

Över 5 000 år av redovisning – men vad händer i nästa millenni

REDOVISNINGENS VAGGA torde ha stått i Mesopotamien, i trakterna kring floderna Eufrat och Tigris i nuvarande Irak, redan cirka 3 500 år före vår tidräknings början. Kontinuerliga översvämningar av dessa floder, gjorde att området blev mycket bördigt med synnerligen goda odlingsförutsättningar med åtföljande utveckling av små industrier. Städerna Babylon och Nineve blev centra för handeln och ett bankväsende uppstod som i viss utsträckning tillhandahöll krediter, men i övrigt grundade sin verksamhet på bl.a. förekomsten av guld och silver.

Bevarade lertavlor visar att någon form av registrering av affärstransaktioner gjordes vid denna tid och plats. Den omfattade värde och slag av de pengar och varor som mottagits, namn på den som lämnat över egendomen, namn på mottagaren och datum för transaktionen. Det fanns också motsvarande »utgiftstavlor« där levererad kvantitet av en vara registrerades. Där återfanns t.ex. en lista på pengar och egendom som förbrukats p.g.a. egen användning, köp, förluster vid affärer etc. Ibland förekom tavlor som visade kostnaden för föda till herdarnas eller för utsäde.

Även lånetransaktioner registrerades och där framgick beloppet eller slag av vara som lånats ut, ränta (om detta utgick), namnet på borgenären, namnet på gäldenären, tid för återbetalning, sättet för återbetalning, vittnen och datum.

Tvingade fram skriftspråket

De kulturer som ägnade sig åt sådan registrering brukar anges till de kaldeisk-babyloniska, assyriska och sumeriska. Det finns t.o.m. hypoteser om att det var behovet av att göra sådana noteringar som var orsak till skrivkonstens uppkomst hos sumererna, vars språk anses vara ett av de första som också blev ett skriftspråk.

I det gamla Egypten utvecklades också ett registreringssystem. Här var det innehållet i förrådshus och skatt-

kammare som registrerades såsom guld, boskap, spannmål, textilier etc. Den ansvarige var ålagd att varje dag avrapportera till visiren (ungefär premiärministern) som i sin tur månatligen rapporterade till kungen. Landet var vid denna tid uppdelat i provinser som regerades av en guvernör. En viktig funktion för guvernören var att registrera all egendom i distriktet, vilket sedan utgjorde underlag för beskattning. Skatten betalades in natura i form av varor med lång hållbarhet.

Alla inkomster registrerades

I Grekland bestämde regeringen att alla inkomster skulle registreras. Här blev det vanligt att bokföringen innehöll en begynnelsebalans (ingående balans) och en avslutningsbalans (utgående balans) samt uppgifter om inkomster och utgifter. En handling från den ptolemeiska tiden (300-talet f.Kr.), visar att i Egypten (som då var en grekisk provins) fanns bokföring även i den privata sektorn och att detta torde ha förekommit alltsedan 500-talet (alltså 200 år dessförinnan).

En ämbetsman vid namn Zenon var vid denna tid chef för en stor lantegendom. Varje del av egendomen leddes av en föreståndare som dagligen måste avrapportera ekonomiska händelser till Zenon. Skrivna dokument utformades för alla affärshändelser som rörde pengar och egendom och som mottogs av avdelningscheferna. Bokföringen visar att dessa räkenskaper innehöll en lista över pengar och tillgångar som spannmål, boskap, kläder, olja uppdelat i förvärv och förbrukning. Likartade varor skrevs upp i samma kolumner som summerades. Månatliga, årliga och treåriga sammanställningar upprättades.

Redovisningen tycks ha varit inriktad på kontroll av tillgångar, i syfte att bevara värdet på ägarens egendom, och inte för resultatberäkning. Man vet också att personalförändringar gjordes, avdelningar lades ned och nya skapades och man tror att dessa förändringar gjordes med redovisningen som grund.

