

Værdirapportering

Pietras-Jensen, Vinni

Publication date:
2003

Document Version
Også kaldet Forlagets PDF

Citation for published version (APA):
Pietras-Jensen, V. (2003). *Værdirapportering*. Roskilde Universitet. Workingpaper / Center for Værdier i Virksomheder Nr. 14

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain.
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact rucforsk@kb.dk providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Værdirapportering

Vinni Pietras-Jensen

Center for Værdier i Virksomheder
Institut for Samfundsvidenskab & Erhvervsøkonomi
Juni 2003

Indholdsfortegnelse

Værdirapportering	1
Etiske regnskaber	1
Andre ikke-finansielle regnskaber	4
Øvrige ikke-finansielle regnskabers bidrag til værdiledelsesprocessen.....	12
Regnskabsaflæggelsens betydning for den etiske performance	15
Litteratur	17

Værdirapportering

Vinni Pietras-Jensen

I kapitlet om værdiledelse i praksis, blev det bl.a. konkluderet, at det etiske regnskab ikke er tilstrækkeligt for at kunne følge op på værdiledelsesprocessen. Derfor må der udvikles opfølgningssystemer, som passer til den pågældende virksomheds værdier og formål med værdiarbejdet.

For at kunne styre og måle de økonomiske værdier, er udviklet en række økonomistyringsredskaber og årsregnskabsloven regulerer udarbejdelsen af årsrapporten. Samtidig med udviklingen af de økonomiske regnskaber er der udviklet en stor mængde ikke-finansielle regnskaber til måling og styring af immaterielle værdier. Disse regnskaber er implementeret i den nye årsregnskabslov - her kaldet supplerende beretninger - dog på et meget overordnet plan, og kun hvis man vælger at inddrage dem i årsrapporten (Årsregnskabsloven 2001). Derfor er der stadig rig mulighed for at tilpasse opfølgningssystemerne til den enkelte virksomheds særlige behov, samt bevare en reflektiv proces omkring værdiledelsessystemerne.

Da disse supplerende beretninger eller ikke-finansielle regnskaber kan give inspiration til udvikling af det etiske regnskab, består dette kapitel af følgende:

- ? En kort beskrivelse af det etiske regnskab
- ? En oversigt over andre ikke-finansielle regnskaber

Disse dele følges op af en diskussion af, hvorvidt disse regnskaber kan bidrage konstruktivt i forhold til at kunne følge op på virksomhedens værdiledelsesproces, samt regnskabsaflæggelsens betydning for den etiske performance.

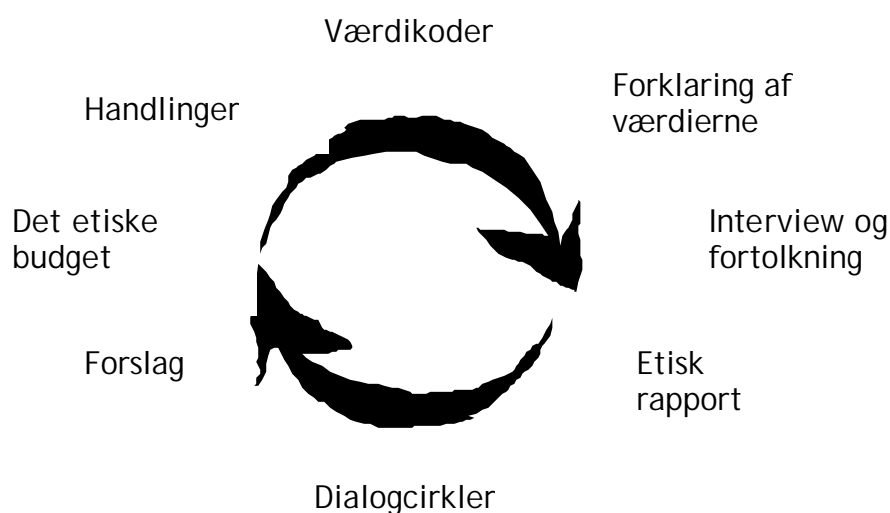
Etiske regnskaber

Mette Morsing er en af de første, der har beskrevet hvordan man kan håndtere et etisk regnskab. Denne beskrivelse bygger hovedsageligt på Spar Nord Banks (Dengang Sparekassen Nordjylland) erfaringer, samt Russel Ackoff (1987), Jürgen Habermas (1985), Peter Pruzan og Ole Thyssens (1989) pointe om, at der ikke eksisterer en

endegyldig sandhed om, hvad der er rigtigt og forkert. Det må derfor afgøres i samtale de berørte parter imellem, hvorfor kommunikation og samtale er i centrum i det etiske regnskab (Morsing 1991).

