

# Utvecklingstendenser inom redovisning och dess forskning efter andra världskriget.

*Från „enhetliga principer“ till „konstruktiva rapporter“.*

Av HENRIK VIRKKUNEN\*)

## *1. Inledning .*

När man studerar redovisningsprinciper och metoder, bör de ställas i kritisk belysning mot bakgrunden av de syften och krav redovisningen bör uppfylla för att vara ett effektivt verktyg för företagsledningen. Denna tankegång och utgångspunkt har varit det utmärkande draget i utvecklingen av både forskning och redovisningspraxis efter kriget.

Redovisningen<sup>1)</sup> är ett av företagsledningens viktigaste instrument och dess forskning har varit och bör vara typisk instrumentforskning. Detta betyder att den kan varken bygga på eller leda till några självständiga, absoluta „sanningar“. Den skall grundas på allmänna ekonomisk-teoretiska principer och deduktiva modeller, som uppfyller strikta logiska krav, men därutöver är kriteriet för redovisningsprincipernas och -metodernas egen „riktighet“, huruvida de kan på ett ändamålsenligt sätt klargöra och framlägga de ekonomiskt relevanta fakta och sammanhang, som företagsledningen är i behov av vid sin planering och kontroll av verksamheten samt vid den nödvändiga informationen som bör riktas från företaget till utomstående intressenter. De framsteg som gjorts på redovisningens område efter kriget beror enligt författarens mening till största delen på att denna utgångspunkt allt allmännare accepterats.

\*) Dr., professor vid Kauppakorkeakoulu, Helsinki.

<sup>1)</sup> Tyvärr har man i svenskan ingen exakt motsvarighet till det danska mera adekvata uttrycket „regnskabsvæsen“.

# Utvecklingstendenser inom redovisning och dess forskning efter andra världskriget.

*Från „enhetliga principer“ till „konstruktiva rapporter“.*

Av HENRIK VIRKKUNEN\*)

## *1. Inledning .*

När man studerar redovisningsprinciper och metoder, bör de ställas i kritisk belysning mot bakgrunden av de syften och krav redovisningen bör uppfylla för att vara ett effektivt verktyg för företagsledningen. Denna tankegång och utgångspunkt har varit det utmärkande draget i utvecklingen av både forskning och redovisningspraxis efter kriget.

Redovisningen<sup>1)</sup> är ett av företagsledningens viktigaste instrument och dess forskning har varit och bör vara typisk instrumentforskning. Detta betyder att den kan varken bygga på eller leda till några självständiga, absoluta „sanningar“. Den skall grundas på allmänna ekonomisk-teoretiska principer och deduktiva modeller, som uppfyller strikta logiska krav, men därutöver är kriteriet för redovisningsprincipernas och -metodernas egen „riktighet“, huruvida de kan på ett ändamålsenligt sätt klargöra och framlägga de ekonomiskt relevanta fakta och sammanhang, som företagsledningen är i behov av vid sin planering och kontroll av verksamheten samt vid den nödvändiga informationen som bör riktas från företaget till utomstående intressenter. De framsteg som gjorts på redovisningens område efter kriget beror enligt författarens mening till största delen på att denna utgångspunkt allt allmännare accepterats.

\*) Dr., professor vid Kauppakorkeakoulu, Helsinki.

<sup>1)</sup> Tyvärr har man i svenskan ingen exakt motsvarighet till det danska mera adekvata uttrycket „regnskabsvæsen“.

Denna uppfattning utgör den „röda tråden“ även i denna översiktsartikel. Jag kommer i det följande att främst befatta mig med utvecklingen i de skandinaviska (=nordiska) länderna, men det är klart att även vissa allmänna tendenser är av intresse i detta sammanhang.

## 2. *Kontoplaner och normalkontoplaner.*

I slutet av 40-talet var utvecklingen och intresset särskilt starkt på kontoplansfronten. Tjugo år tidigare hade Schmalenbach publicerat sitt grundläggande verk på området<sup>2)</sup> och tyskarna hade ivrigt anammat idén för den centralt styrda och reglerande samhällsekonomis behov i form av „der Pflichtkontenrahmen“.