I romarriket gjordes bokföring på dukar av vax, vilka lätt förstördes och det har gjort att det bara finns ett fåtal bevis för att bokföring gjordes under romartiden. Det som har bevarats, samt litteraturuppgifter, pekar på att många hushåll hade två bokföringsböcker, vilket illustrerar den förkärlek för organisation och administration som romarna hade. Där fanns en dagbok där inkomster och utgifter bokfördes och en *codex accepti et expensi* som närmast påminner om en huvudbok, där man månatligen bokförde det som noterats i dagboken.

En unik bokföringstransaktion bokförd på papyrus från Egypten, har hittats i den del som utgjorde det gamla romarriket. Den daterar sig till 191-192 f.Kr. och är upprättad i tvådelad form. Bokföringen var den privata kassabokföringen för en chef på en egendom. Denna tog sig följande uttryck:

Från Dioscorus	36 dr
Till Antonas för priset av	36 dr
Från Dioscorus	72 dr
Till Paeinicus	12 dr
Till mig som en symbolisk summa	8 dr
Till Sempronius för vete	52 dr

»Dr« ovan avser denar, vilket var ett romerskt silvermynt. Slutsatsen av ovanstående är inte att registreringen av händelserna var i den dubbla bokföringens form, utan bara en uppdelning i två kolumner; en för inkomster och en för utgifter.

Det som vi idag förknippar med bokföring är den s.k. dubbla bokföringen. Detta system att notera affärshändelser växte fram i de italienska stadsstaterna under tidig medeltid. Historiskt material visar att dubbel bokföring användes i bl.a. Florens i slutet av 1200-talet, men det är troligt att man använde dubbel bokföring redan under mitten av samma århundrade.

Det finns inte heller något dokument som pekar på att systemet uppkom på en plats och sedan spred sig till andra, utan man tror att det upp-

nium?

stod samtidigt på olika platser i det vi idag kallar Italien. Först från år 1340 vet man, genom ett fynd av ett komplett bokföringssystem i Genua, att man använde sig av systemet med den dubbla bokföringen.

Började i bankerna

Troligt är att systemet med dubbel bokföring växte fram under inverkan av arbetssättet i de italienska girobankerna. I dessa hade olika personer konton med tillgodohavanden och skulder. Betalning från en person till en annan, med konto i samma bank, kunde då ske smidigt genom att tillgodohavandet hos den förra minskades, medan tillgodohavandet hos den senare ökades – således en samtidig registrering på två konton på exakt samma belopp men med olika tecken.

Själva bokföringen skedde i olika bokföringsböcker. En sådan var *memorialen*, där allt som var av intresse noterades (alltså även annat än rena affärshändelser). Affärshändelserna överfördes sedan i kronologisk ordning till dagboken, från vilken post för post överfördes till en systematisk registrering på olika sidor i huvudboken. Denna teknik har fått benämningen dubbel italiensk bokföring. Detta innebär att dubbel bokföring i dagens mening avviker från den ursprungliga dubbla bokföringen.

Den första kända publicerade beskrivningen av dubbel bokföring återfinns hos universitetsläraren och franciskanmunken Luca Pacioli (efter det latinska namn som han egentligen bar: *Lucas Patiolus*) i hans matematiska avhandling *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* (Översikt av aritmetik, geometri, reguladetri och proportionalitet) från år 1494. Boken var tryckt genom den då nyligen uppfunna tyska boktryckarkonsten genom typer av metall, varför boken torde vara den första som trycktes enligt denna metod i Venedig. Detta kan vara förklaringen till den stora uppmärksamhet som boken väckte vid denna tid.

En annan förklaring kan ha varit



Stefan Engström skriver här i millenniets sista Balans om redovisningens historia. Han ställer dessutom frågor om hur 2000-talets redovisning ska kunna frigöra sig från gamla föreställningsramar.

hans vänskara; påvarna Sixtus IV och Julius II, Leonardo da Vinci m.fl. Men det finns också uppgifter att Pacioli inte var den som först beskrev den dubbla bokföringen utan detta skulle istället ha varit Benedetto Cotrugli, vars bok var färdigställd år 1458 men inte publicerad förrän drygt hundra år senare; år 1573. Troligt är att det funnits ännu tidigare beskrivningar, dock i så fall ännu ej återfunna.