Rapporteringen bliver derfor ikke det centrale, men derimod den proces, der fører til enighed om, hvilke værdier og mål virksomheden skal arbejde efter. Et vigtigt element bliver dermed at udvikle en samtalekultur, hvor alle interessenter engagerer sig og påtager sig ansvar for helheden og ikke kun for egne snævre interesser. Etik er "en måde at træffe beslutninger på", hvor formålet med regnskabet er at medvirke til en samtalekultur og at give et billede af virksomhedens arbejde med den moderne samtaleetik og på den måde gøre det u håndgribelige lidt mere konkret. Regnskabet bliver midlet, der skal hjælpe til at fremme virksomhedens etik og samtalekultur - ikke målet. Da værdierne er noget man kan samtale om, bliver de heller ikke definitive eller private, men kan ændre indhold og form relateret til situation og tid.

Processen er gennem tiden blevet beskrevet, uddybet og kommenteret af andre end Mette Morsing bl.a. Peter Pruzan (Zadek, Pruzan et al. 1997), Christian Bak (Bak 1996), Simone de Colle og Slaudia Gonella (de Colle og Gonella 2002) samt Rob Gray, Dave Owen og Carol Adams (Gray, Owen et al. 1996). Herunder vises Peter Pruzans udgave.




Et omdrejningspunkt i alle beskrivelserne er formuleringen af de værdier, som virksomheden skal "stå til regnskab for". Fælles værdier såsom selvstændighed, personlig udvikling, fællesskab, tryghed, trivsel osv. skal diskuteres og prioriteres. En vigtig del af processen er, at man bliver enige om, hvad man forstår ved værdierne.

F.eks. kan personlig udvikling for en person være forfremmelse, mens det for en anden vil dreje som om lidt mere udfordrende eller forskelligartede arbejdsopgaver. FDB har valgt at rapportere forklaringerne til værdierne, hvorfor et udsnit er vist herunder (FDB 2001):

FDB og brugsforeningerne skal udøve virksomhed baseret på grundværdierne

- Indflydelse
- Troværdighed
- Omtanke
- Aktualitet



Ved indflydelse forstås

- At medlemsstyret skal sikre medlemmernes mulighed for indflydelse på såvel lokale som centrale og såvel kortsigtede som langsigtede beslutninger. Muligheden for indflydelse skal gælde for medlemmer af FDB såvel som medlemmer af brugsforeningerne.
- At forbrugerne aktivt skal informeres om deres mulighed for at opnå indflydelse. Forbrugerindflydelse udøves gennem medlemskab i FDBs medlemsbutikker og i brugsforeninger.
- At det skal være attraktivt og interessant at være tillidsvalgt.

Uddrag fra FDB's forenings og forbruger program statusrapport 1996-2001.

Når værdierne er forklaret formuleres udsagn, som kan konkretisere værdierne. Disse udsagn danner grundlag for det spørgeskema eller den telefoninterviewguide, som eksterne og interne interessenter senere skal besvare, og som udgør datagrundlaget for informationerne i det etiske regnskab.

Tidligere i bogen har vi set forskellige typer værdier, og for at konkretisere hvilke værdier der er relevante i forhold til virksomheders etiske regnskaber, har Christian Bak beskrevet værdier ud fra følgende fire dimensioner:

- ? Normative forventninger frem for empiriske forventninger
- ? Fælles frem for individuelle
- ? Basale frem for instrumentelle
- ? Offentlige frem for private

Normative forventninger omfatter personlige retningsgivende principper eller normer (=værdier), mens empiriske forventninger ikke har noget med værdier at gøre, det er forventninger, der revideres, hvis de ikke opfyldes. Normative forventninger fastholdes på trods af, at de måske ikke opfyldes. Denne del indeholder derfor interessant-

gruppens og organisationens fælles normative forventninger til organisationens beslutninger.

Fælles værdier dækker over de normative værdier, der er fælles for interessentgruppens og organisationens repræsentanter, og som organisationen er parat til at forpligte sig overfor.

Basale værdier er værdier, som er værdifulde i sig selv (f.eks. ærlighed og retfærdighed), mens instrumentelle værdier er værdier, der er midler til at opnå noget, som er værdifuldt i sig selv (f.eks. magt, vækst og dygtighed).

Offentlige værdier er værdier i relation til organisationen og kan være kontekstafhængige. En person kan f.eks. lægge vægt på lighed og nærhed i familielivet, mens vedkommende prioriterer konkurrence i arbejdslivet. Det handler derfor ikke om parternes private værdier, men om værdier i relation til organisationen.

Andre ikke-finansielle regnskaber

Det etiske regnskab er langt fra det eneste regnskab, som er udviklet til måling og styring af ikke-finansielle værdier. For at gøre mængden overskuelig har jeg udvalgt forskellige former, som er opdelt i tre grupper, alt efter hvor mange og hvilke fokusområder regnskaberne indeholder (Pietras-Jensen 2002):

Den første gruppe indeholder de en-dimensionelle regnskaber. Til den gruppe hører det etiske regnskab, da det kun har et fokusområde, som er aftalte værdier. Det samme gælder miljøregnskaber hvis fokus er miljøet osv.

