

Så kan företagens redovisning och styrsystem underlätta implementeringen av hållbarhetsstrategier

Allt fler företag har hållbarhet i sina strategiska mål. Att rapportera i enlighet med de nya lagkraven på hållbarhetsinformation är en bra början, men inte tillräckligt för att nå upp till de strategiska hållbarhetsmålen. Arne Fagerström och Fredrik Hartwig menar att fokus också bör läggas på hur strategier om hållbarhet kan implementeras i företagets operativa processer med hjälp av företagets styrsystem. Annars riskerar hållbarhetsarbetet att falla och endast bli en pappersprodukt.

De flesta företag har strategier som till syvende och sist syftar till att verksamheten ska generera ett ekonomiskt (monetärt) överskott. Som ett naturligt led i en strävan att omsätta dessa strategier i organisationens operativa verksamhet har strategierna traditionellt brutits ned till olika finansiella mål och budgetar. Dessa mål har sedan följts upp med en systematisk finansiell redovisning som legat till grund för rapporter och revision. Ledning, investerare och övriga intressenter har utifrån redovisningsrapporterna (samt kompletterande information) kunnat fatta olika sorters beslut; en investerare kan tex fatta beslutet att köpa aktier i ett företag och ledningen i ett företag kan fatta beslutet att göra ytterligare investeringar i ett visst affärsområde. Revisionen har haft ett viktigt och tydligt mål i att säkerställa denna informationsprocess och granska förvaltningen av verksamheten.

ALLT FLER FÖRETAG har dessutom arbetat in hållbarhet i sina strategiska målsättningar. Om dessa nya mål ska kunna tas på allvar och inte enbart vara en så kallad window dressing, måste de följas upp i redovisningen; att enbart (som tidigare) rapportera huruvida företaget når upp till de finansiella målen i en verksamhet är således inte tillräckligt om företaget vill vara

en trovärdig hållbar aktör. Den nya svenska lagstiftningen om hållbarhetsrapportering är ett första (positivt) staplande steg i utvecklingen av en hållbarhetsrapporteringsstandard som (på sikt) kan leda till att jämförelser, såväl mellan olika företag under en given period som inom ett och samma företag över tid, underlättas. Med andra ord leder standardiseringen till att det går att följa hållbarhetsindikatorernas förändring över tid i ett och samma företag och dessutom underlättar standardiseringen jämförelser av olika företags hållbarhetsindikatorer under en specifik period.

Att rapportera i enlighet med de nya lagkraven på hållbarhetsinformation är en bra början men det är emellertid inte tillräckligt för att nå upp till de strategiska hållbarhetsmålen. Fokus bör också läggas på hur strategier om hållbarhet (ekologiska, mänskliga/sociala, teknologiska och ekonomiska) kan implementeras i företagets operativa processer med hjälp av företagets styrsystem². Det är helt centralt för att hållbarhetsarbetet ska ge effekt på riktigt och inte bara på pappret.

Bakgrund

Den ursprungliga betydelsen av ekonomi - att hushålla med knappa resurser - har i stor omfattning glömts bort i dagens redovisningssystem (såväl det externa som interna) där fokus riktas mot att endast redovisa, och därmed hushålla med de

”Ekologisk hållbarhet innefattar allt som har med jordens ekosystem att göra.”

resurser som kostar företaget något, till exempel inköp av en vara avsedd för försäljning eller en maskinpark. De resurser som är ”gratis”, till exempel luft, vatten, de anställdas välmående etcetera, mäts inte i den traditionella finansiella redovisningen och därför riskerar de resurserna inte att betraktas som knappa av företaget³.

Ett modernt ekonomisystem i en organisation bör dock ta sin utgångspunkt i det klassiska ekonomibegreppet – det vill säga hushållning med (samtliga) resurser i ett tillstånd av knapphet. Det innebär att även sådant som inte direkt påverkar företagets kassaflöde därför att det inte har en prislapp – till exempel utsläpp av skadliga partiklar i luften – ska åskådliggöras i redovisningen.

I praktiken har vi redan rört oss i den riktningen. Under de senaste 20-30 åren har gränserna för vad som bör redovisas sträckts ut och inkluderar både miljöredovisning och social redovisning. Sedan början av 2000 talet har begreppet hållbarhetsredovisning blivit ett samlingsnamn. En möjlig definition av hållbarhetsredovisning är att mäta, analysera och presentera vad organisationen – såväl internt som externt - uppnått i sitt arbete mot en hållbar utveckling⁴.

