



Utgångspunkter för offentlig sektors redovisning – introduktion till en ramverksdiskussion

Torbjörn Tagesson
(Skrivet på uppdrag av Rådet för Kommunal Redovisning)

Kommentarer och synpunkter mottages tacksamt t.o.m december 2007

Utgångspunkter för offentlig sektors redovisning – introduktion till en ramverksdiskussion

Innehållsförteckning

1. Introduktion	1
2. Ökat gap mellan privat och offentlig sektors redovisning	3
3. Förutsättningar för offentlig sektors redovisning	8
4. Utgångspunkter för och målsättningar med offentlig sektors redovisning	10
Intressentperspektivet	11
Mål – medelperspektivet	14
Olika finansiering och olika intressenter	15
5. Avslutande frågeställningar	16
Referenser	18

1. Introduktion

Föreliggande rapport skrivs på uppdrag av Rådet för Kommunal Redovisning (RKR), som ett diskussionsunderlag, i syfte att ligga till grund för arbetet med att vidareutveckla en teoretisk referensram (konceptuellt ramverk)¹ för svenska kommuners och landstings finansiella redovisning. The Financial Accounting Standards Board (FASB)², vilket var ett av de första normgivare organen som utvecklade ett konceptuellt ramverk definierar sitt ramverk som ”a coherent system of interrelated objectives and fundamentals that is expected to lead to consistent standards” (FASB, 2006). Denna definition kan enligt Deegan & Unerman (2006) betraktas som en normativ redovisningsteori (jfr även Hendriksen, 1970, s 1) som syftar till att fastställa redovisningens syfte och mål, dess kvalitativa egenskaper, grundvillkor, definitioner och erkännande- och mätkriterier. De fördelar med ett konceptuellt ramverk som brukar lyftas fram är enligt Deegan & Unerman (ibid) bl.a. att:

- Ett konceptuellt ramverk tvingar normgivarna att bli mer konsekventa och ansvariga för utformningen av redovisningsrekommendationer.
- Ett konceptuellt ramverk minskar risken för politisk påverkan.
- Ett konceptuellt ramverk skapar ett gemensamt språk vilket bör underlätta kommunikationen mellan normgivare, redovisningsskyldiga och användare.
- Ett konceptuellt ramverk bör på sikt skapa en effektivare och billigare normgivning, då normgivarna redan från början har enats om de grundläggande utgångspunkterna.
- Ett konceptuellt ramverk kan täcka vissa fundamentala redovisningsfrågor och därmed minska behovet av specifika redovisningsrekommendationer.

¹ Begreppen teoretiskt ramverk och konceptuellt ramverk används synonymt i rapporten.

² Det normgivande organ som ansvarar för normgivningen för publika bolag i USA.

Kritik som framförts mot utvecklingen av konceptuella ramverk är bl.a. att:

- Konceptuella ramverk tenderar att fastställa rådande maktstrukturer och praxis, istället för att utgå från någon teoretiskt ideal modell (Solomons, 1983; Hines, 1989; Dean & Clark, 2003).
- Konceptuella ramverk tenderar att bli allt för fokuserade och ekonomiskt inriktade, vilket leder till att normgivaren bortser från externa effekter så som miljöpåverkan och olika sociala dimensioner (Hines, 1988; Rubenstein, 1992; Gray, Owen & Adams, 1996; Deegan & Rankin, 1997; Gray & Bebbington, 2001).

Det finns följaktligen uppenbara fördelar med att ha ett konceptuellt ramverk som utgångspunkt för normering av finansiell redovisning, men det finns också ett antal risker som bör beaktas vid utvecklandet av ett sådant.

Som nämndes inledningsvis är syftet med föreliggande rapport att utgöra ett diskussionsunderlag som kan ligga till grund för arbetet med att vidareutveckla RKR:s konceptuella ramverk. Rapporten har utarbetats inom ramen för en fastställd tidsram om 20 arbetsdagar och utgör således långtifrån någon heltäckande genomgång av den litteratur som finns på området. Som utgångspunkt har jag använt ett antal olika standardverk i form av forskningsrapporter och översikter som exempelvis; Derbin, Chan & Ferguson, (1981), Jones & Pendlebury (2000). Kompletterande sökningar efter 'reviewade' forskningsartiklar har sedan gjorts i databasen ELIN vid Lunds Universitetsbibliotek samt biblioteket vid Högskolan Kristianstad. Ytterligare information och upplysningar har jag fått vid olika konferenser och seminarier. I samband med ett seminarium den 23 maj vid Siena universitet i Italien (Le "nouve" forme di rendicontazione contabile del Gruppo pubblico locale), fick jag tillfälle att

lyssna till och diskutera frågan med Andreas Bergman som är ledamot i IPSASB. Vid den 11:e CIGAR-konferensen som hölls i Coimbra, Portugal mellan den 14 – 15 juni, fick jag tillfälle att mycket ingående diskutera frågan med IPSASB:s nuvarande ordförande Mike Harthorn.