Den næste gruppe indeholder de fler-dimensionelle regnskaber. Disse regnskaber har mindst to forskellige fokusområder, f.eks. er fokusområderne i de sociale regnskaber virksomhedens sociale engagement og virksomhedens hensyn overfor aftalte værdier og forventninger (Bak 2001). Mens den sidste gruppe - de helhedsorienterede - sigter mod helhed i forhold til et eller andet, f.eks. kvalitet i kvalitetsregnskaberne, hvorfor de fire grundlæggende en-dimensionelle regnskaber indgår implicit eller eksplicit i regnskaberne (Rambøll 1997; Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998; Pedersen 1998).

Oversigt over regnskabsformer

En-dimensionelle regnskaber:

Kun et fokusområde

Regnskabsform	Etiske regnskaber	Miljøregnskaber	Sociale regnskaber		Videnregnskaber		
Grundlæggende formål	Fremme virksomhedens etik og samtalekultur	Vise/tage miljømæssigt ansvar	Vise/tage socialt ansvar		Måling af videnkapital samt styring og udvikling af videnressourcer mhp. at skabe værditilvækst		
Typisk indhold	Processen samt udtryk for interessenternes holdning til virksomhedens kulturelle og menneskelige værdier	Udledning i fysisk miljø som vand, luft mv. samt fysisk og psykisk arbejdsmiljø, investeringer og miljøomkostninger	Menneskerettigheder, medarbejderforhold, integration, ligestilling, arbejdsmiljø mv.		Værdigrundlag, viden- og medarbejderinformationer, organisationsstruktur, IT, kunderelationer mv. Videnfortælling, ledelsesudfordringer og indikatorer		
Bagvedliggende filosofi	Værdiledelse	Miljø-/energiledelse Globalt ansvar	Virksomhedens sociale ansvar (Lokalt ansvar)		Videnledelse		
Politisk opbakning fra	Tidligere Socialministeriet nu Beskæftigelsesministeriet	Miljøministeriet Folketinget som helhed ift. lovgivning	Tidligere Socialministeriet særligt Socialforskningsinstituttet nu Beskæftigelsesministeriet		Erhvervs- og Økonomiministeriet, tidligere Erhvervsfremmestyrelsen, derefter videnskabsministeriet og nu Erhvervs- og Selskabsstyrelsen		
Forskellige typer	Etiske regnskaber	Frivillige miljøregnskaber	Lovpligtige grønne regnskaber	Sociale regnskaber (& SA8000)	Det sociale indeks	Videnregnskaber	Viden/intellektuel kapital
Fokus	Proces ift fælles værdier	Proces og måling af psykisk og fysisk miljø	Kontrol primært af fysisk miljø	Proces/måling af socialt engagement	Måling af socialt ansvar mellem 0-100	Proces og måling ift. brugsværdi, strategi, ledelse og indikatorer	Måling/beregninger ift markeds- og bogført værdi
Primære Perspektiver	Stakeholder	Stakeholder	Stakeholder	Stakeholder	Stakeholder	Stakeholder	Shareholder
Inddrager typisk primært interessenter	Interne og Eksterne	Interne	Interne	Interne	Interne	Interne og eksterne	Interne
Standard eller guideline	Guideline	Guideline	Standard	Guideline og (Standard)	Standard	Guideline	Guideline

Oversigt over regnskabsformer

Fler-dimensionelle regnskaber: Flere fokusområder i et regnskab

Regnskabsform	GRI (Global Reporting Initiative)	Sociale regnskaber	Balanced Scorecard
Grundlæggende formål	Udvikle og udbrede globalt anvendelige og bæredygtige guidelines	Vise/tage socialt ansvar samt fremme virksomhedens etik og samtalekultur	Skabe balance i virksomhedens fokusområder med henblik på fremtidig overlevelse
Typisk indhold	Organisation, vision, strategi, økonomiske, miljømæssige, sociale og integrerede indikatorer	Det samme som i de sociale og etiske regnskaber	Mål, vision, kundemål, finansielle mål, mål på interne forhold samt læring og vækst Mål, vision, præstationsmål, dynamik, stabilitet, hierarki, marked, organisering, styring
Bagvedliggende filosofi	Globalt miljø- og socialt ansvar Bæredygtighed	Værdildelse og virksomhedens sociale ansvar	Virksomheden i balance
Politisk opbakning fra	Forskellige organisationer forskellige steder i verden	Tidligere Socialministeriet særligt Socialforskningsinstituttet nu beskæftigelsesministeriet	Økonomiministeriet særligt økonomistyrelsen
Forskellige typer	GRI (evt. senere til små og store virksomheder)	Sociale regnskaber	Alm. Balanced Scorecard Statens Balanced Scorecard
Fokus	Måling af virksomhedens økonomiske, miljømæssige, sociale og integrerede indikatorer	Proces ift. værdier og måling af socialt engagement	Formål/mission og vision via forskellige balancer
Primære Perspektiver	Multi-stakeholder	Stakeholder	Stakeholder
Inddrager typisk primært interessenter	Interne	Interne og eksterne	Interne og eksterne
Standard eller guideline	Standard	Guideline	Guideline