Kontoplan- och normalkontoplanarbetet hade på 40-talet i Skandinavien helt andra syften och ändamål, fastän den byggde på samma utgångspunkter<sup>3)</sup>. Man ville engagera den bästa möjliga sakkunskapen för att tillsammans analysera, tänka igenom och systematisera bokföringens gång och uppbyggnad samt kontonas inbördes sammanhang. Syftet var att formellt systematisera, kodifiera och inordna bokföringen i en genomtänkt och teoretiskt klanderfri ram, som skulle underlätta varje kontoplanbyggares arbete och förse den fortsatta diskussionen med en gemensam begreppsapparat och terminologi. Avsikten var uttryckligen att lämna fria händer i fråga om bl. a. värdering, kalkylationsmetoder och samlingsplaner och att avstå från varje bindande och normerande enhetligande av bokföreningens materiella innehåll.

Att „perfektionistiska kontoplanfanatiker“ ville föra diskussionen längre och att denna diskussion och dess konsekvenser icke alltid förde till konstruktiva resultat, minskar icke kontoplanarbetets värde.

Den tidigare icke sällan förekommande uppfattningen att redovisningens effektivitet och kvalitativa nivå beror enbart (eller nästan enbart) på kontoplanens „rasrenhet“ och att införandet av en normalkontoplan automatiskt löser alla problem, har – lyckligtvis – småningom försvunnit. Det kan dock icke nekas, att „gränsnyttan“ av den energi och arbetsmängd som nedlagts på normalkontoplaner kunde ha varit avsevärt högre, om en del av dem hade riktats på andra forskningsområden inom redovisningen.

<sup>2)</sup> E. Schmalenbach: *Der Kontenrahmen*, Leipzig 1927.

<sup>3)</sup> A. ter Vehn: *Mekanförbundets normalkontoplan*, Stockholm 1945; *Generalkontoplan för industrielle og lignende bedrifter* (Norsk standard nr. 439, 1948); *Palle Hansen: Den moderne resultatanalyse*, København 1950 och *Industriens interne regnskabsvæsen*, København 1945.

Förutom de onekligen värdefulla resultat av kontoplanarbetet som tagit formen av ett antal normalkontoplaner för olika industrier och även andra näringsgrenar<sup>4)</sup> har arbetet haft även beaktansvärda indirekta följdverkningar. Sålunda synes det icke osannolikt att den i de flesta kontoplanerna gjorda klara gränsdragningen mellan affärs- och driftsbokföring har underlättat utvecklingen och införandet av nya principer och metoder inom den interna redovisningen, bl. a. bidragsmetodens tillämpningar. Ätminstone kan en stor del av den kritik som riktats emot „direct costing“ i USA hänföras till olikheterna av värderingsprinciperna i årsredovisningen och i den interna redovisningen enligt bidragsmetoden. Även på en del andra punkter har en gränsdragning mellan de två delarna av bokföringen bidragit till klarare problemställningar, begreppsbildning och konklusioner.

Även undervisningen har dragit nytta av normalkontoplanarbetet, icke minst såtillvida, att den gamla och tungrodda „trekontoteorien“ har definitivt övergivits och undervisningen bygger från första början på tankegångarna av utgifts-intäktsredovisning, som väsentligt underlättar utvecklandet av en konsekvent och lättfattlig periodiserings- och värderingslära<sup>5)</sup>. Dessa tankegångar underlättar även bokföringsundervisningens anknytning till den ekonomiska teorins „kretsloppmodeller“.

Son redan tidigare påpekats, strävar de skandinaviska normalkontoplanerna främst till en formell systematisering och kodifiering av bokföringens olika skeden, utan att sträva till en långtgående jämförbarhet av det materiella innehållet och grupperingen av datamassan. Att de talrika „uniform accounting systems“ som uppkom även till ex. i USA på 40-talet icke fått någon större betydelse, torde främst bero på att de ofta syftade till ett enhetligande av bokföringens innehåll och lade mindre vikt på en analytisk systematisering av bokföringen som en helhet.

