

KAROLINA SÖDERLUND

Den finländska redovisningsnormeringen i korstrycket mellan institutionaliserad teori och internationella standarder

Lectio praecursoria 28.9.2012

Ärade kustos, ärade opponent, ärade åhörare
Finsk redovisningsnormering har sedan 1960-talet varit baserad på den av professor Saario utvecklade teorin om utgift vid inkomst (Näsi, 1990, Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Rätty, 1992). Teorin är resultatorienterad vilket betyder att det är företagets vinst eller förlust som står i centrum för redovisningen (Saario, 1965). Teorin ansågs pedagogisk, logisk, objektiv och ha en enkel begreppsapparat (Pihlanto & Lukka, 1993). Företagen implementerade gärna teorin eftersom den gav dem möjligheter till skattelättnader (Kettunen, 1993, Majala, 1994). Skatteverket i sin tur godkände teorin eftersom den ledde till att företagen hellre investerade än delade ut dividend, vilket gav skat-

teverket mer intäkter på lång sikt (Pirinen, 2005). På den tiden var det banker som finansierade företag (Majala, 1994) eftersom aktie marknaden i Finland av olika orsaker var mycket svag (Pirinen, 1996). Borgenärer godkände teorin eftersom tillgångarna visade det värde företagen betalt för dem så att borgenärerna kunde räkna ut hur mycket pengar de kunde få från företaget vid en eventuell likvidation. Professor Saario utvecklade teorin efter att Finland varit i krig och detta kan ha varit en orsak till varför en nationell redovisningsteori fick så stor genomslagskraft. Internationellt sett är det ovanligt med ett så pass starkt gemensamt teoretiskt synsätt och i Finland sågs teorin som unik (Majala, 1994, Pirinen, 1996, Pirinen, 2005). Man likställde redovisning med teorin om utgift vid

KAROLINA SÖDERLUND, universitetslärare

Åbo Akademi, Handelshögskolan • e-mail: karolina.soderlund@abo.fi

inkomst eller med andra ord var den starkt institutionaliserad.

Under 1970- och 1980-talet var teorin om utgift vid inkomst bas både för bokföringslagen och för skattelagstiftningen. Finskt näringsliv hade under denna 20-års period blivit mer internationellt (Kommittébetänkande, 1990) och allt fler företag sökte sig till aktiemarknader utomlands (Regeringsproposition, 1992), till exempel till London eller till New York. Så småningom önskade företagen också att utländska investerare skulle kunna investera i börserna i Helsingfors (Kommittébetänkande, 1990, Pirinen, 2005). Aktiemarknadens betydelse för finansiering av företag ökade så småningom. Också till exempel CGR-föreningen drev på en harmonisering av redovisningen bland annat eftersom teorin om utgift vid inkomst inte ansågs begriplig för utländska investerare (Majala, 1994, Pirinen, 2005). Finlands medlemskap i EFTA ledde till förändring av bokföringslagstiftningen.

De europeiska fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, som var balansorienterade, skulle implementeras i finsk bokföringslagstiftning som var klart uttalat resultatorienterad. Kravet på implementering av direktiven ledde till förändringar i bokföringslagen 1992 (Kommittébetänkande, 1990). EU godkände inte bokföringslagen när Finland inträdde i EU 1995 vilket ledde till ytterligare en ny lag 1997 (Handels- och industriministeriet, 1996). De balansorienterade inslagen, med nya värderingsmodeller för tillgångar, krävde avsteg från den teoretiska basen men avstegen var inte så stora så teorin kan fortfarande sägas vara utgångsläge för bokföringslagen efter dessa förändringar.

EU har haft som mål att arbetskraft, varor och kapital fritt skall kunna röra sig över de nationella gränserna inom EU. I EU bestämdes i

början av 2000-talet att en ny norm, IFRS, skulle implementeras för att främja rörelsen av kapital och genom den nya normen skapa en gemensam aktiemarknad (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000, 2001). Harmonisering innebär att redovisningen i de europeiska länderna borde bli mer lika varandra utan att för den skull standardiseras (Flower, 1994, Majala, 1987). Genom harmonisering borde boksluten bli jämförbara och genom detta möjliggörs en gemensam kapitalmarknad i Europa. Denna harmonisering av redovisning på europeisk nivå innebär att bokföringslagen ytterligare en gång skulle förändras (Handels- och industriministeriet, 2003). Hur harmonisering av redovisningen i Finland lyckas är bland annat beroende på vilken ställning teorin om utgift vid inkomst har.