I Paciolis bok finns ett särskilt avsnitt *Particularis de Computis et Scripturis* (Särskilt om räkning och skrivning) där Pacioli redogör för hur man bör ordna sin bokföring så att

Auktor revisor **Stefan Engström** är verksam vid Auditor revisionsbyrå i Farsta. Han medverkade senast i Balans nr 3/1999. (På bilden med den berömda bok där Luca Pacioli 1494 beskrev den dubbla bokföringens principer)

man blir en framgångsrik affärsman. Det framgår emellertid att Pacioli inte själv var upphovsman till det av honom beskrivna systemet, utan han hänvisar till det som var allmänt använt i Venedig. Skriften då ses som en beskrivning av något man hade gjort i åtminstone i hundratalet år.

Kallades inte dubbel

Det kan också noteras att Pacioli inte själv använder termen dubbel bokföring. Denna term kom förmodligen i bruk först på 1500-talet och då som beteckning för att man gjorde noteringar i dubbla böcker (dagbok och huvudbok såsom ovan nämnts). I bokföringen använde Pacioli inte heller debet och kredit utan istället de latinska orden per och an. Däremot använde Pacioli termerna debito och credito för att uttrycka fordringsförhållanden. Ordet *debeo* betyder »ägs av mig« (fordringsägaren) medan ordet *credo* står för »lita på«, »tro på« e.d., vilket är baserat på det faktum att i affärer måste en fordringsägare lita och tro på motparten.

Paciolis beskrivning av den dubbla bokföringen var att alla noteringar måste vara dubbla så att om det finns en fordringsägare så måste det också finnas en gäldenär. Pacioli rekommenderade också att göra bokslut en gång per år, särskilt om man är flera parter som äger företaget och han konstaterade också att frekvent bokföring bildar grund för lång vänskap. (Den som vill veta mer om Luca Pacioli hänvisas till Alf Sandins artikel i Balans nr 2/1994.)

Förmodligen gör man mest rättvisa åt utvecklingen av bokföringen från enkla noteringar på lertavlor till relativt avancerade dubbla bokföringssystem under 1200-talet, genom att se bokföringens utveckling som avspeglar i tiden och den historiska utvecklingen. Ekonomin utvecklades kraftigt i Italien under denna tid, transaktionerna blev mer komplexa, omfattningen och den ekonomiska betydelsen blev större, fler personer var involverade. Vissa historiker bru-

De romerska siffrorna försenade den dubbla bokföringens genom

► kar förklara varför den dubbla bokföringens kom till i Italien under detta århundrade (och inte tidigare hos t.ex. greker eller romare) genom sju faktorer, nämligen:

- ① Möjligheten att bedriva handel med privat egendom, nödvändigheten att ha kontroll över denna och också kunna avgöra äganderätten.
- ② Drivkraften att vilja öka sin förmögenhet och relativa välfärd.
- ③ Tilltagande handel och kravet att förlägga produktionen till allt större enheter.
- ④ Kreditväsendets utveckling och den förbättrade möjligheten att genom krediter tidigare lägga konsumtion.
- ⑤ Att det mänskliga minnet »utökades« genom skrivkonstens utveckling så att tankar, idéer, överenskommelser etc. kunde dokumenteras på ett gemensamt och accepterat språk.
- ⑥ Övergång från byteshandel till penningekonomi.
- ⑦ Räknekonstens utveckling och övergång till användning av arabiska siffror istället för romerska.

Många av dessa faktorer var kända och allmänt förekommande sedan flera tusen år tillbaka, men det var alltså först i 1200-talets Italien som de förekom samtidigt i tillräckligt utvecklad form för att skapa den dubbla bokföringen. Hade t.ex. de romerska siffrorna övergivits till förmån för de arabiska på ett tidigare stadium i Italien än vad som blev fallet, är det också troligt att den dubbla bokföringen hade kommit långt tidigare.