BEGREPPET HÅLLBAR UTVECKLING är centralt här men begreppet har ingen vedertagen definition. Det finns olika syn på vad som är hållbart och icke-hållbart även om samstämmigheten i forskarsamhället och bland praktiker är något större vad gäller det sistnämnda (det vill säga det är lättare att komma överens om vad som *inte* är hållbart än vad som är hållbart). Hållbar utveckling kan därför förslagsvis definieras som ett arbete fokuserat på en minimering av de risker som finns förknippade med ett icke hållbart beteende i en verksamhet.

En organisations verksamhet kan beskrivas i termer av flöden av resurser. Resurserna kan delas in i olika resurskategorier. De två första kategorierna är överordnade resurskategorier:

1. Ekologiska resurser
2. Mänskliga och sociala resurser

Ekologisk hållbarhet innefattar allt som har med jordens ekosystem att göra. Det är centralt att människor, organisationer och övriga samhället arbetar så att nuvarande och kommande generationer ges möjligheter till en god livsmiljö och välfärd och för att nå dithän är det till exempel viktigt att bevara den biologiska mångfalden. Ekologisk ohållbarhet är till exempel naturvärden som går förlorade för framtida generationer. Mänsklig och social hållbarhet handlar om att bygga ett långsiktigt stabilt samhälle där grundläggande mänskliga behov uppfylls. Social ohållbarhet är exempelvis arbetslöshet, bidragsberoende, bristande utbildning, ohälsa, missbruk, segregation, diskriminering, etcetera.

De ekologiska och mänskliga/sociala resurserna kan ses som restriktioner på två andra resurskategorier:

3. Teknologiska resurser
4. Ekonomiska resurser⁵

En strategi som inkluderar hållbarhet bör förslagsvis förhålla sig till dessa fyra resurskategorier samt även den nya redovislagstiftningens krav (miljö, sociala förhållanden, personal, mänskliga rättigheter, antikorrupcion samt i stora börsföretag även en mångfaldspolicy) uppdelat på:

- (a) Den egna organisationen och dess delar
- (b) Leverantörskedjor
- (c) Produkters bruk och senare återvinning eller deponi

Ansvar för de produkter (varor/tjänster) som en organisation tillhandahåller (a) sträcker sig från råmaterial (b) till bruk av produkter och senare återvinning eller deponi (c); det vill säga cirkulärt ansvar. Det här är centrala frågor för i princip alla organisationer. Om hållbarhetsrisker uppkommer och realiseras i det cirkulära ansvarsområdet kan det leda till negativa konsekvenser för berörd organisation; Volkswagens dieselskandal är ett tydligt exempel på brister i hanteringen av det cirkulära ansvarsområdet och vilka negativa effekter det kan få.

Hur komma igång?

Styrsystemet – som i de flesta fall hämtar mycket input från redovisningen – kan användas som ett verktyg av de organisationer som har en strategisk önskan om att verksamheten ska bedrivas på ett hållbart sätt. Beroende på organisationens storlek, inriktning och ledning kan processerna kring implementeringen av en hållbar strategi i organisationens styrsystem se olika ut. Det finns ingen kokbok att följa eftersom det är kontextberoende. Nedan ges dock några förslag på frågor som kan användas i implementeringen av (hållbarhets)strategin i styrsystemet:

1. Är hållbarhet integrerad i organisationens övergripande strategi (om ja, i så fall på vilket sätt?) och hur ser målbilderna ut?
2. Hur kan organisationens verksamhet beskrivas i termer av kontext, cirkulära värdekedjor och affärsmodeller samt hur skapar detta värde?
3. Vilken information om hållbarhet ingår i den befintliga redovisningen?
4. Vilka hållbarhetsrisker finns utifrån ett intressentperspektiv?
5. Hur prioriterar olika intressenter hållbarhetsriskerna?
6. Vilka indikatorer kan spegla de olika hållbarhetsriskerna?