Den som erbjuder kapital har traditionellt kunnat påverka redovisningen (Joos & Lang, 1994). I Finland var det tidigare banker som finansierade företagen (Majala, 1994) och för dem har teorin om utgift vid inkomst passat bra. Kapitalmarknaden har fått en allt större betydelse och också detta sätter sina spår i normeringen eftersom investerare antas önska en annan typ av information än vad banker önskade.

I Finland valde man att alla börsnoterade koncernbokslut skulle uppgöras enligt IFRS men också övriga bokslut kunde, om företagen så önskade, uppgöras enligt de nya internationella standarderna (Regeringsproposition, 2004). Detta bland annat för att förenkla eventuell börsnotering senare. Det är vid denna förändring som teorin om utgift vid inkomst upphörde att vara bas för företagens redovisning men den upphörde enbart för de företag som uppgjorde sina bokslut enligt IFRS, för övriga företag var den fortfarande bas trots de eftergifter man varit tvungen att göra i lagstiftningen. Med andra ord

visar resultatet från avhandlingens internationella nivå att teorin om utgift vid inkomst fortfarande är grund för redovisningen av icke noterade bolag medan den efter förändringen år 2004 inte mera är det för noterade bolag.

Eftersom teorin haft så stor genomslagskraft i Finland har den påverkat de förändringar man varit tvungen att göra i lagstiftningen. Tidigare forskning (Pajunen, 2010) visar att en institutionaliserad teori kan vara barriär i förändringssammanhang, så också i denna avhandling. På den nationella nivån i avhandlingen undersöktes bland annat hur aktörer på det organisatoriska fältet såg på förändring av redovisningsnormen genom att tolka artiklar i facktidskrifterna *Tilisanomat* och *Tilintarkastus-Revision*. Aktörernas syn på förändring har betydelse för hur företagen kommer att implementera dem. Om aktörerna inte anser den internationella normen legitim kan företagen implementera den genom så kallad lös koppling, det vill säga de ger enbart sken av att implementera den nya normen även om de behåller sin tidigare praxis (Meyer & Rowan, 1991). Denna avhandling visar att det fanns olika åsikter på det organisatoriska fältet vilket skapar korstryck på företagen.

Den största förändringen i bokföringslagen 1992 gällde kravet på att bokslutet skulle ge riktiga och tillräckliga uppgifter samt avskrivningar enligt plan. Kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter diskuterades mycket på det organisatoriska fältet. Diskussionerna rörde sig kring hur man rent teoretiskt kan kräva riktiga och tillräckliga uppgifter både för resultat- och balansräkningen men också hur detta påverkar den teoretiska basen för lagstiftningen. Många aktörer ansåg att om företagen följer god bokföringssed leder det automatiskt till att bokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter och teorin

om utgift vid inkomst ansågs fortfarande vara en del av god bokföringssed.

De aktörer som drev på en förändring av bokföringslagen ansåg att Finland har i och med medlemskapet i EU förbundit sig att harmonisera redovisningen, det vill säga de ansåg att valet redan hade gjorts. De önskade att företagen inte skulle behöva uppgöra dubbla bokslut, det vill säga ett för beskattningsändamål enligt teorin om utgift vid inkomst och ett annat enligt krav från börserna. Skattekopplingen diskuterades flitigt. I slutet av undersökningsperioden ansåg aktörerna att investeraren var den viktigaste intressenten och önskade därför ett bokslut som godkänns på börser också utomlands. Aktörer legitimerade med andra ord sina åsikter genom aktiemarknaden, både för notering utomlands men också för att locka utländska investerare till Finland. Man antog också att internationella standarder leder till bokslut av högre kvalitet. De aktörer som drev på en förändring var ofta medlemmar i kommittén som föreberedde lagförslaget, medlemmar i bokföringsnämnden, utbildare och revisorer.

De aktörer som motsatte sig förändring önskade hålla teorin om utgift vid inkomst som bas. De ansåg att denna tydliga teori var en utmärkt grund för bokföringslagstiftningen och att en teori också underlättar tolkning av lagen. De ansåg ytterligare att teorins koppling till kassaströmmar gör redovisningen svår att manipulera. De önskade behålla resultatorienteringen och var utbildare, revisorer och redovisare.

Under den första förändringen i bokföringslagen 1992 berömdes både de som drev och de som motsatte sig förändringen teorin om utgift vid inkomst medan den inte diskuterades lika mycket under de senare förändringarna av bokföringslagen. Motståndet mot förändring mattades med tiden av och aktörer som drev

den tog över. Teorin om utgift vid inkomst för-lorade så småningom sitt fotfäste och aktörer böt sida. Märkas bör att yrkeskårer inte på något sätt var enhetliga i sina uttalanden och att användare av bokslut inte var aktiva i debatten även om deras behov diskuterades flitigt av andra yrkeskårer.