Venedig, Florens, Pisa och Genua blev stora handelsplatser med influenser från stora delar av den värld som då var känd. I Genua grundlades ett bankväsende (senare – år 1407 – S:t Georgsbanken, som av somliga brukar nämnas som den första aktiebolagsrättsliga associationen i historien medan andra hävdar att det svenska

börsnoterade aktiebolaget Stora istället kan ståta med att vara det). Genom denna utveckling ökade behovet av ett effektivt kontrollsystem med egenskapen att det inte skulle vara möjligt att »hämta en peng från en korg utan att samtidigt lägga denna i en annan«.

Balansräkningen ointressant

Centralt i dagens redovisning är själva värderingen av de olika balanspostererna men under historiens lopp har man inte visat något större intresse för värdena i balansräkningen. I utländsk litteratur inom företagsekonomi från 1500-talet exempelvis, finns inga förhållningsregler vad gäller värderingen av balansposter, annat än möjligen vad gäller värdering av varulager. Några författare har här förordat anskaffningsvärdet, andra återanskaffningsvärdet vid bokslutstidpunkten.

Den tyske professorn Eugen Schmalenbach konstaterar i skriften *Dynamische Bilanz*, att man i äldre tider vid vinstberäkningen mest använde vad han kallar för »partiräkning«. Detta innebär att man för varje försålt parti jämförde den erhållna försäljningssumman med den faktiska inköpssumman och sedan lade ihop alla de enstaka partivinsterna (eller förlusterna) för en viss period.

Den första personen som gjort något principuttalande av större betydelse om tillgångarnas värdering vid bokslut, var den franske affärsmannen J Savary, som i sin bok »*Le parfait négociant*« år 1675 skrev att

»... vid prissättandet av varorna måste man taga sig i akt för att ej uppskatta dem högre än de äro värda, ty det skulle vara detsamma som att göra sig rik på papperet, utan man måste uppskatta dem på ett sådant sätt, att då man i framtiden säljer dem, man erhåller vinst i det inventarium, som man upprättar påföljande år. För att göra denna värdering bör man betänka, huruvida varan är nyligen köpt eller om den är gammal på lagret eller i butiken. Om den är nyligen köpt, och man anser att den ej har

sjunkit i värde på fabriken eller hos grosshandlaren, bör man taga upp den till kostnadspriset. Om det är fråga om varor, som börjar att sjunka i värde, eller ifråga om vilka modet är snart övergående, eller som man tror sig kunna få fem procent billigare om man köpte liknande hos fabrikanter eller grosshandlaren, måste man minska dem med detta belopp.«

Det lagstiftningsarbete i Frankrike som 1673 utmynnade i en bokföringslagstiftning »*Ordonnance de Commerce*«, föreskrev att regelbunden inventering skulle ske och också att ett bokslut skulle upprättas till att börja med vartannat år. Lagen kom till främst för att skydda borgenärerna och innebar att tillgångarna skulle upptas till sitt verkliga värde (marknadsvärdet) vid inventeringstidpunkten. Vad som här var intressant var alltså en balansräkning, medan någon resultaträkning ej behövde upprättas.

De flesta författare av bokföringsläromedel ansåg att inköpsvärdet skulle vara grundval för värderingen i bokslutet. Men under de senaste 100 åren har flera tyska jurister hävdat att det »objektiva värdet« (marknadsvärdet vid bokslutstillfället) är det »korrekta« värdet. Simon reagerade år 1886 i sin bok »*Die Bilanzen der Aktiengesellschaften*« på denna uppfattning och förde istället fram idén om en mer individuell värdering, varvid särskilt påpekades att »försäljningsföremål« (varor etc.) borde värderas efter helt andra grunder än »driftsföremål« (anläggningstillgångar), som istället borde tas upp till bruksvärdet efter individuell värdering.

