och den offentliga sektorn som tillsammans finansierar redovisningens normering och praktik. Den stora tanken bakom detta är givetvis att kostnaderna för normering och praktik ska uppvägas av att beslutsfattande och utkrävande av ansvar på ett eller annat sätt är kvalitativt bättre med tillgång till normerade redovisningsrapporter än de skulle vara utan tillgång till dessa rapporter. Redovisningsrapporterna är således till för att påverka processer i sin omgivning, det vill säga processer både i och utanför den rapporterade organisationen.

ANVÄNDNINGENS VARIATION

Redovisningens användning sker såväl i den rapporterade organisationen som utanför denna organisation. En viktig skiljelinje är just den organisatoriska gränsen. En annan skiljelinje är mellan användare som beslutsfattare och användare som översättare.

Många användare är beslutsfattare, som använder den rapporterade informationen för att fatta beslut om framtida handlingar eller utkräva ansvar för genomförda handlingar. En annan grupp av användare arbetar, på uppdrag av beslutsfattarna, med att översätta rapporterna till beslutsfattarnas behov.

En speciell grupp översättare är finansanalytikerna. Dessa analytiker arbetar ofta åt uppdragsgivare som önskar finna för dem goda alternativ avseende försäljning och köp av aktier, men också avseende in- och utlåning av kapital. Denna grupp är speciell eftersom den utgörs av användare som ofta är mycket kunniga i redovisning.

Redovisningsinformationen är inte den enda information som finns tillgänglig för beslutsfattare och översättare. I deras beslutsprocesser och översättningsprocesser används även annan tillgänglig information. Redovisningsinformationen anses dock vara extra viktig eftersom den är normerad och reviderad. Ett tydligt tecken på detta är att många styrelsemöten, årsstämmor och liknande möten läggs vid en tidpunkt då period- eller årsredovisningar är klara.

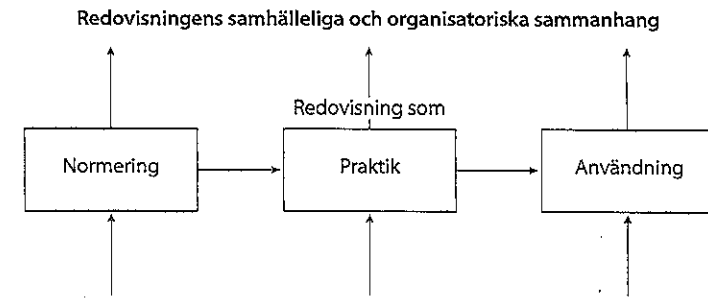
Redovisningens användning i organisationer varierar mycket, till exempel med avseende på om informationen används inom en politisk organisation

eller en handlande organisation. Redovisningens nära samband med styrprocessen gör att det ofta är lämpligt att diskutera redovisningens användning ur ett maktperspektiv. De existerande makthavarna har ofta intresse av att behålla eller utöka sin makt, medan andra kan önska att få mer makt genom att ifrågasätta makthavarnas beslut och de handlingar besluten har lett till, det vill säga utkräva ansvar.

I just politiska organisationer kan man se att många av de politiska diskussionerna förs med hjälp av en eller flera strukturer som finns i redovisningen, till exempel en aktivitetsstruktur. Att fokusera på aktiviteter, eller program, är inget nytt utan något som organisationer i den offentliga sektorn i många länder har gjort sedan länge. En anledning är att göra det möjligt att föra politiska diskussioner i termer av aktiviteter, eller verksamheter.

Det kan vara intressant att i detta sammanhang påpeka att en flera hundra år lång utveckling av aktivitetsbegreppet i den offentliga redovisningen möttes av en närmast revolutionär och omvälvande utveckling av ett likartat begrepp inom den privata sektorn. Utvecklingsprocessen leddes av Harvard-professorn Robert Kaplan. Det är alltså frågan om aktivitetsbegreppet i kalkyleringsmodellen "aktivitetsbaserad kalkylering", vars yttersta syfte är att kalkylera produktkostnader och produkters lönsamhet. Modellen omfattar både direkta och indirekta kostnader. Aktivitetsbegreppet, och dess föregångare, i den offentliga sektorn hade som främsta syfte att redovisa de direkta kostnaderna. Detta för att genom politiska diskussioner komma fram till ett politiskt beslut, fattat av ett kommunfullmäktige eller ett parlament (se Olson, 1990, för en utförligare diskussion om aktivitetsbegreppet i politiska sammanhang).