Rapportens fortsatta disposition ser ut enligt följande: I avsnitt 2 diskuterar jag hur redovisningsnormeringen utvecklats och hur skillnader mellan offentlig sektors redovisning och publika bolags redovisning ökat under senare år. I avsnitt 3 behandlas de förutsättningar som anses vara viktiga att beakta då offentlig sektors redovisning skall diskuteras och analyseras. I avsnitt 4 går jag igenom olika utgångspunkter och målsättningar med offentlig sektors redovisning. Detta görs dels ur ett intressentperspektiv, dels ur ett mål – medelperspektiv. Avsnittet avslutas med en diskussion om olika förutsättningar beroende av finansiering och intressenter. I det avslutande 5:e avsnittet lyfter jag fram ett antal frågeställningar som jag anser vara av vikt att diskutera, för det fortsatta arbetet med att utveckla en referensram för den kommunala sektorns redovisning i Sverige.

2. Ökat gap mellan privat och offentlig sektors redovisning

FASB bildades 1973 som en partssammansatt organisation i syfte att normera redovisningen för de publika bolagen i USA. Deras referensram bygger på slutsatserna från Trubloodrapporten från 1973 (AICPA, 1973), vilken stadfäster den beslutsorienterade ansatsen (Jönsson, 1985). Enligt denna ansats är redovisningens huvudsyfte att tillhandahålla information som är till nytta vid *investerares* beslutsfattande (Jönsson, 1985, Artsberg, 1992). Ramverket utgår således från ett *stewardship-perspektiv* vilket innebär att balansräkningen blir den prioriterade rapporten, eftersom syftet med redovisningen är att visa hur stewarden har förvaltat de investerade medlen (Jones & Pendlebury, 2000). FASB:s referensram har fått

stort genomslag och påverkat redovisningsnormeringen i många länder världen över (Artsberg, 1992; Deegan & Unerman, 2006). Den offentliga sektorns redovisning normeras i USA av the Governmental Accounting Standards Board (GASB) vilka bildades 1984. Även om det finns uppenbara likheter mellan GASB och FASB vad gäller begreppsanvändning etc, så är skillnaderna i utgångspunkt och perspektiv uppenbara. GASB:s referensram har ett tydligt *accountability-perspektiv* (GASB, 1998), medan redovisningens roll som beslutsunderlag anses vara en naturlig följd (Stanton, Hughes & Stanton, 1998). Robert & Scapens (1995) definierar *accountability* som "the giving and demanding of reasons for conduct" (s. 447). Kirk & Mouritsen (1996) har en liknande definition, de menar att *accountability* är efterfrågan på och erbjudandet av "explanations, justifications and excuses" (s. 245). *Accountability*, eller ansvarighet som Cassel (2000) översätter begreppet, går längre än "...the narrowly defined stewardship of assets to include responsibility for the performance of those assets" (Jones & Pendlebury, 2000, s. 131). "Implicit for *accountability* are the goals to be achieved" (Ijiri, 1975, s. 33). *Accountability* har alltså mer än en ekonomisk dimension, det handlar också om moralisk, social och politisk ansvarighet. Hur och på vilket sätt har resurserna använts och vilka har fått nytta av denna resursanvändning? Resultaträkningens roll och kopplingen till olika verksamhetsmått blir följaktligen viktig i GASB:s och andra *accountability*-baserade ramverk.

En viktig slutsats av ovan gjorda redogörelse över normeringen i USA är att behovet av redovisningsinformation skiljer sig åt mellan privat och offentlig sektor. Som en konsekvens av detta finns det också två parallella normeringssystem med skillnader i de ramverk och redovisningsrekommendationer som styr de olika sektorernas redovisning. Att direkt översätta och implementera GASB:s ram- och regelverk i ex. Sverige torde emellertid inte vara lämpligt. Även om mycket av de grundläggande utgångspunkterna är de samma, så finns det

stora skillnader mellan svenska och amerikanska kommuners förutsättningar vad gäller såväl finansiering som ansvarsområden och organisation (Knutsson et al., 2003).

Utvecklingen i Sverige och övriga Europa har delvis varit en annan än den i USA. I Sverige har det av tradition funnits en nära koppling mellan redovisning och beskattning. Liksom i övriga kontinentaleuropeiska länder har redovisningen präglats av försiktighet och konservatism med en betoning av redovisningens kalkylativa egenskaper (Artsberg, 1992; Nobes & Parker, 2004). Till skillnad från de anglo-amerikanska länderna där balansräkningen och redovisningens informativa egenskaper betonats har resultaträkningen traditionellt stått i fokus inom den kontinentaleuropeiska redovisningstraditionen (ibid.). Förutom legala och skattemässiga förklaringar brukar också företagsfinansieringen föras fram som en viktig förklaring. Historiskt sätt har amerikanska bolag i högre utsträckning finansierats via aktiemarknaden, medan Svenska och kontinentaleuropeiska företag i högre utsträckning har varit bankfinansierade (ibid.).