Oversigt over regnskabsformer

Helhedsorienterede regnskaber: Flere fokusområder i et regnskab

Regnskabsform	Kvalitetsregnskaber	Stakeholderregnskaber	Holistiske regnskaber
Grundlæggende formål	Kvalitetssikring eller -udvikling	Inddragelse af stakholderværdier	Helhedsorienteret ledelse
Typisk indhold	Som i de en-dimensionelle regnskaber samt kvalitetsmål også for kunde-kvalitet og kvalitetsomkostninger	Som i det finansielle regnskab og de en-dimensionelle regnskaber	Som i de en-dimensionelle regnskaber samt økonomisk resultat, ledelse og strategiske processer
Bagvedliggende filosofi	Kvalitetsledelse	Stakeholder-value og værdiledelse	Holistisk menneskesyn og holistisk virksomhedsopfattelse
Politisk opbakning fra	Tidligere Erhvervsministeriet, nu Finansministeriet og økonomistyrelsen	Revisions- og konsulentbranchen	Revisions- og konsulentbranchen
Forskellige typer	Delregnskaber og totale kvalitetsregnskaber		
Fokus	På facts, kvalitet for kunden og kvalitetsomkostninger	Stakeholderværdier frem for kun shareholderværdier herunder forskellige en-dimensionelle fokusområder	Stakeholderrelationer, balance og udvikling samt helheder - ikke fragmentering af de forskellige en-dimensionelle fokusområder
Primære Perspektiver	Stakeholder	Stakeholder	Stakeholder
Inddrager typisk primært interessenter	Interne og eksterne	Interne og eksterne	Interne og eksterne
Standard eller guideline	Guideline	Guideline	Guideline

I forrige kapitel, om værdiledelse i praksis, så vi, at implementeringen af nye regnskaber kræver en del ressourcer. Opdelingen kan i den forbindelse anvendes som guideline til, hvordan man kan planlægge implementeringen af de immaterielle regnskabsdimensioner, således at det ikke kræver så store ressourcer i starten.

Man kan f.eks. starte med at udvide årsrapporten med de værdier man finder vigtigst at rapportere om og arbejde med. Derefter kan man udvikle rapporteringen til et egentligt en-dimensionelt regnskab. Det en-dimensionelle regnskab kan derefter udvikles til et fler-dimensionelt, som igen kan udvikles til et helhedsorienteret - alt efter behov.

Som det fremgik af det etiske regnskab, sætters fokus på processen. Sammenlignes med de øvrige nye regnskabsformer, har de generelt det tilfælles, at de er lige så meget proces som rapportering. Selvom processen ikke altid beskrives, nævnes den typisk som en vigtig del af regnskabet.

Processerne i de nye regnskabsformer er meget ensartede og som det ses af eksemplerne herunder, der viser processen i stakeholder¹-regnskaberne, miljøregnskaberne og det sociale regnskab, består de af de samme tre dele, som Mette Morsing beskriver ift. det etiske regnskab - nemlig forberedelse, udarbejdelse og opfølgning (Morsing 1991).

¹ Stakeholdere er interessenter, dvs. dem der har noget på spil i virksomheden, mens shareholdere, som nævnes senere, er ejere f.eks. aktionærer.

Faser i regnskabernes processer:

Stakeholder-regnskabet (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998)	Miljøregnskabet (Christensen 1997)	Sociale regnskab (Bak 2001)
? Ledelsesmæssig beslutning	? Afgrænsning af måleområde	? Mission
? Strategisk (re)vurdering	? Fastlæggelse af miljø- og ledelsesrelationer	? Opstilling af målsætninger og indikatorer
? Identifikation af stakeholdere	? Miljømæssig vurdering og prioritering	? Formulering af handlingsplaner
? Stakeholder-dialog	? Opstilling af miljø-indikatorer/måleparat	? Indsamling af data for resultater og status
? Indikatorer	? Gennemførelse af registreringer	? Revurdering af politik og måling
? Datagenerering og styringsgrundlag	? Rapportering	? Årligt socialt regnskab
? Verifikation		
? Offentliggørelse		
? Evaluering		

Fælles for disse - og andre processer - er, at når man er kommet gennem de forskellige faser, starter man forfra igen. Kun i få tilfælde springes de første led over, når processen gentages anden gang.