På den tredje nivån i avhandlingen, företagsnivån, undersöktes hur företagen implementerade de nya internationella standarderna. Åsikterna på det organisatoriska fältet påverkade hur företagen förändrade eller inte förändrade sin praxis. Gällande normeringen har tyngdpunkten flyttats från resultatorientering till balansorientering, från borgenär som viktigaste intressent till investerare, från skattedriven redovisning till kapitalmarknadsdriven, från institutionaliserad nationell teori till internationell referensram. Dessa förändringar innebar för bokslutens del att tyngdpunkten borde flyttas från tillförlitlighet mot relevans. Tidigare har boksluten varit jämförbara med varandra inom Finland medan internationell jämförbarhet nu önskades. Hur boksluten implementerades påverkade bokslutens kvalitet, det vill säga blev de mer relevanta och jämförbara?

På företagsnivån studerades femton företag; fem vars egna kapital ökade vid implementeringen av IFRS, fem vars egna kapital minskade och fem vars egna kapital procentuellt sätt var oförändrade. Förändringarna var betydande. Det företag vars egna kapital ökade mest ökade totalt med 49 % medan det företag vars egna kapital minskade mest minskade totalt med 42 %. Förändringarna i det egna kapitalet delades in i fyra olika typer: förändring på grund av konsolideringsprincip, värderingsskillnader, redovisningsmetod och omklassificeringar.

Förändringarna på grund av konsolideringsprincip ledde inte till större konflikt med

teorin om utgift vid inkomst eftersom teorin inte stadgar om konsolidering av koncerner. Hur bokföringen delas in i räkenskapsperioder är enligt teorin inte intressant utan enbart totalresultatet har betydelse. De nya principerna ledde dock till rätt stora ökning av det egna kapitalet och en större jämförbarhet internationellt sett. Dock finns det fler alternativ än tidigare så nationellt sett blev jämförbarheten sämre.

Förändringarna på grund av värderingsprincip innebar att företag i stället för att värdera till historisk kostnad värderade förmögenheten till gängse värde. Detta ledde till stora förändringar i de egna kapitalen; ett företags egna kapital ökade till och med med 50 % på grund av en enda standard. Historisk kostnad poängterar tillförlitlighet medan gängse värde poängterar relevans. Vissa standarder krävde värdering till gängse värde medan enligt andra hade företagen själv möjlighet att välja värderingsprincip. Gällande förvaltningsfastigheter hade alla företag valt värdering till gängse värde medan gällande materiella och immateriella tillgångar hade alla företag valt historisk kostnad eller med andra ord sin tidigare värderingsprincip. Företagen hade genom detta inte implementerat ett tankesätt där relevans skulle vara den ledande principen.

Den tredje typen av förändring, förändring på grund av redovisningsmetod, ledde inte till lika stora förändringar i de egna kapitalen procentuellt sett. Standarden om leasingavtal ledde till den största ökningen av eget kapital i denna typ av förändringar vilken var 15 %. Därremot var konflikterna mot teorin om utgift vid inkomst desto större, till exempel leasingavtal där företag aktiverade tillgångar i balansräkningen de inte juridiskt sett ägde. Enligt teorin är balansräkningens uppgift enbart att överföra förmögenheten till följande räkenskapsperiod.

Typen av förändringar ledde till bokslut med större balansorientering och genom det större relevans än tidigare.

Den fjärde typen av förändringar, omklassificeringar och övriga, ledde också till stora minskningar av de egna kapitalen; till och med minskning på 41 %. I denna typ ingår till exempel kapitallån som enligt finländsk reglering räknats som eget kapital medan IFRS ser det som främmande kapital. Jämförbarheten mellan företag med olika typer av lån förbättrades. En del standarder av denna typ förbättrade relevansen medan andra förbättrade tillförlitligheten.