Under 80-talet ökade aktiviteten på den finansiella marknaden kraftigt i Sverige och Stockholms fondbörs blev en part med inflytande över redovisningen i Sverige. Andra aktörer med koppling till den finansiella marknaden som blev mer aktiva i normbildningsarbetet under 80-talet var Näringslivets börskommitté och Finansanalytikernas förening. (Jönsson & Marton, 1994a)

Jönsson & Marton (1994 b) ger en bra bild över huvuddragen i utvecklingen under de senaste decennierna:

The development of Swedish accounting regulation during the last few decades has been influenced by the gradual increase in the significance of international capital markets and the matching decrease in the significance of the state and domestic industrial policy. This

is evidenced by the shift in the most important regulatory bodies; FAR (professional) was challenged by BFN (state) and both were in a sense superseded by RR (independent?). There has also been a shift from domestic law as an exclusive base of accounting regulation, towards first FASB and later IASC, standards.

(Jönsson & Marton, 1994 b: 217)

Sedan Jönsson & Marton skrev sina artiklar under 1994 har utvecklingen fortsatt. Sverige har blivit medlemmar i EU, detta har fått konsekvenser för normeringen inom den privata sektorn. Först genom de 4:e och 7:e direktiven och sedermera genom den förordning som godkändes i juni år 2000, om att alla noterade bolag skall upprätta sin koncernbalansräkning i enlighet med the International Accounting Standards Boards (IASB) rekommendationer (Tagesson et al, 2005). Efter företagsskandalerna i USA (WorldCom och Enron) och sedan i Europa (Parmalat och Arhold) har FASB och IASB intensifierat arbetet med sitt konvergensprojekt, vilket syftar till att koordinera och samordna sina redovisningsrekommendationer (Schipper, 2005). Som ett led i detta arbete har FASB och IASB inlett ett arbete med att utveckla ett gemensamt ramverk. Det gemensamma arbete som inletts tyder på att det nya ramverket, ännu tydligare än den tidigare, kommer att betona prognosrelevans och investerarnas informationsbehov vilket bl.a. får till konsekvens att balansräkningen kommer få en överordnad roll i förhållande till resultaträkningen (e.g. IASB, 2006).

Inom den offentliga sektorn har fler och fler länder, under 80- och 90-talen, gått över från kassamässig redovisning till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder (Lüder & Joner, 2003). Detta har ofta skett genom mimetiska och normativa influenser (DiMaggio & Powell, 1983), där den offentliga sektorn tagit starka intryck från den privata sektorns redovisning. Christiaens (2002) menar att den okritiska introduktionen av den privata sektorns redovisningsmodell samt den uppenbara saknaden av ett konceptuellt ramverk för offentlig

sektors redovisning snarare skapar än löser problem. Även Aiken & McCrae (1992) uttrycker oro över hur den privata sektorns redovisningsmodell lämpar sig för organisationer som verkar på icke konkurrensutsatta marknader. Anthony (1978) påpekar emellertid att ägandet i sig inte har några särskilda implikationer vad gäller redovisningsfrågor.

När Sverige 1986 introducerade redovisning enligt bokföringsmässiga grunder genom KF/LF – 86, gjordes detta med 1977-års bokföringslag som förebild, även om vissa anpassningar gjordes till den kommunala sektorns verksamhet (Brorström, et al., 2000; Brorström, Eriksson & Haglund, 2003). Syfte med den nya modellen var att göra redovisningen mer användarvänlig och lättillgänglig (Bergevern & Olson, 1987; Petersson, 1996; Brorström et al. 2000). Vid utformandet av den kommunala redovisningslagen utgjorde KF/LF-86 tillsammans med bokföringslagen (som då var under översyn) samt årsredovisningslagen viktiga utgångspunkter (Brorström, Eriksson & Haglund, 2003).

Sedan den svenska kommunala sektorns redovisning reformerades i grunden under 80- och 90-talen, med den privata sektorns redovisning som utgångspunkt, har redovisningen och normgivningen inom den privata sektorn utvecklats och förändrats markant. Skillnaden mellan kontinentaleuropeisk och anglo-amerikansk redovisningstradition håller på att suddas ut (Tyrall, 2003). Regleringen har generellt ökat och investerarfokus har blivit allt tydligare. Utvecklingen, som gått mycket fort under de senaste tio åren har bl.a. lett till mer omfattande och mer komplicerade regelverk (Nytt från Revisorn, 2006). Bokföringsnämnden, som tidigare arbetade med att anpassa de internationella redovisningsreglerna, har övergett denna modell och istället inlett ett projekt med att utveckla och anpassa normeringen för olika kategorier av företag. The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), vars arbete tidigare i mycket stor utsträckning baserat sig på IASB:s rekommendationer, har inlett ett arbete med att utveckla ett konceptuellt ramverk för offentlig

sektor. Enligt IPSASB:s ordförande Mike Harthorn, har behovet ökat till följd av den utveckling som under senare år skett på normeringsområdet för de publika bolagen. Ett utkast (ED) beräknas vara klart 2011.

Sammanfattningsvis kan man säga att de internationella redovisningsreglerna under den senaste 10-årsperioden utvecklats mot ett allt tydligare Stewardshipperspektiv med investerare i fokus. Utvecklingen har gjort att lämpligheten, av att ha IASB:s eller FASB:s regelverk som utgångspunkt för reglering av andra sektorer redovisning, allt mer börjat ifrågasättas.