### *3. Årsredovisning; värdering och periodisering.*

De framsteg som gjorts på årsredovisningens område beror till en icke ringa grad på att man explicit karakteriserat „bokslutsprinciperna“

<sup>4)</sup> T. ex. i Sverige har man utarbetat normalkontoplaner för bl. a. textilindustri, bryggerier, träförädlingsindustrier och elverk.

<sup>5)</sup> En nyligen utkommen lärobok, som helt bygger på utgifts-intäktsredovisningen, är Martti Saario's: *Meno-tulo-kirjanpito*, Keuruu 1959.

som konventioner, vars riktighet endast kan studeras på basen av redovisningens syfte och utgångspremisserna<sup>6)</sup>.

Detta har först och främst betytt väsentligt förbättrade möjligheter för en broslagning mellan den ekonomiska teorins vinstbegrepp och den bokföringsmässiga „fördelbara“ vinsten och för en konstruktivare analys av bokslutskonventionernas ändamålsenlighet, innehåll och konsekvenser<sup>7)</sup>. På detta område kan man kanske hoppas på nya, värdefulla forskningsresultat i en nära framtid.

Omsättningstillgångarnas värderingsfrågor, som intensivt studerats bl. a. i USA och Skandinavien, har färjats av det ovan sagda, samtidigt som de behandlats med hänsyn till deras skattemässiga verkningar och penningvärdeförändringar. (Lifo-, fifo- och normallagerprinciperna, dolda reserver m. f.)<sup>8)</sup>.

Detsamma gäller anläggningstillgångarnas värderingsfrågor och avskrivningsproblem. På detta område har man allt mindre sysselsatt sig med att undersöka olika avskrivningsmetoders „riktighet“. Däremot har man ingående studerat olika „friare“ avskrivningarnas verkningar på företagets beskattning och investeringsbenägenhet, konjunkturväxlingar samt årsredovisningens resultat, icke minst under pågående fortsatt inflation<sup>9)</sup>. Investeringsfonder som en form av „förhandsavskrivning“ har även varit i blickpunkten.

Denna nya synvinkel på periodiserings- och värderingsproblemen har fört forskningen vidare i tvenne andra intressanta riktningar. För det första har man försökt studera sambanden mellan företagets avskrivningsmetoder och dess investeringsplaner. Då företaget vid planeringen av investeringarna och i sina investeringskalkyler tar hänsyn till tidsfaktorn genom att operera med neddiskonterade värden av framtida ut- och inbetalningar, medan årsredovisningen däremot opererar med verkliga (eller förväntade nominella) in- och utbetalningsbelopp, borde en ändamålsenlig avskrivningsmetod beakta det faktum, att de under de senare åren realiserade intäkterna har låtit vänta på sig och skall då

<sup>6)</sup> Se t. ex. George S. May: *Financial Accounting; a Distillation of experience*, New York 1946.

<sup>7)</sup> Jaakko Honko, *Yrityksen vuositulos*, Helsinki 1959. Palle Hansen: *Alternative økonomiske overskudsbegreber*. *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift*, Hefte 101-102, 1953. København.

<sup>8)</sup> Oscar Sillén & Nils Västham: *Balansvärderingsprinciper*, Stockholm 1958.

<sup>9)</sup> Nils Västham: *De fria avskrivningarna*, Stockholm 1956. Sven-Erik Johansson: *Skatt-Investerings-Värdering*, Stockholm 1961.

uppvisa en högre (mot „vänteräntan“ svarande) inkomst. Denna tankegång leder till en speciell form av dregressiv avskrivning<sup>10</sup>).

Att man studerat olika värderings- och avskrivningsmetoders resultat- och skattemässiga verkningar (i stället att försöka utveckla en enda „riktig“ metod) har även givit en ny inriktning åt forskningen av företagens „löpande“ finansiering. Skattemässigt tillåtna „förhandsavskrivningar“ och undervärderingar betyder ju en finansieringskälla för företaget i form av skattebesparing eller -uppskov.