Som sammanfattning kan sägas att teorin om utgift vid inkomst tidigare var starkt institutionaliserad i Finland. Teorin uppfattades som unik (Majala, 1994, Pirinen, 1996, Pirinen, 2005). Att ha samma resultatorienterade redovisningsteori som bas både för bokföringsnormeringen och skattenormeringen uppfattades positivt i en värld där borgenärer och skatteverket var de viktigaste intressenterna. Bland annat Finlands medlemskap i EU ledde till tryck på förändring (Kommittébetänkande, 1990). Nationellt sett har redovisningen deharmoniserats eftersom noterade bolag följer en annan norm än de icke noterade även om de noterade bolagens bokslut internationellt sett harmoniserats. Det organisatoriska fältet var instabilt och det finns yrkeskårer som var delade i sina åsikter om teorin skall behållas eller inte även om ledarna så småningom tog över förändringsprocessen. De två första förändringarna i bokföringslagen ledde inte till större teoretiska konflikter och teorin om utgift vid inkomst var fortfarande bas för redovisningsnormeringen. Den tredje större förändringen, där internationella standarder implementerades i noterade företag, ledde dock till att teorin förlorade mark och deinstitutionaliserades på en nationell nivå. För-

tagen implementerade dock de nya standarderna med lös koppling och teorin kan inte sägas ha deinstitutionaliserats på företagsnivå.

Det finns stora möjligheter att fortsätta forskning inom detta område; till exempel genom att undersöka hur institutionaliserat IFRS är idag några år efter förändringen trätt i kraft. Eventuellt kommer nya internationella regler att implementeras också för icke noterade företag vilket ställer den nuvarande normeringen inför nya utmaningar. Också yrkeskårernas utveckling samt användarnas behov av information är möjliga fortsatta forskningsområden. ■

Litteraturförteckning

- EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION.** 2000. Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet. EU:s strategi för finansiell rapportering; den fortsatta inriktningen. KOM (2000) 359 slutlig, Bryssel.
- EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION.** 2001. Förslag till Europaparlamentets och rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. KOM (2001) 80 slutlig, Bryssel.
- FLOWER, J.** 1994. *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries*. Stockholm: CE Fritzes Ab.
- HANDELS- OCH INDUSTRIMINISTERIET.** 1996. Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti. Osa 1. Helsingfors: Oy Edita Ab.
- HANDELS- OCH INDUSTRIMINISTERIET.** 2003. IAS-sääntelyryhmän loppuraportti. Edita Publishing.
- JOOS, P & LANG, M.** 1994. The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union. *Journal of Accounting Research*, 32, Supplement, 141–168.
- KETTUNEN, P.** 1993. Financial accounting and reporting in Finland. *European Accounting Review*, 3, 592–602.
- KOMMITTÉBETÄNKANDE.** 1990. Kirjanpitolain-saadännön uudistamiskomitean mietintö. Betänkande av kommittén för revidering av bokföringslagstiftningen. Kommittébetänkande 1990:45. Helsingfors.
- MAJALA, R.** 1987. Kirjanpitokäytäntöjen vertailevan tutkimisen käsitteellisen viitekehyksen kehittäjä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-5: 1987.

DISCUSSION

- MAJALA, R.** 1994. Finland i Flower, The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countires. Stockholm: CE Fritzes Ab.
- MEYER, J & ROWAN, B.** 1991. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth And Ceremony I Powell & DiMaggio, The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press.
- NÄSI, S.** 1990. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin – suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus. Tammerfors: Tampereen yliopisto A 291. Doktorsavhandling.
- PAJUNEN, K.** 2010. The International Financial Reporting Standards from the perspective of the Finnish Accounting Thought. Three Essays. University of Eastern Finland. Doktorsavhandling.
- PIHLANTO, P.** 2003. Meno-tulo-teoria IAS-maailman myllerryksessä – Onko Saarion teoriolla tulevaisuutta? Tilintarkastus, 5, 9–14.
- PIHLANTO, P & LUKKA, K.** 1993. Martti Saario – suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä. Liiketaloudellinen Aikakauskirja, 42, 251–276.
- PIRINEN, P.** 1996. The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. Jyväskylä: University of Jyväskylä. Doktorsavhandling.
- PIRINEN, P.** 2005. Economic and Normative Pressures as Drivers for the Adoption of International Accounting Standards in Finland since 1976. European Accounting Review, 14, 1, 213–235.
- REGERINGSPROPOSITION.** 1992. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta. Regeringsproposition 111/1992, Helsingfors.
- REGERINGSPROPOSITION.** 2004. Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av bokföringslagen samt visa andra lagar med anknytning till den. Regeringsproposition 126/2004, Helsingfors.
- RÄTY, P.** 1992. Reforming Finnish accounting legislation. European Accounting Review, 1, 413–420.
- SAARIO, M.** 1965. Kirjanpidon meno-tulo-teoria. Helsingfors: Kustannusosakeyhtiö Otava. 2 upplagan.