Redovisningens användning medför, i likhet med normeringen och praktiken, kostnader. Dessa består främst i kostnaden för den tid det tar för beslutsfattarna att läsa, tolka och diskutera redovisningsinformationen samt kostnaden för de eventuella översättningar som görs. Dessa kostnader är inte obetydliga och därför har normgivare, som bland andra IASB i sitt kvalitativa ramverk, betonat betydelsen av att redovisningen måste vara både relevant och begriplig. Det är alltså användarna som finansierar kostnaden för redovisningens användning.



FIGUR 12.3 Redovisning och dess processer i sina samhälleliga och organisatoriska sammanhang.

REDOVISNING I SITT SAMMANHANG – EN SAMMANFATTNING

Under redovisningens långa utveckling har den gått från att vara en enkel, lokal praktik till att nu utgöra en komplex interorganisatorisk och internationell process som, beroende på vilket sammanhang den används i, får mer eller mindre förutsägbara effekter. Redovisningens samhälleliga relevans avgörs därför till stora delar av vilka samhälleliga och organisatoriska sammanhang redovisningen som helhet, och dess processer, verkar i. Den komplexa bilden av redovisning sammanfattas med hjälp av figur 12.3.

Användning av redovisning i en kommunal budgetprocess

I detta avsnitt beskrivs hur redovisning kan användas i kommunala budgetprocesser. Orsaken till detta val av exempel är att budgetprocessen i en kommun är en komplex process och att den politiska dimensionen gör att sammanhangets betydelse blir tydligt. Beskrivningen bygger på erfarenheter som är gjorda i två omfattande och unika aktionsforskningsprojekt, ett i samarbete med Uppsala kommun (1975–1978) och ett i samarbete med Bergen kommune (1983–1987). Erfarenheterna är unika eftersom de bygger på att användarna, både politiker och tjänstemän, under flera år kunde påverka innehållet i redovisningsrapporterna. De begrepp som utvecklades och deras samband kan dock användas för att analysera budgetprocesser i andra sammanhang.

I Uppsala utvecklades hela kommunens redovisning (se Olson, 1983, 1990), medan utvecklingsarbetet i Bergen var fokuserat på utveckling av kommunens årsredovisning (se Olson & Mellemvik, 1996). För att tydliggöra sammanhangets inverkan på användningen av redovisning i budgetprocessen har en modell utvecklats.

Modellen består av fyra viktiga variabler. Dessa är:

- genomförd handling
- redovisningen av genomförd handling
- användningsprocess
- handlingsutrymmen som användningen generar.

I alla organisationer utförs handlingar, eller processer, som resulterar i produkter (varor och service). Av speciellt intresse i detta kapitel är de handlingar som påverkar organisationens likvida medel och/eller dess egna kapital.

I redovisningen översätts genomförd handling till information om handlingen. Det finns givetvis flera problem relaterade till översättning av genomförd handling till redovisning av genomförd handling, och från redovisning av genomförd handling till beslut om framtida handling. För det första är det omöjligt att beskriva alla handlingar som utförs i en organisation, och för det andra är det nästan lika omöjligt att beskriva en handling i alla dess dimensioner. En perfekt avbildning är ju en kopia av verkligheten, och vad ska man använda den kopian till? Information om verkligheten är därför alltid begränsad i förhållande till verkligheten. Informationens relevans och tillförlitlighet varierar alltså, och det gör även användarnas kunskaper och kognitiva egenskaper. Det är därför ingen självklarhet att de tänkta användarna läser eller förstår all redovisningsinformation, och inte heller att den lästa informationen används för att berika informationsinnehållet i beslutsprocesserna. I de två aktionsforskningsprojekten gjordes årsvisa anpassningar av redovisningen till användarnas erfarenheter och deras kognitiva strukturer.