Et karakteristika ved nogle af de nye regnskabsformer er, at de er redskaber udviklet til implementering og styring af nye ledelsesfilosofier, f.eks. er videnregnskaberne et redskab til videnledelse, de etiske regnskaber til værdiledelse, kvalitetsregnskaberne til kvalitetsledelse osv. Hvis virksomheden derfor kun vælger at implementere regnskabet, uden understøttelse af den bagvedliggende ledelsesfilosofi, kan det derfor diskuteres, hvorvidt man kan opnå den ønskede effekt.

I Danmark understøttes de forskellige rapporteringsformer ikke kun af en ledelsesfilosofi, men også af en eller flere statsinstitutioner. F.eks. støttes videnregnskaberne af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og de etiske og sociale regnskaber af Socialministeriet og Beskæftigelsesministeriet. Samtidig understøttes de af samarbejder på tværs mellem offentlige institutioner, forskere og private virksomheder.

Særligt revisions- og konsulentvirksomheder har haft stor interesse i og indflydelse på de nye regnskabsformer, hvor de ofte påpeger sig selv som relevante samarbejdspartnere ved verificering af regnskaberne.

I forhold til udarbejdelsen af regnskabsformerne indgår typisk et samarbejde mellem den pågældende organisation og dens interessenter. Nogle rapporteringer kan dog forekomme uden et samarbejde, da forskellige typer af data/informationer kan indhentes på flere forskellige måder. Dog involveres mindst en gruppe interessenter i etiske regnskaber, da de data/informationer, der fremkommer i regnskabet, genereres på baggrund af interviews - f.eks. spørgeskema- eller telefoninterviews. Mange andre data/informationer vil allerede være tilgængelige i virksomhedens eksisterende registreringssystemer, såsom antal medarbejdere, medarbejdernes uddannelse osv., der f.eks. typisk anvendes i videnregnskaber.

Generelt inddrager de forskellige regnskabsformer både kvalitative og kvantitative data, selvom de kvalitative data ofte er kvantificerede, så der i rapporterne fremgår talmæssige fremstillinger. Fremstillingerne er også præget af, at de ikke kun omfatter tekst og tal, men også i høj grad grafiske fremstillinger og billeder.

Rapporteringerne fremstilles ofte i flere former. Typisk udarbejdes en ekstern og intern rapport, hvor den eksterne rapport giver et ikke detaljeret overblik, mens den interne omfatter detaljer på afdelings- og individniveau. Derved anvendes regnskaberne både som ekstern og intern information samt internt styringsredskab.

Selvom regnskabsformerne har mange ligheder, har de også en del grundlæggende forskelle. Ser man f.eks. på videnregnskaberne, som er opdelt i to grupper - videnkapitalregnskaberne (Edvinsson og Malone 1998; Stewart 1998) og de danske videnregnskaber (Bukh, Mouritsen et al. 2001; Erhvervsfremmestyrelsen 2001; Mouritsen og Bukh 2002) - er tilgangen til videnkapitalregnskaberne en målrationel tilgang, hvor udgangspunktet er at måle virksomhedens samlede værdi. Selve målingerne får derfor stor vægt. De danske videnregnskabers tilgang er derimod konstruktivistisk, hvor

udgangspunktet er, at konstruere virksomhedens videnudtryk. Her er fortællingen i centrum, og indikatorerne/målingerne har dermed mindre vægt.

Det etiske regnskab bygger på diskursetikken - hvor der lægges vægt på dialog med virksomhedens interessenter og disses holdninger, som jævnligt undersøges via spørgemetoden, mens miljøregnskaberne typisk er baseret på naturvidenskabelige målinger, som foretages i virksomheden og opgøres i konkrete mængder.

Ser man på nogle af de andre regnskabsformer, f.eks. GRI's standard og The balanced scorecard, inddrages flere forskellige regnskabsformer eller dimensioner, som omfatter både økonomiske/materielle og immaterielle værdier. Sammenhængen mellem materielle og immaterielle værdier fremhæves ofte i argumentationen for indførelse af disse regnskabsformer, hvor udviklingen af de materielle værdier - eller det finansielle regnskab - er afhængig af udviklingen af de immaterielle værdier.

Ses på alle regnskabsformerne som helhed, kan det konkluderes, at der er en række spørgsmål, der er interessante at diskutere i forbindelse med at følge op på værdiledelsesprocessen. Disse spørgsmål er f.eks. følgende:

- ? Hvad er formålet med regnskabet?
- ? Hvilke dimensioner skal inddrages?
- ? Hvordan tilrettelægges processen så relevante stakeholdere inddrages?
- ? Hvordan registreres og følges op på processen osv.?