Man kan kanske våga påståendet att den skandinaviska forskningen av den externa årsredovisningen har under de senaste åren varit väl mycket orienterad på värderingsmetodernas skattemässiga verkningar och har fäst mindre uppmärksamhet än vad som skulle ha varit önskvärt på frågan om redovisningen av den utdelbara vinsten och de krav som ställs på årsredovisningen som en informationskälla för nuvarande och potentiella aktieägare samt för andra utomstående intressenter.

Helt har denna sektor dock icke försumrats. Förutom värderingsfrågor har man för detta ändamål strävat till klarare och enhetligare balansuppställningar och dels till en „för de icke invigda“ lättare förståelig terminologi.

Ett specialgebiet, som hänför sig till de offentliggjorda balansräkningarnas läslighet och som studerats ivrigt i USA och dels även i Skandinavien, är problematiken kring koncernbalansräkningarna<sup>11</sup>). Den starka tendensen till en växande integration gör ett fortsatt forsknings- och utvecklingsarbete på denna front önskvärt.

Det begränsade utrymmet för denna artikel tillåter icke att gå in på revisionens område. Det må dock konstateras i all korthet att de aktuella problemen som upptagits till behandling på ett allt mera grundligt och „vetenskapligt“ sätt, synes för närvarande hänföra sig till revisionsarbetets planering (bl. a. stickprovsundersökning) samt principerna för intern kontroll.

#### 4. Intern redovisning.

##### 40. Utgångsläget efter kriget.

Förhållandena under och omedelbart efter kriget satte en säregen prä-

<sup>10</sup>) Martti Saario: Poistojen pääoma-arvo ja oikea-aikaisuus, Mercurialia MCMLXI, Helsinki 1961.

<sup>11</sup>) Se t. ex.: Värderingsproblem i koncernbalanser, VIII Nordiska Revisionskongressen, Stockholm 1959; Sven-Erik Johansson: Koncernbalansräkningens värderingsproblem, Göteborg 1954.

gel på problemställningarna och forskningens inriktning inom företagens interna redovisning, som kan karakteriseras med benämningen „självkostnadsberäkning“. En stor varubrist rådde på nästan alla områden (även dels i Sverige) och praktisk taget alla pris var bundna (icke minst i Finland med inflationspress och krigsskadeståndsleveranserna).

Självkostnadsberäkningens viktigaste uppgift var att „slå ut alla verkliga kostnader“ på de tillverkade och sålda produkterna för att om möjligt tillförsäkra företagen sådana (av myndigheterna fastställda) pris, att de täckte företagets totala kostnader. Det gällde att utveckla sådana enhetliga principer för självkostnadsberäkningar, som kunde företagsekonomiskt motiveras och accepteras av priskontrollmyndigheterna.

Inom forskningen dominerade problemen angående omkostnadernas fördelningsgrunder (kostnadsställeindelning, fördelningsnycklar, normal sysselsättning) samt värderingsprinciper av kostnadsfaktorerna, som var speciellt aktuellt på grund av den fortgående inflationen. Dagsvärdeprincipen förfäktades ivrigt så väl för material- som för kapitalkostnadsredovisningen. Intresset för dessa problem sinade i takt med den förbättrade varutillförseln och skärpta konkurrensen. Dagsvärdeprincipen fick fast boenderätt i något utvidgad utformning (alternativkostnad), medan fördelningsnycklarna måste ersättas med nya, som var funktionsdugtigare för öppnandet av nya dörrar.

#### *41. Den interna redovisningen som företagsledningens planerings- och kontrollverktyg.*

Utvecklingen ställde nya krav på företagens interna redovisning. Den måste omformas till företagsledningens planerings- och kontrollverktyg. Detta förutsatte en vidareutveckling av begreppsapparaturen och nya anknytningar till den ekonomiska teorin.