Dynamisk balansuppfattning

Den tyska litteraturen fram till 1910 är starkt påverkad av synpunkter liknande dem som Simon framförde. Juristen Fischer var den förste som försvarade och försökte förklara de inom affärsföretagen tillämpade principerna, där »lågsta värdets princip« var den mest framträdande. Vid denna tid utvecklades i Tyskland den nya före-

brott

tagsekonomska vetenskapen (*Betriebswirtschaftslehre*) och den främste företrädaren för denna var professor Schmalenbach vid universitetet i Köln, som utvecklade tankarna om en »dynamisk balansuppfattning«.

Innebörden i begreppet dynamisk balansuppfattning är att man ser balansräkningen som en handling vars uppgift är att visa den verkan som de i företaget arbetande ekonomiska krafterna har. Det innebär att man vill se möjligheten att kunna avläsa ett resultat av verksamheten, vilket i ett förlängt resonemang bara blir möjligt genom ett antagande om fortlevnad och genom tillämpandet av periodisering (jämför med dagens bestämmelser i årsredovisningslagen 2 kapitlet 4 §).

Statisk balansuppfattning

I kontrast till denna balansuppfattningen står den statiska balansuppfattningen. Denna syn företrädades av två tyskar, Berliner och Nicklisch, som ansåg att balansräkningen skulle visa en ren förmögenhetssammanställning där varje balanspost upptogs till sitt marknadsvärde vid värderingsögonblicket. En sådan balansuppfattning kan förvisso vara ett tryggt synsätt för de borgenärer som har relativt kortfristiga fordringar på företaget.

Men synsättet ger ingen möjlighet att bedöma företagens livskraft och resultatgenereringsförmåga i det långa perspektivet, eftersom förmögenhetsförändringarna (och därmed resultatet under en period) mer kan vara en följd av prisförändringar på marknaden för begagnade produktionsresurser än företagets resultat.

Den statiska balansuppfattningen återfinns i svensk lagstiftning främst i aktiebolagslagen 13 kapitlet 2 §.

Organisk balansuppfattning

Omkring år 1923 framlade den tyske professorn Schmidt en organisk balansuppfattning. Denna innebar att man borde skilja på egentliga rörelsevinster (rörelseförluster) och vinster (förluster) på »inneliggande förmö-



Luca Pacioli står staty i sin hemstad Borgo San Sepolcro i östra Toscana, Italien

le vara upplagd. Enligt denna förordning skulle med få undantag alla, »*som drevo affärsverksamhet och fabrikation av varor till försäljning*«, åläggas skyldighet att bokföra affärshändelserna.

De detaljerade reglerna blev efter en tid omoderna och framtvingade de nya bestämmelser som infördes i vår första bokföringslagstiftning av den 31 maj 1929, där de detaljerade anvisningarna ersattes av allmänt hållna regler som sade att bokföringen skulle upprättas så att denna sker »i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased«. Skrivelsen innebar att en viss frihet gavs till den bokföringskyldige att själv ordna sin bokföring på lämpligt sätt.

Synen på redovisning och redovisningshandlingar har under åren varierat. Sedan ikraftträdandet av 1929 års bokföringslag, har redovisningsteorin utvecklats kraftigt och ett antal postulat har framställts. Ur dessa postulat har sedan kommit ett antal redovisningskonventioner. Denna utveckling skedde framförallt under åren 1930 - 1946 samt under 1950-talet. Delar av dessa konventioner och postulat förekommer i årsredovisningslagen och är också en viktig förutsättning för att tillfredsställa kravet på »god redovisningssed« (det begrepp som i 1929 års bokföringslag benämndes »god köpmannased«).

Det mest avgörande arbetet att ta fram redovisningskonventioner som skulle accepteras av alla berörda, gjorde *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) på slutet av 1950-talet. Det kändes då angeläget att få fram en teori, mot vilken man skulle kunna luta sig mot vid lösandet av de redovisningsproblem som kunde uppstå i en framtid. Man upprättade en specialkommitté som utförde »*Accounting Research Studies*«.