Men der er også andre diskussioner der kan være vigtige. F.eks.:

- ? Hvilken rolle spiller de immaterielle værdier i forhold til de materielle værdier - er de mål eller midler?
- ? Hvordan tilrettelægges processen i forhold til økonomistyringsprocessen

- ? Hvad er konsekvensen hvis man vælger at implementerer regnskabet uden den bagvedliggende ledelsesfilosofi?
- ? Hvad er konsekvensen af at vælge standarder frem for guidelines osv.?

Endvidere kan det konkluderes, at der er mange muligheder for at vælge eller kombinere elementerne i de forskellige regnskaber - alt efter behov. Mængden af nye regnskabsformer øges stadig, f.eks. er udviklet et arbejdsmiljøindeks (KPMG 2001) en ny tredobbelt bundlinie (Wivel og Sperling 2001) og et bæredygtigheds-regnskab for små og mellemstore virksomheder (Europe) mens de eksisterende videreudvikles, f.eks. har GRI udgivet en ny fællesstandard, samt brancheorienterede standarder (GRI 2002). Samtidig udvikles jævnligt nye ledelsesfilosofier, med behov for nye styringsredskaber, hvilket betyder at ikke finansielle regnskaber er et område i stor udvikling.

Øvrige ikke-finansielle regnskabers bidrag til værdiledelsesprocessen

Vurderes det etiske regnskab i forhold til de øvrige ikke-finansielle regnskaber, har de det tilfælles, at de alle sætter fokus på måling af, hvordan virksomheden lever op til en lang række immaterielle (og somme tider også materielle) værdier. Værdierne i det etiske regnskab adskiller sig dog fra værdierne i de øvrige regnskaber på den måde, at der i det etiske regnskab ikke på samme måde sættes afgrænsninger op for, hvilke emner der kan indgå i regnskabet.

Der sættes dog krav til værdierne. Ifølge Christian Bak skal de være normative, fælles, basale og offentlige (Bak 1996), og ifølge Mette Morsing er det virksomhedens kulturelle og menneskelige værdier (Morsing 1991), der skal indgå i regnskaberne.

Sammenlignes det med værdierne i de øvrige en-dimensionelle regnskaber, er værdierne i disse regnskaber fokuseret om emneområder - miljø, viden og socialt ansvar. De øvrige regnskaber kan derfor bidrage med en emneopdeling af de værdier, der indgår i det etiske regnskab.

I det etiske regnskab anvendes spørgemetoder til indhentning af informationer. I mange af de øvrige regnskaber indhentes informationerne fra virksomhedens forskellige styringssystemer, såsom økonomi-, personale- og/eller miljø-styringssystemer. Samtidig er informationerne kvalitative (selvom de typisk kvantificeres) frem for kvantitative. De øvrige nye regnskaber kan derfor bidrage med kvantitative informationer fra virksomhedens styresystemer. Et eksempel er FDB's værdi omtanke. I FDB's beskrivelse står der bl.a., at:

"VED OMTANKE FORSTÅS at der i alle led fra produktion over distribution og butikdrift til forbrug og bortskaffelse udvises ansvarsbevidsthed i forholdet til mennesker, dyr og det ydre miljø.....Omtanken for mennesker skal gælde sundhed og sikkerhed for forbrugeren såvel som for medarbejdere i FDB og brugsforeningerne og i virksomheder der leverer til FDB."

For f.eks. at se om FDB lever op til denne værdi, kan det etiske regnskab suppleres med statistik over den årlige mængde affald fra f.eks. butikkerne i forhold til den årlige mængde affald der genbruges, eller statistikker over det årlige antal arbejdsulykker fordelt på FDB, brugsforeningerne og de virksomheder der leverer til FDB osv..

Som det ses af oversigterne over nye regnskabsformer, inddrages også økonomiske værdier i nogle af regnskaberne. F.eks. GRI's standard, som også omfatter en integreret del. Den integrerede omfatter informationer der opdeles i 2 typer indikatorer:

- ? Systematiske indikatorer der linker præstationerne på mikroniveauet med økonomiske, miljømæssige eller sociale forhold på makroniveau
- ? Tværgående indikatorer der bygger bro mellem to eller flere kategorier (økonomi, miljø og sociale elementer)

Regnskaberne kan dermed også bidrage med sammenhænge mellem økonomiske og øvrige værdier. I GRI nævnes ikke mange eksempler, men kun fantasien sætter grænser. Det kunne f.eks. være sammenhængen mellem miljøfaktorer som nedsat vandforbrug og sparede omkostninger. Samtidig kan regnskaberne bidrage til diskussion om, hvorvidt

målet med værdiarbejdet er, at værdierne skal være mål i sig selv, om værdiarbejdet skal være et middel til at nå et økonomisk mål, eller om der skal være balance mellem økonomiske og ikke økonomiske mål og værdier i virksomheden.