Information kan användas på olika sätt, och det gäller också redovisningsinformation. I de flesta organisationer finns speciella tillfällen att diskutera redovisningsinformation. Styrelsemöten, och liknande möten, hålls till exempel ofta då delårsbokslut eller årsbokslut är klara, och budgetmöten läggs vid tillfällen när olika versioner av budgetförslag har utvecklats. Dessa

möten, som är anordnade för att kunna diskutera framtida handlingar baserat på information om genomförda handlingar, är typiska tillfällen då redovisningsinformation används och de är viktiga moment i styrningen av en organisation. Här används dock begreppet användningsprocesser för att betona processens betydelse. Användningen av redovisning har alltså institutionaliserats genom att knyta samman möten med beslutsprocesser, och i denna institutionaliseringsprocess anpassas redovisningen till sitt lokala sammanhang.

Det är givetvis viktigt att information som presenteras är relevant för den grupp som ska diskutera informationen och fatta beslut på basis av denna information. I användningsprocesserna integrerar användarna den redovisade informationen med både annan information de har tillgänglig och sina värderingar. Detta innebär att användningsprocesserna har ett rikare informationsinnehåll än den presenterade redovisningen.

Användning av information är ofta, men inte alltid, knuten till en eller annan form av beslut eller utkrävande av ansvar. Ett mycket tydligt exempel på ett beslut är det budgetbeslut som kommunfullmäktige fattar i slutet av det år som föregår det aktuella budgetåret. Det är i detta sammanhang viktigt att veta att budgetbeslutet är avslutningen på en mycket lång beslutsprocess. Processen har omfattat budgetdiskussioner inom fackförvaltningar, facknämnder och kommunstyrelsen, och den avslutas således med kommunfullmäktiges budgetbeslut.

Beslutsunderlaget för budgetbeslutet i kommuner fokuserar, som nämnts ovan, genom aktivitetsbegreppet på de handlingar, eller grupper av handlingar, som kommunen utför. Kommuner världen över har gjort på detta sätt under mycket lång tid. Informationen om aktiviteter är både finansiell och icke-finansiell, och den omfattar vanligtvis två tidsperspektiv, information om tidigare år och förslag för det kommande budgetåret.

Det avslutande beslutet föregås av diskussioner i olika facknämnder mellan den politiska majoriteten och den politiska minoriteten. Under dessa diskussioner kommer partiernas och blockens ideologiska perspektiv fram. Dessa ideologiska perspektiv kompletterar det finansiella perspektivet som är basen i budgetförslaget. Diskussionerna underlättas genom budgetens fokusering på aktiviteter (Olson, 1990).

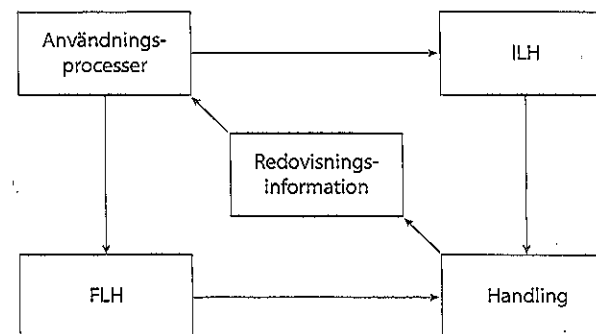
I alla budgetprocesser sker växelverkan mellan perspektiv. En budget definierar alltid ett finansiellt handlingsutrymme för den aktuella hand-

lingen, eller handlingarna, till exempel 10 miljoner kronor för grundskoleutbildning. Användningsprocessen skapar alltså ett legitimt finansiellt handlingsutrymme. Det är detta finansiella handlingsutrymme som de flesta avser när de talar om budgetar. Det är därför högst legitimt att styra förbrukningen inom den kostnadsram som det legitima finansiella utrymmet anger. Detta behöver dock inte alltid vara fallet, och orsaken är att en budgetdiskussion inte bara skapar ett finansiellt legitimt handlingsutrymme (FLH), budgetdiskussionen skapar också ett ideologiskt legitimt handlingsutrymme (ILH). Det sistnämnda finns inte dokumenterat på samma sätt som det finansiella handlingsutrymmet, men uppmärksamma intressenter noterar på olika sätt om det finns skillnader och vilka dessa är.