Moonitz postulat

Kommittén gav så småningom i uppdrag till Maurice Moonitz att formulera postulat för redovisningen. Detta ►

Ska framtidens redovisning få chansen att utvecklas i takt med

► utmynnade i det som inom redovisningsteorien kanske blivit mest berömt, nämligen Moonitz redovisningspostulat som till stor del ligger till grund för dagens redovisningslagstiftning och som medverkat till utveckling av redovisningskonventioner och rekommendationer i redovisningsfrågor från olika redovisningsorgan världen över.

På något sätt kan en obruten kedja skönjas från initiativet att för 50 år sedan bygga upp en redovisningsteori, till de redovisningshandlingar som företag idag årligen upprättar och som kommenteras i affärstidningar och på dagstidningars ekonomisidor.

Vad som med andra ord kan konstateras är att redovisningsteorin är en förhållandevis ung teori men som ändå fått en sådan genomslagskraft i dagens affärsliv, att det utbildats i det närmaste axiomatiska uppfattningar om hur olika fenomen skall redovisas. Denna accelererande utveckling inom redovisningen, med skapandet av en redovisningsteori och en åtföljande teoriutveckling med utformandet av redovisningsnormer och rekommendationer på bara några få decennier, väcker följdfrågan vad som är att vänta under nästa årtusende.

Det är naturligtvis omöjligt att svara på frågan idag, men redovisningens utveckling kommer förmodligen att påverkas av främst två faktorer (som också har egenskapen att de inbördes påverkar varandra), nämligen

- ① *Samhällets sociala och teknologiska utveckling.* Medan människans förkovran inom många delar av samhällslivet främst antagit en positiv linjär utveckling, har teknologin genomgått en exponentiell utveckling där nya tekniker utvecklats på de äldre som grund i en allt snabbare takt.
- ② *Människans omvärldsupplevelse.* Bakom varje människas uppfattning, oaktat det rör hur man skall redovisa en viss händelse eller något annat, ligger denna människas omvärldsupplevelse. Denna omvärldsupplevelse är i

sin tur påverkad av egna erfarenheter och förutsättningar samt uppfattningen om vad som är »rätt och fel«, vilket till stora delar styrs av sociala och kulturella faktorer.

Ett i kulturell mening homogent samhälle, vad gäller värderingar och omvärldsupplevelser, borgar för att ett visst fenomen kommer att bli redovisat på samma eller likartat sätt oberoende av vem som ansvarar för företagets redovisning. Samtidigt hade fenomenet kanske blivit annorlunda redovisat om den kulturella och historiska utvecklingen i detta samhälle hade utfallit annorlunda än vad som sedan verkligen kom att ske.

Det homogena samhället har fördelet att synen på redovisningen konserveras och blir likformad samtidigt som det har svårt att ta till sig nya idériktningar, som kanske gäller hur redovisningen skall utformas för att i ekonomiska termer korrekt återspegla produktionsfaktorernas utveckling och övriga samhällsförändringar.

Frågan uppkommer därmed vilka förutsättningar redovisningen har att utvecklas under nästa millennium. Precis som dagens syn på hur olika fenomen skall redovisas inte var självklar för 100 år sedan, är det inte heller säkert att denna syn vi har idag äger giltighet 100 år framåt i tiden.

Motstånd mot det nya

Nya uppfattningar om vad som skall inbegripas i redovisningen framförs då och då som t.ex. de mjuka värdena i kompetensföretag eller kostnaderna för företagets miljöpåverkan, samtidigt som en förhärskande konservativ uppfattning om vad redovisningen skall innehålla, sätter sig i motspjärn och inte är öppen för en kanske nödvändig förändringsprocess.

Även om det inte är möjligt att förutspå vilken riktning redovisningen kommer att ta, så visar emellertid en historisk tillbakablick att människors världsbild och föreställningsram många gånger har ändrats abrupt

genom plötsliga historiska skeenden som inträffat när en ny teori lanserats eller en ny »sanning« etablerats. Bakgrunden till de plötsliga upplevda förändringarna har ofta varit att människor hållit sig kvar i ett föråldrat tänkande, som inte riktigt har korresponderat med samhället i övrigt när detta samtidigt har hunnit undergå en omfattande utveckling.