7. Vilka indikatorer ska användas för diagnos av hållbarhet och vilka indikatorer kan användas interaktivt.
8. Hur ofta ska dessa indikatorer systematiskt redovisas?
9. Ska hållbarhetsredovisningen ingå i den normala årsredovisningen eller redovisas separat?
10. Hur ska de interna och externa hållbarhetsrapporterna utformas?

I DEN FÖLJANDE TEXTEN utvecklas och diskuteras frågorna ovan.

1. Den första frågan som behöver redas ut är; vilken strategi har vår organisation? Strategin bör granskas med utgångspunkten att de fyra hållbarhetsresurserna är inkluderade och att de lagstadgade rubrikerna om hållbarhet ingår. Kraven på informationsgivning bör naturligtvis följas. Om det är informationskrav i lagen om hållbarhetsrapportering som inte följs ska detta förklaras/motiveras. Organisationens strategier måste vidare vara möjliga att bryta ner i olika hållbarhetsmål. När detta är gjort kan nästa steg ske i processen där hela verksamheten analyseras för att matchas mot hållbarhetsmålen.

2+3. Beskriv organisationens verksamhet i termer av en cirkulär modell. Vilka är de större leverantörerna och kunderna och hur återvinns produkter? Viktiga aspekter av hållbarhet i det cirkulära ansvarsområdet (från råvara till återvinning) bör beskrivas och belysas. Här vill vi påminna om att det i den befintliga finansiella redovisningen redan finns data som kan användas för att beskriva/belysa hållbarheten från ett förädlingsvärdeperspektiv; exempelvis kan man utifrån den finansiella redovisningen analysera organisationens förädlingsvärde och hur förädlingsvärdet fördelas mellan olika intressenter. Detta ger en bild av hur företaget prioriterar olika intressenter samt information om det finns medel kvar för framtida användning⁶.

4+5. I nästa steg identifieras hållbarhetsrisker genom en proaktiv analys. Med risker avses både negativa risker (hot) och positiva risker (möjligheter) som uppkommer beroende på osäkerhet.⁸ Denna genomgång bör göras dels internt i organisationens olika delar samt i hela det "cirkulära ansvarsområdet". Eftersom dessa risker kan uppfattas olika bör en dialog ske med företagets viktigare intressenter. Sedan värderas, rangordnas och prioriteras de identifierade hoten och möjligheterna. Denna lista över prioriterade hållbarhetshot och hållbarhetsmöjligheter matchas därefter mot de mål som finns i företagets strategi.

6+7+8. Riskgenomgången kopplad mot strategin ger underlag

för vad som bör redovisas; dels som diagnostiska indikatorer och dels som interaktiva indikatorer. De interaktiva indikatorerna bör vara ett fåtal eftersom dessa ska kunna kommuniceras inom organisationen. De diagnostiska indikatorerna kan vara fler eftersom dessa används i olika typer av analyser av risker. Alla indikatorer kan delas in i tre grupper:

- Kvantitativa indikatorer
- Kvalitativa indikatorer
- Öppenhetsindikatorer

Kvantitativa indikatorer kan mätas i någon storhet (kilogram, liter etcetera) och kvalitativa indikatorer är mätningar av "mjuka data" (trivsel på arbetet, bra kundbemötande etcetera). I redovisningen som ofta sker enligt BAS-kontoplanen finns utrymme för att bokföra kvantitativa och kvalitativa indikatorer löpande i kontoklass nio eftersom de omvandlas till siffror och därmed är kumulativa. Detta innebär att redovisningen av de kvantitativa och kvalitativa hållbarhetsindikatorerna kan byggas in i företagets befintliga ekonomisystem. Öppenhetsindikatorer är ickekumulativ information i form av text som ges i hållbarhetsrapporterna; till exempel att organisationen arbetar mot att inom kort bli miljöcertifierad enligt ISO 14001. Öppenhetsindikatorerna är som sagt baserade på text och kan därmed sparas i en vanlig Word-fil⁷. Den systematiska redovisningen av hållbarhetsindikatorer som beskrivits ovan gör det möjligt att löpande följa upp hållbarhets-risker och en full revision kan ske av rapporterna.

9. Företagets ekonomiska hållbarhet tar ofta utgångspunkt i den traditionella redovisningen och en *gemensam* eller *integrerad* publicering underlättar. Med *gemensam* publicering menas att hållbarhetsredovisningen och den finansiella redovisningen publiceras i samma dokument men separat (det vill säga i två delar). Med *integrerad* publicering menas att hållbarhetsredovisning och finansiell redovisning publiceras i en samlad/integrerad text.