Vidareutvecklingen av begreppsapparaturen förutsatte framförallt en ny och mera ingående analys av kostnadsbegreppen och kostnadsfunktionen i ett intimt samarbete med den ekonomiska mikroteorin. Genom att utgå ifrån kalkylens syfte och ändamål och med tillhjälp av det nya begreppet „kalkylsituation“, kunde man utveckla förfinade begrepp även för den redovisningmässiga kostnadsanalysen. Jag tänker då närmast på sådana begrepp som särkostnad – samkostnad, alternativkostnad, sunk-cost – incremental cost, sambestemte – saerbestemte omkostningar, kontrollerbara – icke kontrollerbara kostnader osv. Dessa nya kostnadsbegrepp framkom genom en förnyad analys, utgående från det teoretiska

kostnadsbegreppet och genom att applicera den till varierande kalkylsituationer och för olika kalkylsyftemål<sup>12)</sup>.

Uppställandet av ändamålsenliga och teoretiskt hållbara alternativkalkyler för företagsledningens planeringsändamål förutsatte att forskningen tog i beaktande de resultat man kommit fram till i den dynamiska teorin om företagets ekonomiska planering och företagets beslutsprocess.

De nya tankegångarna och allmänna principerna för „managerial controls“ gav nya impulser åt utformningen av budgets och standards som kvantitative uttryck för ledningens målsättningar och som jämförelsegrund för en effektiv efterkontroll grundad på principen „management by exception“. Detta förde med sig behovet av att vid utvecklingen av budgetförfarandet ta hänsyn till organsatoriska ansvarsförhållanden, vilket i sin tur gav upphov till organisationslärans och redovisningens samarbete angående både budgetens uppställning, dess begränsningar och dess „psykologiska“ implikationer.

Redovisningen och rapporteringen av avvikelserna mellan målsättningskalkylerna (budgets och standards) och de uppnådda resultaten har även utvecklats icke endast till en långt driven formell analys av resultatkomponenterna<sup>13)</sup>, utan även i en riktning, som beaktar organsatoriska ansvarsförhållanden och „psykologiska“ hänsyn.

„Bidragsmetoden“ eller (rättare) „bidragsbetänkandet“ representerar trots sin något slagordartade färg kanske den mest beaktansvärda utvecklingslinjen inom den interna redovisningen efter kriget. Fastän den bygger på rätt så enkla grundantaganden om kostnadsfunktionens (lineära) utseende – eller kanske just därför – har den visat sig vara ett realistiskt och operationellt dugligt tänkesätt, som med fördel kan användas i olika varianter bl. a. för resultatplanering och -kontroll, produkturval, prissättning och prispolitiska avgöranden, lönsamhets- och kostnadskontroll samt kortperiodisk resultaträkning. En utav dess viktigaste förtjänster anser jag kanske ligga i, at den har flyttat den interna redovisningens tyngdpunkt från kostnadskontrollen till lönsamhetskontrollen<sup>14)</sup>. Dess centrala begrepp „täckningsgrad“ och „täck-

<sup>12)</sup> Statens offentliga utredningar 1949:5, Principer och metoder för kostnadsberäkningar inom Statens Järnvägar, Stockholm 1949. T. Paulsson Frenckner: Kostnadsfördelning och utgiftsredovisning, Stockholm 1953.

<sup>13)</sup> Palle Hansen: Den moderne resultatanalyse, København 1950.

<sup>14)</sup> Palle Hansen (red.): Håndbog i regnskabsvæsen, revideret udgave, kap. 27: Kontrol med forretningspolitikken (Lønsomhedskontrol), København 1958.



ningsbidrag/enhet i trängsta sektionen“ leder dessutom vid total tillpassning fram till det sedan gammalt kända men allt aktuellare långsiktiga lönsamhetskriteriet „rate of return on invested capital“.