Först när det gamla tänkandet upplevs som fullständigt otidsenligt sker förändringen i tänkesättet, samtidigt som samhället fortsätter att utvecklas i en oförminskad takt. Risken torde därför vara påtaglig att människans världsbild och föreställningsram ständigt halkar efter och alltid är litet anakronistisk vid en jämförelse med den faktiska samhällsutvecklingen, något som man inte heller kan utsluta gäller de människor som idag arbetar eller kommer att arbeta med redovisningens framtida utformning.

När man på detta sätt talar om människans uppfattning i olika frågor, hennes världsbild och föreställningsram – som är av största betydelse för redovisningens framtida utformning – så brukar man tala om att hon lever i sitt *paradigm*. Paradigm (av grekiskans *para'deigma*, förebild) är ursprungligen en grammatisk term som uttrycker ett ords språkliga böjningsmönster (t.ex. böjningsformerna för skriva är skriva-skrev-skrivit), men har också genom den amerikanska professorn Thomas S. Kuhn (1922-96) fått nämnda betydelse.

Kuhn ansåg att forskare, särskilt inom samhällsvetenskapen, i för stor utsträckning satt fast i gamla föreställningsramar – sitt gamla paradigm – när ett visst fenomen skulle studeras, något som i sin tur skulle komma att påverka forskningens metodologiska uppläggning och därmed slutsatserna och därför också negativt påverka trovärdigheten för forskarens resultat. Är forskarens paradigm dessutom falskt så blir konsekvenserna därefter.

Paradigmskiftet

Det var av detta skäl viktigt att forskare

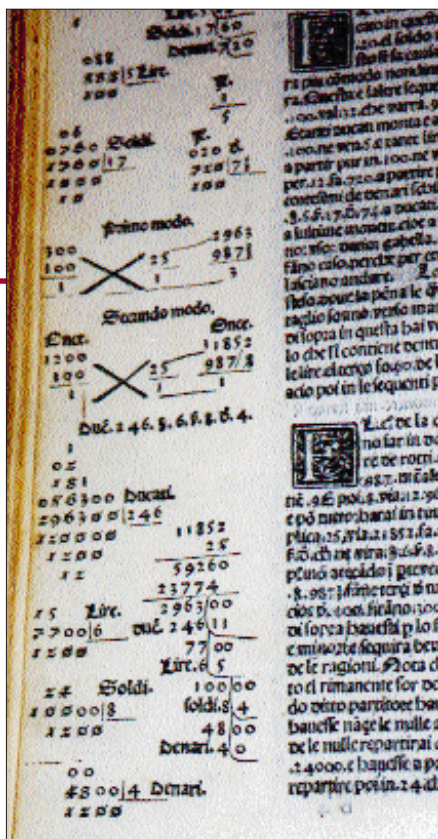
samhället?

ren skulle försöka »kasta iväg« sitt gamla (kanske falska) paradigm och ge plats för en forskning som ej påverkas av gamla förlegade föreställningsmönster. På detta sätt hade också historien fortlöpt enligt Kuhn; ett paradigm hade rämnat efter att det uppstått anomalier, kriser och revolutioner, vilket i sin tur gjort att det paradigm som hade varit givet, hade ersatts av ett nytt och starkare paradigm, något som sedan kom att kallas för ett paradigmskifte. På detta, nästan darwinistiska sätt, kunde den vetenskapliga utvecklingen beskrivas enligt professor Kuhn.

Ett exempel på vad ett ifrågasättande av ett falskt paradigm kan innebära för den enskilda människan, är Galilei Galileos allt större övertygelse om att den kopernikanska världsbilden – att jorden var rund och inte världsalltets mitt – var den sanna världsbilden. Vid denna tidpunkt förordade inte minst Vatikanen att det rådande och falska paradigmet om jorden som en platt mittpunkt, var det sanna. Galilei dömdes 1633 till livstids fängelse och tvingades avsvära all sin tro på sitt paradigm; den kopernikanska läran.