3. Förutsättningar för offentlig sektors redovisning

Med tanke på betydelsen och storleken av offentlig sektor, har offentlig sektors redovisning fått relativt sett lite uppmärksamhet som forskningsområde (Pallot, 1992). Under 80- och 90-talet har uppmärksamheten emellertid ökat. Dess teoretiska referensram är emellertid fortfarande ganska eftersatt (Pallot, 1992; Chan, 2003). Den forskning som finns på området är förhållandevis överens om att utgångspunkter och förutsättningar för offentlig sektors redovisning på flera sätt skiljer sig från de utgångspunkter och förutsättningar som gäller för publika aktiebolag (Aiken & McCrae, 1992; Pallot, 1992; Christiaens, 2002; Chan, 2003). Det har ofta talats om den kommunala sektorns särart (Brorström et al., 2000). Med tanke på de allt mer uppenbara skillnaderna i förutsättningar och mål mellan publika och privata företags redovisning (se ovan) väljer jag att här istället tala om förutsättningar. De förutsättningar som sammanfattas i förarbetena till lagen om kommunal redovisning sammanfattas av Brorström, Haglund & Solli (2005) på följande sätt:

- Kommuner och landsting bedriver allmännyttig verksamhet som i huvudsak finansieras via kommunalskatt och statliga bidrag. Produktionsmedlen i form

av anläggningstillgångar är därför ofta av allmännyttig karaktär, vilket innebär att de ofta inte är realiserbara.

- Samtliga åtaganden säkras genom kommunernas och landstingens beskattningsrätt.
- Ramen för den kommunala verksamhetens inriktning och omfattning anges i kommunallagen samt i olika speciallagar. Verksamheten förutsätts vara av allmänt intresse. Kommuner och landsting är därmed förhindrade att utan lagstöd bedriva näringsverksamhet i vinstsyfte.
- Kommunernas och landstingens intäkter hämtas inte från en marknad varför de åtminstone i det kortsiktiga perspektivet är relativt oberoende av förändringar på kostnadssidan.
- En enskild kommun eller ett landsting kan inte utan vidare upphöra att existera eller försättas i konkurs och kommunens eller landstingets ställning är reglerad i grundlagen.
- Styrelseskicket bygger på den representativa demokratins principer, vilka bland annat innefattar politiska ansvarstagande bland dem som valts att styra verksamheten. Styrelseskicket innebär också en öppenhet som exempelvis tar sig uttryck i offentlighetsprincipen.
- Målformulering, prioritering och resursfördelning via en budget och beslut om denna budget är centrala delar i styrningen av kommuner och landsting eftersom det handlar om politisk styrning.

Ovanstående aspekter är inte unika för den svenska offentliga sektorn utan framhålls även i den internationella forskningslitteraturen. Pallot (1992) betonar att en grundläggande princip är den om demokratisk kontroll och användning av gemensamma resurser, hon betonar också vikten av att uppmärksamma och hantera tillgångar av allmännyttig karaktär. Chan (2003)

liksom Jones & Pendlebury (2004) betonar att kommuners åtaganden säkras genom beskattningsrätten. Flera författare lyfter fram budgetens centrala roll för styrning och prioritering av resurser och menar att kopplingen mellan budget och redovisningen är en viktig förutsättning inom offentlig sektor (Daniels & Daniels, 1991; Alijarde, 1997; Dittenhofer, 2001; Chan, 2003) samt avsaknaden av vinstsyfte (Anthony, 1985; Gosling, 1992; Pallot, 1992; Jones & Pendlebury, 2000; Dittenhofer, 2001).

En annan förutsättning vars betydelse för redovisningen betonas, av såväl Pallot (1992) som Cassel (2000), är det faktum att kommuner och landsting har karaktären av obligatorisk association. Förhållandet mellan leverantör och användare är i många fall av icke frivillig natur (Pallot, 1992). Ytterligare förutsättningar som måste beaktas är den kommunala sektorns heterogena intressentgrupp och oklara ägarförhållanden (Chan, 2003). Ägandet går inte att koncentrera eller kapitalisera (Zimmerman, 1977; Stalebrink & Sacco, 2003). Slutligen bör man lyfta fram och beakta kommuners och landstings komplexa verksamhet och differentierade finansiering. Frenckner (1989) konstaterar att:

Den nämnda variationsrikedomen gör det svårt att ange generella kommunala särdrag.

Snarare kan särdrag urskiljas för vissa typer av verksamheter alltefter deras uppgifter (ändamål), arbetssätt, åstadkomna nyttigheter m. m.

(Frenckner, 1989:206)

4. Utgångspunkter för och målsättningar med offentlig sektors redovisning

Redovisningsteori handlar i grunden om frågor som berör värdering, klassificering och rapportering, men också om språk och begreppsanvändning vilka påverkar hur vi gestaltar och förstår vår verklighet (Pallot, 1992). När dessa frågor diskuteras och problematiseras, görs det

vanligtvis utifrån något av följande perspektiv; intressentperspektivet eller mål – medelperspektivet (se exempelvis Jones & Pendlebury, 2000; Chan, 2003).