En budgetdiskussion i kommunfullmäktige utmynnar alltid i ett beslut om en budget som definierar det finansiellt legitima handlingsutrymmet, men majoritet och minoritet har ofta olika ideologiska värderingar. Att kunna visa dessa ideologiska olikheter i ett sammanhang som går ut på att prioritera framtida handlingar är viktigt, eftersom just detta utgör en av hörnpelarna i en demokrati. Detta innebär att det är budgetbeslutet och budgetdiskussionen som tillsammans genererar de två handlingsutrymmena.

De två legitima handlingsutrymmena kan ge olika signaler om framtida handling, och de behöver därför samordnas. Det är tjänstemännens uppgift att samordna, eller översätta, de två handlingsutrymmena till handling. Efter handling kommer redovisning, och de i period- och årsredovisningar redovisade kostnaderna och intäkterna tolkas därför av användarna utifrån de två legitima handlingsutrymmena som budgetprocessen tidigare har utvecklat. Under- och överskott tolkas därför olika beroende på hur ideologiskt legitim den aktuella handlingen eller verksamheten är. Ett budgetunderskott för en ideologiskt legitim verksamhet, till exempel utbildning, behöver därför inte ha samma negativa konsekvenser för verksamhetsledningen som ett budgetunderskott för en jämförelsevis mindre ideologiskt legitim verksamhet, till exempel gatu- och väghållning. Den finansiella informationen tolkas alltså utifrån det ideologiska sammanhang den aktuella verksamheten är relaterad till.

Den i period- och årsredovisningar presenterade informationen används inte bara för att bedöma det gångna året, utan även som underlag i en ny budgetprocess. Figur 12.4 illustrerar gången i den presenterade modellen.



FIGUR 12.4 En modell av översättningen av handling till redovisning och tillbaka till handling (se Mellemvik m.fl., 2005).

Den ovan presenterade modellen bygger på studier av flera års budget- och uppföljningsprocesser, det vill säga användningsprocesser, i två skandinaviska kommuner. Det faktum att kommunerna ligger i två olika länder gör att vissa institutionella ramar är olika. Det finns också likheter. En stor likhet är att båda kommunerna ansvarar för viktiga processer i avancerade välfärdsstater. En annan likhet mellan de två kommunerna är att politikerna, genom aktionsforskning, fick tillgång till sådan redovisning som de ansåg var begriplig och relevant för att fullfölja deras uppgift som politiker. Det senare är något som skiljer politikerna i de två kommunerna från politiker i andra sammanhang, till exempel EU-politiker, rikspolitiker och givetvis politiker i andra kommuner. Det senare blir grunden för slutklämmen i detta avsnitt, som är följande: Det är skillnad mellan användbarheten av redovisning som har utvecklats i sitt lokala sammanhang, och användbarheten av redovisning som har anpassats till globala, regionala eller nationella sammanhang.

Avslutning

Redovisningens tekniska kärna är resultatbegreppet. Redovisningens retorik bygger på idéerna om att redovisning beskriver det som har hänt och att detta sammanfattas med hjälp av begreppet resultat. Det samlade värdet av bedömningsposterna, som är relaterade till framtiden, utgör i många fall en mycket stor andel av ett redovisat resultat. Konsekvensen är att resultatet omfattar både transaktioner som har genomförts och förväntade trans-

aktioner. Förståelse om detta gör att information om organisationens kassaflöde från drift har blivit en viktig komplettering till resultat.

Redovisning har beskrivits som ett system bestående av tre olika processer: redovisningens normering, redovisningens praktik och redovisningens användning. Dessa processer hänger samman horisontellt, men varje process ligger inbäddad i vertikala organisatoriska och samhällliga sammanhang. Redovisning bör alltså förstås som ett system med både horisontellt och vertikalt integrerade processer, och det är därför ett komplext system som existerar på såväl ett makroplan som ett mikroplan.