Den ovan relaterade utvecklingen av företagens interna redovisning har visat, huru den kommit i en helt ny belysning genom att man konsekvent studerat dess former och ändamålsenlighet mot bakgrunden av de syften den måste uppfylla som företagsledningens viktiga planerings- och kontrollinstrument.<sup>15)</sup>

#### 42. Den löpande redovisningen.

Även den löpande interna redovisningen och dess registreringsprinciper har på grund härav undergått betydande förändringar. Man har konstaterat att en del av de traditionella sekundära kostnadsfördelningarna i den löpande redovisningen är icke endast överflödiga utan även direkt vilseledande och skadliga för många ändamål. Den löpande registreringen borde hållas så neutral och entydig som möjligt, för att man icke skall göra det registrerade och grupperade siffermaterialet odugligt till många av de varierande ändamål den skall tjäna. Jämförbarhet, ansvarsområden och förorsakning är de tre principer som vuxit fram som rättesnören för den löpande registreringen.

Tillämpningen av dessa principer i den löpande redovisningen betyder samtidigt att rapporteringens och rapportsystemets roll som en integrerande del av redovisningssystemet har väsentligt ökat. Ett neutralt registreringssystem – huru „renrasig“ den än är – kan ju i och för sig icke tjäna något konstruktivt ändamål. Det är rapportsystemets ändamålsenliga utformning som sist och slutligen bestämmer „verkningsgraden“ av redovisningssystemet. Det är därför naturligt att rapporternas effektivitet och utformning har utgjort ett viktigt objekt för de senaste årens forskning, som behandlat rapporternas syften, organisatoriska synpunkter och rapporternas utformning.

#### 5. Några ord om bokföringsteknik.

Av det ovan sagda torde det redan ha framgått, att den löpande bokföringen håller på att förlora sin centrala plats inom redovisningen. Det är icke mera affärsbokföringen som „leder fram till“ årsbokslutet och det är icke mera driftsbokföringens uppgift att producera produkt-

<sup>15)</sup> Ur den engelskspråkiga litteraturen må här endast nämnas en „klassiker“: Billy E. Goetz: Management Planning & Control, New York 1949. Se även författarens: Das Rechnungswesen in Dienste der Leitung, Helsinki 1956.

kalkyler och kortperiodiska driftsresultat. Bokföringens uppgift är endast att på ett ändamålsenligt och möjligast „neutralt sätt“ löpande registrera de affärshändelser som återspeglar företagets verksamhet. På basen av de av den löpande redovisningen insamlade och ur andra källor tillgängliga nödvändiga data, sköter sedan rapporteringssystemet om uppställandet och uppgörandet av de rapporter och kalkyler, som företagsledningen behöver för sina planerings-, kontroll- och informationsändamål.

Enligt denna tankegång är den löpande redovisningen blott ett – om ock det viktigaste – datainsamlingssystemet inom företaget. Den upplägges med tillhjälp av de allmänna principerna och med anlitande av de lämpligaste tekniska metoderna för datainsamling. Kontoplanen uppfattas som ett kodifieringssystem för datainsamlingen, som med tillhjälp av den moderna EDP- och hålkortstekniken kan operera med två eller flere parallella koder (t. ex. elementära kostnadslag, komplexa kostnadslag, kostnadsställen, produkter eller försäljningsdistrikt, kundkategorier, produktgrupper).

Den dubbla bokföringens konton, debet, kredit och andra begrepp tjänar främst som „tankehjälpmedel“, utan att ha någon konkret motsvarighet inom den löpande datainsamlingen eller dess tekniska registreringsmedel. Med parallellkoderna och möjligheten till upprepade behandlingar av samma datamassa försvinner även behovet för sådana uttryck som „sidoordnad“ eller „underordnad“ specialredovisning.

Det är kanske litet trist för en gammal bokföringsman att råka ut för en sådan utveckling. Det ovan sagda betyder dock icke, att den dubbla bokföringens principer skulle ha förlorat sin betydelse. De är och förblir ett viktigt analytiskt „tankehjälpmedel“ inom den löpande redovisningen och har fått många fruktbara anknytningspunkter med den ekonomiska teorins „kretsloppsmodeller“. Men det finns inga skäl för att försöka upprätthålla schematiska, med den traditionella bokföringstekniken sammanhängande tänkesätt om en ny synvinkel kan främja och effektivisera redovisningens utformning och utveckling till ett bättre instrument för företagsledningen i dess ekonomiska handlanden.