Intressentperspektivet

En viktig fråga för att kunna avgöra vilken information som är relevant för aktuella och potentiella redovisningsanvändare är att identifiera vilka dessa är. Två huvudsakliga utgångspunkter går att finna bland normgivare och forskare, den differentierande (differential) utgångspunkten och den integrerande (integral) utgångspunkten (Jones & Pendlebury, 2000). Vid en integrerande utgångspunkt, har normgivaren att ta hänsyn till flera olika användargrupper med olika intressen, medan vid en differentierande utgångspunkt så vänder man sig till en eller ett fåtal grupper redovisningsintressenter. Flera normgivare väljer också att skilja mellan primära och sekundära intressenter. FASB, och sedermera även IASB, uttalar tydligt att investerare är den primära intressenten för deras normgivning, detta leder naturligt till att information som är viktig för framåtriktade beslut lyfts fram och betonas som relevanta. Bokföringsnämnden har i sin normgivning för enskilda näringsidkare på ett tydligt sätt utgått från skatteverket som den primära mottagaren av redovisningsinformationen (jfr BFNAR 2006:1). Redovisningen blir då mer tillbakablickande i syfte att utkräva ansvar (jfr Ijiri, 1975). Smith (2006) talar om redovisningens janusansikte, och avvägningen mellan tillbakablickande (återföringsrelevans) och framåtblickande (prognosrelevans) redovisningsinformation. Enligt Demski et al. (2002) finns det en spänning mellan beslutsanvändbarhet (decision-making) och kontroll "...because the data and processes that help to establish control are not necessarily the best for decision-making, and the same is true in reverse". Huruvida man betonar ansvarsutkrävande och kontroll (återföringsrelevans) eller man betonar prognosrelevans och beslutsanvändbarhet (utifrån ett investerarperspektiv) får avgörande betydelse för hur man definierar grundläggande begrepp som relevans och tillförlitlighet.

Kommuner och landsting karakteriseras av att ha många och heterogena intressenter (Stalebrink & Sacco, 2006). Inom en och samma intressentgrupp, t.ex. invånare, kan önskemål och preferenser variera kraftigt (Zimmerman, 1977). Förutom medborgare (med eller utan rösträtt), skattebetalare, avgiftsskyldiga abonnenter och andra användare av kommunal service finns det andra intressenter så som; media, övervakningsorgan, staten, långgivare och andra investerare (GASB, 1999) andra systerorganisationer så som andra kommuner och kommunalförbund (Coy et al., 1997) och interna användare så som tjänstemän och politiker (Mack & Ryan, 2006). Listan på intressenter kan göras lång och dessa intressenter kan delas in och kategoriseras på en rad olika vis. Frågor man måste ta ställning till är; om finns det någon eller några intressenter som är viktigare än andra samt om det går det helt eller delvis att balansera krav och önskemål från olika intressentgrupper?

Även om invånare i synnerhet, och intressenter i allmänhet, ofta saknar direkt intresse av kommuner och landstings redovisning (Zimmerman, 1977; Alijarde, 1997; Coy et al., 1997; Bouckaert & Dooren, 2003), bl.a. som en följd av organisationens karaktär av obligatorisk association (Zimmerman, 1977; Cassel, 2000), är kommunal redovisning en viktig del i det demokratiska systemet (GASB, 1987). Även om väljare och skattebetalare inte har några större möjligheter att göra några framåtriktade ekonomiska beslut, så har de "... a right to know" (GASB, 1987). Förutom ekonomiska beslut, ska den kommunala sektorns redovisning även kunna ligga till grund för sociala och politiska beslut (ibid.). Enligt Daniels & Daniels (1991) måste väljare och skattebetalare betraktas som de primära intressenterna av kommunal redovisning, även om de inte direkt engagerar sig i och intresserar sig för denna. Detta synsätt torde vara giltigt även ur svenskt vidkommande, då all offentlig makt från ska utgå från folket (RF 1 kap 1 §).

Även om den kommunala redovisningen säkert kan ligga till grund för en rad ekonomiska beslut bland interna användare, såsom politiker och tjänstemän, föranleder dess associationsmässiga förhållanden (jfr. Cassel, 2000) att de externa användarna i första hand, direkt eller indirekt, använder redovisningsinformationen för ansvarsutkrävande och politiska beslut. På den mest grundläggande nivån bidrar redovisningsskyldigheten dessutom till att motverka bedrägerier och korruption (Chan, 2003).

The accounting system can be highly useful to the accountant and the accountee even if no one reads the accounting reports. Like insurance, what is ultimately of use here is the assurance provided by an accounting system of records and reports that things can be accounted for whenever necessary. (Ijiri, 1983:78)

Utgår man ifrån att väljare och skattebetalare är de primära intressenterna, och att redovisningens syfte är att skydda och kontrollera användningen av offentliga medel samt ligga till grund för politiskt ansvarsutkrävande (Chan, 2003), leder detta sammantaget till att offentlig sektors redovisning i första hand bör utgå från ett s.k. accountabilityperspektiv (GASB, 1987; Pallot, 1992; Coy et al. 2001; Chan, 2003; Mack & Ryan, 2006).