På makroplanet finns redovisningens normering, det vill säga processer som utvecklar redovisningens normer, och därigenom också redovisningens retorik. Dessa processer är ofta internationella, eller starkt relaterade till internationella normer. Normeringsprocesserna resulterar därför i normer som är passande i det, ofta globala, sammanhang som normerna utvecklas i. För att passa in nationellt och organisatoriskt översätts normerna till det lokala sammanhanget. Redovisningsnormerna är därför samhällsrelevanta genom deras roll att skapa legitim och likartad redovisning för organisationer inom normens domän, till exempel inom EU eller en nation, eller inom en stor internationell koncern.

Normerna utvecklas således på ett makroplan och de påverkar direkt redovisningens praktik (en del av redovisningens mikroplan) och därmed också innehållet i de rapporter som den rapportrande organisationen producerar. Normerna kan emellertid inte direkt påverka mikroplanet med avseende på hur rapporterna används. Intressenterna kan använda rapporterna på helt olika sätt och därmed varierar också den funktion, eller roll, som redovisningen har. Redovisningens retorik betonar funktioner kopplade till beslut om framtida handlingar samt utkrävande av ansvar för genomförda handlingar. Empirisk forskning visar att dessa funktioner existerar på mikroplanet, både i och utanför rapportrande organisationer. Empirisk forskning visar också att dessa funktioner ofta existerar i symbios med andra funktioner, till exempel påverkan av legitimitet och skapande och underhåll av konflikt. Ovan har detta illustrerats med den kommunala budgetprocessen, i vilken redovisningen bidrar till att skapa tydliga legitima handlingsutrymmen, ett finansiellt och ett ideologiskt. På mikroplanet kan, och bör, alltså redovisning förstås utifrån andra paradig än det rationella paradig som retoriken bygger på.

Redovisningens samhällsrelevans varierar alltså med vilken nivå den analyseras på. På makronivån handlar samhällsrelevansen främst om att redovisningen genom normerna stärker definitionen av organisationer genom att definiera den finansiella gränsen mellan organisation och omgivning. På mikronivån handlar samhällsrelevansen om att fullfölja de tänkta funktionerna, som är beslut och ansvarsutkrävande, men också andra funktioner, kopplade till legitimitet och konflikt.

Referenser

- Bergevärn, L.-E., Mellemvik, F. & Olson, O. (1995), "Institutionalization of municipal accounting – A comparative study between Sweden and Norway", *Scandinavian Journal of Management*, nr 1, s. 25–41.
- Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van der Stede, W. & Young, M. (2006), "The most influential journals in academic accounting", *Accounting Organizations and Society*, nr 7, s. 663–685.
- Hendriksen, E & van Breda, M. (1992), *Accounting theory*. Homewood: Irwin.
- McGuire, J. B., Sundgren, A. & Schneeweis, T. (1988), "Corporate social responsibility and firm financial performance", *Academy of Management Journal*, nr 4, s. 854–872.
- Mellemvik, F., Monsen, N. & Olson, O. (1987), "Functions of accounting – a discussion", *Scandinavian Journal of Management*, nr 3–4, s. 101–119.
- Olson, O. (1983), *Ansvar och ändamål. Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem*. Karlshamn: Doxa.
- Olson, O. (1990), "Qualities of the program concept in Municipal Budgeting", *Scandinavian Journal of Management*, nr 1, s. 13–29.
- Olson, O. & Mellemvik, F. (1996), *Regnskap i förändring. Utvikling, spridning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag
- Olson, O., Falkman, P. & Pauli, S. (1995), *Betalningsflödesrapportering – om konsten att rapportera fakta i redovisningen*. Stockholm: Nerenius & Santérus.
- Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. (red.) (1998), *Global warning – debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Olson, O., Humphrey, C. & Guthrie, J. (2001), "The evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM", *The European Accounting Review*.
- Power, M. (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.