Även om behandlingen och rättsegningen mot Galilei anses vara en av de mest dramatiska och omdebatterade episoderna i naturvetenskapens historia och att denna idag mest ses som ett uttryck för den katolska kyrkans dåtida förtryck, så måste det säkert ha varit mycket omvälvande för människor att inse att jorden inte var i universums mitt och att den dessutom inte var platt. Detta jättelika paradigmskifte kastar dock ett tankens återsken på mindre livsavgörande frågor som t.ex. vad som skall och bör, respektive inte får redovisas i ett företags redovisningshandlingar.

Under senare år har t.ex. aktualiserats behovet av att låta företagets redovisning omfatta även kostnader för miljöpåverkan och som har uttryckt sig i nya bestämmelser i årsredovisningslagen 6 kapitlet 1 § tredje stycket. I detta lagrum stadgas nämligen att bolag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmäl-



ningspliktig enligt 9 kapitlet 6 § miljöbalken, skall lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön (ett lagrum som också har fått Bokföringsnämnden att i BEN U 98:2 göra ett uttalande om »Miljöinformation i förvaltningsberättelsen«).

Miljöredovisningen – och den aktuella debatten om denna och hur den skall utformas – bygger på paradigmet att vi måste värna naturen så att människosläktet kan fortleva. Kärnkraftskatastrofer, kolväteutsläpp, skövade regnskogar, torrläggning av floder p.g.a. ambitiösa bevattningsprojekt är händelser som vi människor upplever som minst sagt oönskade.

Syftet med miljöredovisning i ett företag är att ge uttryck för ett företags miljöpåverkande verksamhet i ekonomiska termer för att i förlängningen skydda naturen och därmed också människans förutsättningar att överleva. Men att tro att naturen dödligen skulle skadas är fel. Naturen överlever alltid, låt kanske vara i en form som vi människor inte kommer att finna så trivsamma.

Skulle kunna vara fel

Miljöredovisarens paradigm skulle hypotetiskt kunna ge oss en felaktig föreställning om hur naturen i sig själv fungerar. Kanske skulle man kunna tänka sig att ett annat, och till naturen mer anpassat paradigm, bättre skulle

En sida ur Luca Pacioli's bokföringsbeskrivning, ett paradigm för 1400-talet?

kunna ge en informativ miljöredovisning där verkligen naturens förutsättningar – och inte människans – bildar utgångspunkten. Kanske kan i dagens miljöredovisningsambitioner mer egoistiska motiv skönjas: viljan att värna om människan och inte om naturen! I så fall skulle nuvarande debatt och lagstiftning på ett olyckligt sätt kunna vara påverkat av ett falskt paradigm.

Betydelse för redovisningen

Frågeställningen ovan kan tyckas vara teoretisk men har sin betydelse vid utvecklingen av redovisningsinstrumentet. Likt Thomas S. Kuhns uppfattning att forskare satt fast i gamla föreställningsramar som skulle komma att påverka forskarens slutsatser, så finns en risk att redovisningen nästa millennium utvecklas på motsvarande bristfälliga sätt.

Idag redovisas t.ex. byggnader med utgångspunkt från anskaffningsvärdet minskat med avskrivningar som skall återspegla det ekonomiska förlitningsmönstret, trots att byggnaders faktiska värdeutveckling normalt är helt annorlunda.

Realisationsprincipen omöjliggör förtida vinstavräkning utom i fall som avser tillverkning av ett fåtal stora objekt, trots att det många gånger kan finnas skäl till avsteg vid andra tillfällen.

Det nuvarande redovisningsparadigmet omöjliggör redovisning av det s.k. kunskapskapitalet och många oklarheter finns vad gäller att beakta företagets miljöpåverkan i samma företags redovisning.

När nu nästa årtusende är i antågande, är det viktigt att en grund läggs som i så stor utsträckning som möjligt är fri från gamla paradigm och förlegade uppfattningar och ge redovisningsinstrumentet en verklig chans att utvecklas sunt i takt med samhällets och näringslivets utveckling. Om detta sedan kommer att ske är en annan sak. Bäst är kanske att hänvisa till det gamla talesättet; »den som lever får se«!