Som det ses af oversigterne, er nogle af regnskabsformerne karakteriseret i oversigterne som standarder mens andre er karakteriseret som guidelines. Da der er store forskelle på, hvad der er standardiseret i regnskabsformerne, kan det være svært at diskutere standarder i forhold til guidelines. Men hvis indikatorerne er standardiserede, vil man have mulighed for at sammenligne sig med de informationer, der fremkommer i andre virksomheders regnskaber.

En fordel ved standardisering kan være, at det kan bidrage til større troværdighed. Troværdigheden er et andet udtryk for omdømme eller image (Mac 2000), og er derfor vigtigt for virksomheden. I det etiske regnskab kan man vælge eller fravælge emner eller indikatorer efter forgodtbefindende. Det betyder at værdierne kan udvikle sig i takt med virksomheden og dens omverden, men det betyder også, at man altid vil kunne blive beskyldt for, at vælge eller fravælge de rigtige informationer (ViV-seminar 2001). Samtidig kan ikke standardisering lede til fragmenteret engagement og forvirring om, hvad forskellige metoder kan medføre (Zadek, Pruzan et al. 1997).

Et element der kan bidrage til troværdighedsproblematikken, er nogle af de kvalitetskrav der omtales i forskellige regnskabsformer (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998; GRI 2000; Bak 2001). Et forslag, der stilles i forbindelse med stakeholderregnskabet er, at der foretages en verifikation gennem hele processen. Verifikatoren skal derfor deltage i hele processen, således at denne skal skride ind, hvis kvalitetsprincipperne og ledelsens commitment ikke overholdes. Verifikatorens vurdering skal fremgå af en verifikationserklæring, som bør være en fast bestanddel af regnskabet (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998).

Regnskabsaflæggelsens betydning for den etiske performance

Man kan argumentere for, at aflæggelse af ikke-finansielle regnskaber ikke behøver at have indflydelse på virksomhedens etiske performance.

Simone de Colle og Claudia Gonella beskriver 5 forskellige sammenhænge mellem eksternt og internt fokuserede tilgange til rapportering². De to yderpunkter er den kultiske organisation og kamæleon organisationen.

I den kultiske organisation er værdierne indskærpet i medarbejderne uden nogle relationer eller referencer til eksterne stakeholdere. Virksomheden er uden for denne verden, da den isolerer sig og ikke følger med i omverdenens værdier. Kamæleon organisationen gør det modsatte, men gør det kun i markedsføringsøjemed, uden selv at bygge eller tage hensyn til egne værdier. Virksomheden kommer derfor til at mangle sammenhæng og retning i værdierne. Idealet er at integrere den interne værdiledelse med den eksterne rapportering, hvor værdier udvikles gennem to-vejs dialog med stakeholders og den organisatoriske sociale og etiske performance ledes gennem stakeholder engagement. Derved opnås intern troværdighed og man forøger det eksterne omdømme.

Spørgsmålet er dog, om det ikke er en beskrivelse af en statisk situation, hvor der ikke tages hensyn til, hvorvidt det interne (eller indre) påvirker det eksterne (det ydre) og omvendt.

Majken Schultz tog indirekte denne problemstilling op i 1997, hvor hun diskuterede værdier som konkurrenceparameter og så på samspillet mellem virksomhedens kultur, identitet og image. Hovedbudskabet er, at der skal være sammenhæng mellem det indre og det ydre, mellem kultur, identitet og image. I denne tankegang sammensmeltes forskellige funktioner i virksomheden, hvilket derfor udfordrer den måde, som mange virksomheder har organiseret sig på (Schultz 1997; Holten Larsen og Schultz 1998). Dette

² De beskæftiger sig med social og etisk rapportering, hvor det sociale beskrives som det eksterne og det etiske som det interne.

reflekterer hun endvidere over senere sammen med Mary Jo Hatch (Schultz og Hatch 2002), hvor de kalder den kultiske organisation for organisatorisk Narcissisme og kamæleonen for Hyper-Adaptation.

I 1997 skriver Schultz bl.a. at det første skridt er at overvinde de organisatoriske vanskeligheder, ved gennemførelsen af et integreret værdigrundlag, hvilket gøres ved at kortslutte de forskellige siloer og etablere tværgående koblinger der fremtvinger dialog mellem internt og eksternt orienterede funktioner ((Schultz 1997) side 143). Senere skriver hun sammen med Hatch, at man både må forstå kultur og image for at få en balanceret identitet, og dermed blive i stand til at udvikle og vokse med skiftende forhold og den ændrende strøm af mennesker som associerer sig med organisationen. Det kræver organisatorisk bevidsthed og åben dialog.