Accountability is the cornerstone of all financial reporting in government... Governmental accountability is based on the belief that the citizenry has “a right to know”, a right to receive openly declared facts that may lead to public debate by the citizens and their elected representatives. Financial reporting plays a major role in fulfilling government’s duty to be publicly accountable in a democratic society. (GASB, 1987:20 - 21)

Mål – medelperspektivet

Den privata sektorns redovisning utgår från den s.k. ägandeteorin, där äganderätten och de risker som denna medför fokuseras. Redovisningens syfte blir att fastställa ägarnas finansiella ställning och förändringen av denna under redovisningsperioden. Ägarna blir med andra ord residualrisktagare i så mån att vinst leder till en ökning av eget kapital medan en förlust leder till en minskning av eget kapital. De praktiska konsekvenserna av detta antagande blir att övriga intressenters ersättningar betraktas som kostnader för redovisningsenheten. Med detta antagande blir balansekvationen enligt följande:

$$\text{Tillgångar} - \text{Skulder} = \text{Eget kapital}$$

Ägandeteorin utgår således från att ägarna har en rätt att ta en risk i syfte att göra vinst.

Avsaknaden av vinstmotiv (Pallot, 1992) och ägande Chan (2003), innebär problem vad gäller att tillämpa ägandeteorin och den traditionella balansekvation i offentlig sektor. Finansiella överskott är i vinstdrivande verksamheter mått på framgång (Jones & Pendlebury, 2000), medan i offentliga verksamheter signalerar det snarare politisk oansvarighet och för höga skatteuttag (Anthony, 1985; Gosling, 1992).

En annan möjlig utgångspunkt är istället enhetsteorin, vilken utgår från att organisationen ur ett redovisningsperspektiv är tydligt skiljd ifrån alla organisationens olika intressentgrupper (Jones & Pendlebury, 2000). Med denna utgångspunkt visar balansräkningen alla tillgångar som kontrolleras av enheten samt alla intressenters samlade anspråk på dessa tillgångar (ibid.) Balansekvationen blir då istället enligt följande:

$$\text{Tillgångar} = \text{Skulder}$$

Resultaträkningen får, utifrån detta synsätt, karaktären av en resursanvändningsrapport ("value added statement"). "Rather than concentrating on the bottom line..., the value added statement is concerned with how much value the entity has added through its operations and how that added value has been distributed to the many resource providers" (Jones &

Pendlebury, 2000:143). Enligt Holder (1980) är enhetsteorin en lämplig utgångspunkt för offentlig sektor, då den klargör det riktiga förhållandet mellan politisk ledning (government) och väljarna. Genom att i enlighet med Ijiri (1975) betrakta skulderna som tillgångar under ”future negative control” (s.67), så betonas att balansräkningen tillsammans med skatte- och avgiftsbas utgör restriktioner för framtida verksamhet.

Olika finansiering och olika intressenter

Svenska kommuner och landsting finansieras både via skatter och avgifter. Denna blandade finansiering, i kombination med att vissa verksamheter undantas från självkostnadsprincipen i kommunallagen (jag tänker här bl.a. på va-verksamhet som drivs i annan kommun i enlighet med 57 § i lagen om allmänna vattentjänster), gör att normgivaren också måste ställa sig frågan ifall, och i så fall på vilket sätt, man ska ta hänsyn till dessa olika förutsättningar. I åtanke bör man också ha att avgiftskollektiv och skattekollektiv inte nödvändigtvis är identiska. Utifrån finansiering och vinstsyfte, kan man identifiera följande kategorier av delverksamheter (Tagesson, 2002):

1. Vinstorienterad och avgiftsfinansierad
2. Icke vinstorienterad och avgiftsfinansierad
3. Icke vinstorienterad och skattefinansierad

För dessa tre kategorier skiljer sig exempelvis förutsättningarna vad gäller matchning. I den första kategorin kan traditionell matchning användas, dvs. att man först bestämmer periodens intäkter och utifrån dessa fastställer periodens kostnader. Det finns ett tydligt samband mellan intäkter och nedlagda kostnader. I den andra kategorin finns det också ett samband mellan intäkter och kostnader, skillnaden är att kostnaderna för perioden måste fastställas innan intäkterna kan fastställas. Istället blir man hänvisad till en omvänd matchning där man först måste fastställa periodens kostnader genom att utgifterna matchas mot någon annan storhet än verksamhetens intäkter, en storhet som representerar prestationer levererade av verksamheten.

I nästa steg kan man fastställa verksamhetens intäkter, genom att dessa matchas mot verksamhetens kostnader (jfr Yard, 1997; Tagesson, 2002; Falkman & Tagesson, 2007). I den tredje, skattefinansierade, kategorin är det ofta svårt att finna några tydliga kopplingar mellan intäkter och kostnader. I detta fall blir man hänvisad till att använda någon form av tidsmatchning (Brorström et al., 2000).

Ett möjligt sätt att hantera frågan är att tillämpa någon variant av fondredovisning (fund accounting), dvs. kommunens verksamhet bryts ned i olika redovisningsenheter. Dessa redovisningsenheter definieras då utifrån dess finansieringskälla. Olika former av fondredovisning förekommer redan idag i länder som England och USA (Jones & Pendlebury, 2000). Nya krav på särredovisning, exempelvis inom VA och fjärrvärme, aktualiserar frågan om hur redovisningen hanterar och tar hänsyn till olika finansieringsformer och olika intressentgrupper. Fundamentala frågor utifrån ett normgivningsperspektiv blir dels hur de olika redovisningsenheterna skall definieras och avgränsas, dels hur de olika enheterna ska konsolideras för att ge en övergripande bild av hela kommunen eller landstingets åtagande (ibid.).