Dubbelrapportering av samma data kan innebära att fel uppstår eftersom utspridd data är en möjlig felkälla. Ett bra arbetsverktyg för all rapportering är Mekanförbundets klassiska objekt-mått matris. Denna matris visar vad som ska redovisas och på vilken nivå, se tabell 1:

10. När det gäller utformning av rapporterna kan det vara

Tabell 1 Objekt-mått matris

Objektmått	Resultat	CO2	Trivsel	Barnarbete	Interaktiva indikatorer	Etc
Cirkulärt Ansvarsområde		X		X	X	
Koncern	X	X	X	X	X	
Företag	X	X	X		X	
Verksamhetsgren	X	X	X		X	
Avdelning			X		X	
Produkt	X	X			X	

klokt att titta på de hållbarhetsredovisningar som placerat sig bra i olika tävlingar. Vidare kan god ledning ges av företag i samma bransch som redan har publicerat hållbarhetsredovisningar. I en utmärkt artikel i Balans fördjupning nr 3/2017 lyfter författaren Susanne Arvidsson fram ett antal områden där förbättringar på hållbarhetsredovisningsområdet kan ske. Några av dessa är:

- Förbättra och tydliggöra syftet med hållbarhetsredovisningen.
- Bättre och tydligare interaktiva indikatorer; dvs företagen måste tydligare lyfta fram vilka de centrala hållbarhetsnyckeltalen är och kopplingen mellan dessa nyckeltal och företagets värdeskapande.
- Tydligare presentation av intressentdialogen kring hållbarhet.

Avslutande ord

Den externa hållbarhetsredovisningen är viktig, men fokus bör också läggas på hur strategier om hållbarhet kan implementeras i organisationens operativa processer med hjälp av styrsystemet. För att hållbarhetsarbetet ska ge effekt i praktiken och inte bara i teorin är denna implementering central. Vi ser också att fler och fler organisationer – såväl stora som små – tar in hållbarhetsarbetet på riktigt i verksamheten vilket är logiskt eftersom det rätt hanterat skapar värden. Vår prognos är att även utan ytterligare reglering på området kommer denna utveckling att fortsätta eftersom ett väl fungerande hållbarhetsarbete kan leda till mycket goda affärsmöjligheter.

Arne Fagerström är professor vid Högskolan i Gävle.

Fredrik Hartwig är universitetslektor vid Högskolan i Gävle samt Högskolan i Dalarna.

Fotnoter

- 1) I artikeln används begreppet *organisation och företag synonymt*.
- 2) Ordet *styrsystem* är ett försök till svensk översättning av engelskans "management control system".
- 3) Dessutom är dagens externa redovisningssystem i huvudsak baserat på monetära data (dvs inte volymmätt). I resultat- och balansräkningen samt i kassaflödesanalysen används således den standardiserade enheten pengar. Så har det dock inte alltid varit. Det finns många goda historiska exempel på extern redovisning av annat än pengar; 1600-talets bruksbokföring i Sverige handlade tex om en redovisning av kilo potatis och liter brännvin. I dagens externa redovisning är fokus som sagt på monetära data vilket också gäller den interna redovisningen men den interna redovisningen är oftast bredare varför det inte är ovanligt att andra mått än pengar – tex arbetade timmar – också redovisas.
- 4) Se våra tidigare artiklar i Balans Fördjupning nr 2/2016 och nr 3/2016.
- 5) Se våra tidigare artiklar i Balans Fördjupning nr 1/2016, nr 2/2016 och nr 3/2016 för en något utförligare diskussion om teknologiska och ekonomiska resurser.
- 6) Se vår tidigare artikel i Balans Fördjupning 1/2016 för en utförligare diskussion om kopplingen mellan fördelning av förädlingsvärde och hållbarhet.
- 7) Investeringar i ny mjukvara är således inte nödvändigt för en systematisk hållbarhetsredovisning eftersom befintliga mjukvaror (ekonomisystem och ordbehandlingsprogram) är fullt tillräckliga.
- 8) Osäkerhet kan definieras som just brist på meningsfull information.