Undervejs skriver Hatch og Schultz videre, at organisatorisk narcissisme og hyper-adaption måske kun vil opstå i perioder og derfor ikke være permanente for organisationen, dynamikken i den organisatoriske identitet vil korrigere ubalancen.

Ser man på de ikke-finansielle regnskaber, er den organisatoriske bevidsthed og åbne dialog netop vigtige elementer i processen, som særligt er beskrevet i det etiske regnskab. De ikke-finansielle regnskaber kan på baggrund af ovenstående bidrage med:

- ? en mangfoldighed af emneopdelte værdier, som kan understøttes af forskellige former for kvantitative og kvalitative målinger eller indikatorer,
- ? sammenhæng mellem økonomiske og ikke økonomiske værdier samt
- ? styrkelse af troværdigheden

De kan derfor bidrage til udvikling af det etiske regnskab, således at det bliver muligt, bedre at kunne følge op på værdiledelsesprocessen. Samtidig kan regnskabsaflæggelsen, hvis der i processen indgår organisatorisk bevidsthed og åben dialog, være med til at påvirke organisationens etiske performance, så der opstår en balance mellem virksomhedens indre og ydre udtryk, mellem dens kultur, identitet og image.

Litteratur

Bak, C. (1996). *Det etiske Regnskab - introduktion, erfaringer og praksis*, Handelshøjskolens Forlag.

Bak, C. (2001). *Sociale etiske regnskaber guideline for virksomheder og organisationer*, Socialministeriet.

Bukh, P. N., J. Mouritsen, et al. (2001). *Videnregnskaber Rapportering og styring af virksomhedens videnressourcer*, Børsens Forlag A/S.

Christensen, H. (1997). "Måling af virksomhedens miljøpræstation". *Virksomhedens miljøregnskab Måling, rapportering og revision*. P. M. Rikhardsson, Børsens Forlag A/S.

de Colle, S. og C. Gonella (2002). "The social and ethical alchemy: an integrative approach to social and ethical accountability." *Business Ethics A European Review* vol. 11, no 1: 86-96.

Edvinsson, L. og M. S. Malone (1998). *Videnkapital Sådan måles og udvikles viden og kompetence i virksomheden*, Børsens Forlag.

Erhvervsfremmestyrelsen (2001). *Guideline for videnregnskaber - en nøgle til videnledelse*.

Ernst&Young, Kunde&Co, et al. (1998). *Stakeholderregnskabet - En dansk model for fremtidens virksomhedsregnskab*.

Europe, C. *The SME Key Unlocking responsible business*, www.smekey.org, The European Business Campaign on Corporate Social Responsibility.

FDB (2001). *Forenings og forbruger program statusrapport 1996-2001, Fællesforeningen for Danmarks brugsforeninger*.

Gray, R., D. Owen, et al. (1996). *Accounting & accountability Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall Europe.

GRI (2000). *Sustainability Reporting Guidelines*, Global Reporting Initiative.

Holten Larsen, M. og M. Schultz (1998). *Den udtryksfulde virksomhed*. København, Bergsøe 4.

KPMG (2001). *Arbejdsmiljø Indeks*.

Mac, A. (2000). Rapport fra konference om AccountAbility, Ledelse i dag, <http://www.lederne.dk>. 2002.

Morsing, M. (1991). *Den etiske praksis En introduktion til det etiske regnskab*, Erhvervsøkonomisk Forlag S/I.

Mouritsen, J. og P. N. m. f. Bukh (2002). *Videnregnskaber - den nye guideline*, Ministeriet for Videnskab Teknologi og Udvikling.

Pedersen, F. B. (1998). "holistiske regnskaber - set i topledelsens perspektiv". *Ledelse og Erhvervsøkonomi*, FDC Danske Civiløkonomer.

Pietras-Jensen, V. (2002). *Rapportering af immaterielle værdier - en buket af nye regnskabsformer*, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Rambøll (1997). *Holistic Operations*.

Schultz, M. (1997). "Værdier som konkurrenceparameter: Samspil imellem virksomhedens kultur, identitet og image". *Ledelse '97*. S. Hildebrandt, Børsens Forlag.

Schultz, M. og M. J. Hatch (2002). "The dynamics of organizational identity." *Human Relations* nr. **55(8)**.

Stewart, T. A. (1998). *Intellectual Capital*, Centrum.

ViV-seminar (2001). "Værdier - fra vision til virkelighed Problemstillinger og perspektiver."

Wivel, T. og J. Sperling (2001). *Den bevidste virksomhed Stakeholderrapportering*, Børsens Forlag A/S.

Zadek, S., P. Pruzan, et al. (1997). *Building Corporate AccountAbility*. London, Earthscan Publications Ltd.

Årsregnskabsloven (2001). *Lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. Lov nr. 448 af 07/06/2001*, Retsinformation.