5. Avslutande frågeställningar

Eftersom föreliggande rapport ska utgöra ett diskussionsunderlag som kan ligga till grund för arbetet med att vidareutveckla RKR:s konceptuellt ramverk avstår jag från att i detta avslutande avsnitt dra några egna slutsatser. I stället väljer jag att väcka några frågor som jag, utifrån litteraturgenomgången, anser vara angelägna att ställa sig.

1. Vilken eller vilka är de primära intressenterna?
2. Vilken typ av information behöver dessa intressenter?
3. Går det att balansera olika intressentkrav?

4. Vilka likheter och skillnader finns mellan offentlig sektor och olika kategorier redovisningsskyldiga inom den privata sektorn?
5. Vilka likheter och skillnader finns mellan svenska kommuner och landsting och offentlig sektor i andra länder?
6. Hur ska dessa eventuella skillnader hanteras?
7. Är privata sektorns redovisningsterminologi helt eller delvis förenlig med den offentliga sektorns behov, eller måste terminologin och begreppen kompletteras och/eller anpassas?
8. Vilken är den viktigaste redovisningsenheten?
9. Behöver den finansiella informationen kompletteras med annan information?

Referenser

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) (1973). *Objectives of Financial Statements*. New York: AICPA.
- Aiken, M. & McCrae, M. (1992). Full Cost Pricing and Public Sector Reporting: Alleviating Undisclosed Short-run Measurement Biases of "User to Pay" Policies, *Financial Accountability and Management*, Vol.8, No. 1 (Spring), pp. 13-34.
- Alijarde, M. (1997). The usefulness of financial reporting in Spanish local governments, *Financial Accountability & Management*, Vol. 13, No. 1, pp. 17-34
- Anthony, R. N. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*, Stamford:Conn.:FASB.
- Anthony, R.N. (1985). Games government accountants play, *Harvard Business Review*, Vol. 63, No. 5, pp. 161 – 170.
- Artsberg, K. (1992). *Normbildning och redovisningsförändring - Värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, Lund University Press
Business School Classics.
- BFNAR 2006:1, *Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut*, Stockholm: Bokföringsnämnden.
- Bergevärn, L-E & Olson, O. (1987). *Kommunal redovisning då och nu*. Lund: Doxa
- Bouckaert, G. & van Dooren, W. (2003). Performance Measurement and Management, in Bovaird, T & Löffler, E. (eds.). *Public Management and Governance*. London: Routledge.
- Brorström, B., Haglund, A. and Solli, R. (2005). Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B. Eriksson, O & Haglund, A. (2003). *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*, (3:e uppl.), Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B., Falkman, P., Haglund, A. & Lagebro, A. (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning*, Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*, Stockholm: SNS.
- Chan (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards, *Public Money and Management*, Vol 23, No 1, pp 13 – 20.
- Christiaens, J. (2002). Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 14, No. 4, pp. 560-564.

- Coy, D., Dixon, K., Buchanan, J. & Tower, G. (1997). Recipients of public sector annual reports: Theory and an empirical study compared, *British Accounting Review*, Vol. 29, No. 2, pp. 103-127.
- Coy, D., Fischer, M. & Gordon, T. (2001). Public accountability: A new paradigm for college and university annual reports, *Critical Perspectives of Accounting*, Vol. 12, No. 1, pp. 1-31.
- Daniels, J. & Daniels, C. (1991). Municipal financial reports: What users want, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10, No. 1, pp. 15-38
- Dean, G. W. & Clark, F. L. (2003). An evolving conceptual framework?, *ABACUS*, Vol. 39, No. 3, pp. 279 – 297.
- Deegan, C. M. & Rankin, M. (1997). The materiality of environmental information to users of accounting reports'. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4, pp. 562 – 583.
- Deegan, G. & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*, (European ed.), Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.
- Derbin, A. R., Chan, J. L. & Ferguson, L. C. (1981). *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study*, Vols I & II, Chicago: National Council on Governmental Accounting.
- Demski, J.S., Fellingham, J. C., Ijiri, Y. & Dunder, S. with introduction and concluding remarks by Glover, J.C. & Liang, P. J. (2002). Some thoughts on the intellectual foundations of accounting, *Accounting Horizons*, Vol. 16, No. 2, pp. 157-168.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W.(1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48, 147–160.
- Dittenhofer (2001). Behavioural aspects of government financial management, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, pp. 451- 457.
- Falkman, P. & Tagesson, T. (2007). Intäktsredovisning med självkostnad – Vilka är reglerna i verksamheter som regleras av självkostnadsprincipen?, *Balans*, nr 8 – 9.
- FASB (2006). *2006 FASB Statements of Financial Accounting Concepts*. Wiley.
- Frenckner, P. (1989). *Värde för pengarna – om controllerarbete och ekonomisk styrning i kommunal verksamhet*, Stockholm: SNS.
- GASB (1987). *Concept statement no. 1 of the governmental accounting standards board*, Stamford, CT: GASB.
- GASB (1998). *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No 2,

- Norwalk, Conn.: GASB.
- GASB (1999). *Basic financial statements – and management’s discussion and analysis – for state and local governments*, Norwalk, CT: GASB.
- Gosling, J. J. (1992). *Budgetary Politics American Governments*, New York: Longman.
- Gray, R. & Bebbington, J. (2001). *Accounting for the Environment*, London: Sage Publications Ltd.
- Gray, R., Owen, D. & Adams, C. (1996). *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, London: Prentice-Hall.
- Hendriksen, E. (1970). *Accounting Theory*, Illinois: Ricard D. Irwing.
- Hines, R. (1988). Financial accounting: In communicating reality, we construct reality, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 251 – 262.
- Hines, R. (1989). Financial accounting knowledge, conceptual frameworks, financial accounting and the maintenance of the social world, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 2, No. 2, pp. 72 – 92.
- Holder, W. W. (1980). *A Study of Selected Concepts for Government Financial accounting and Reporting*, Chicago: National council on governmental Accounting.
- IASB (2006) *Discussion paper: Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*.
http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/4651ADFC-AB83-4619-A75A-F279C175006/0/DP_ConceptualFramework.pdf
 Access date 9th of November, 2007.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*, Ohio:AAA
- Ijiri, Y. (1983). On the accountability-based conceptual framework of accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, No. 2, pp. 75 - 81.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting*, (5th ed.), London: Prentice Hall.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2004). A theory of the published accounts of local authorities, *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 305-325.
- Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*, Lund: Doxa
- Jönsson, S. & Marton, J., 1994a, *The Nordic Reserach Group for the Study of the Accounting Regulation Process – Sweden*, University of Umeå: Occasional Paper No 2
- Jönsson, S. & Marton, J., 1994b, "Sweden", i Flower, J., (red), *The Regulation*

of Financial Reporting in the Nordic Countries, Stockholm : Fritze

Kirk, K. & Mouritsen, J. (1996). Space of accountability: Systems of accountability i a multinational Firm, I Munro, R. & Mouritsen, J. (red), *Accountability Power, ethos and The technologies of Managing*, London: International Thomson Business Press.

Knutsson, H., Mattisson, O., Paulsson, G., Ramberg, U. & Tagesson, T. (2003). *Kontinuerligutvecklingsförmåga – på spaning efter kommunala exempel*, Lund: KEFU.

Lüder, K & Jones, R. (Eds.) (2003) *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.

Mack, J. & Ryan, C. (2006). Reflections on the theoretical underpinings of the general-purpose financial reports of Australian government departments, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 4, pp. 592-612

Nobes, C. & Parker, R. (2004). *Comparative International Accounting*. (8th edition). London: Pearson Education.

Nytt från Revisorn (2006). Förenklad redovisning och förenklad beskattning för enskilda näringsidkare, *Nytt från Revisorn*, nr 2.

Pallot, J (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public sector Accounting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 1, pp. 38-59

Petersson, H. (1996) *Externredovisning i kommuner och landsting*, Stockholm: Kommentus

Regeringsformen 1976:871

Robert, J. & Scapens, R. (1995). Accounting systems and systems of accountability: Understanding accounting practices in their organisational context, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 10, No. 4, pp. 443 – 456.

Rubenstein, D. B. (1992). Bridging the gap between green accounting and black ink', *Accounting, Organization and Society*, Vol. 17, No. 5, pp. 501 – 508.

Stalebrink, O. J. & Sacco, J. F. (2006). Rationalization of financial statement fraud in government: An Austrian perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 18, No 4, pp. 489 – 507.

Schipper, K. (2005). The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implementation for International Convergence, *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, pp. 101 – 126.

Smith, D. (2006). *Redovisningens Språk*, (3:e upplagan), Lund: Studentlitteratur.

- Solomons, D. (1983). The political implication of accounting and accounting standard setting', *Accounting and Business Research*, Vol. 13, No. 56, pp. 107 – 118.
- Stanton, P, Hughes, J.W, & Stanton, J (1998) ” Australian-USA Federal governmental accounting: Convergence or divergence?” *Financial accountability & Management*, Vol 14, No. 4, pp. 249-264
- Tagesson, T., (2002) *Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking*, Lund: Lund University Press.
- Tagesson, T., Dahlgren, M., Gamlén, M. & Håkansson, M. (2005). Swedish financial managers' attitudes towards the implementation of IASB's standards – The relationship between attitudes towards harmonisation and the internationalisation of the corporation, *Financial Reporting, Regulation and Governance*, Vol. 4, No. 2.
- Tyrall, D. (2003). *A Development Path Approach to Classification*, Paper presented at the 26th European Accounting Association congress in Seville, 2003.
- Yard, S. (1997). *Beräkning av kapitalkostnader – samlade effekter i bestånd särskilt vid byte av metod och avskrivningstid*, Lund: Lund University Press.
- Zimmerman, J.L. (1977). The municipal accounting maze: an analysis of political incentives, *Journal of Accounting Research*, 15 (Supplement), pp. 107 –144.