

## **Vad händer när nya krav på redovisning erhålls? - om redovisade effekter på hållbar utveckling i statligt ägda företag**

### *Redovisningens roller*

Redovisning är inget statiskt fenomen. Hopwood (1987, s. 207) skriver att över tiden har redovisning ständigt förändrats och redovisningen har nyttjats för att tjäna en allt större mängd olika och föränderliga syften. Uppfattad på det sättet har redovisning haft en tendens att bli vad den inte varit. Hopwood framför även tanken att redovisning inte nödvändigtvis är avpassad för de mål för vars syfte den nyttjas.

Redovisning kan uppfattas som historieskrivning. Traditionell redovisning i form av ett företags bokföring består av en efterhandsrapportering av de affärstransaktioner som företaget varit involverat i. Men redovisning kan även uppfattas som skapande av ordning. Miller (1994) anser att det under den senaste tioårsperioden skett en ändrad syn på redovisning; redovisning har kommit att uppfattas som en social och institutionell praktik som finns inbyggd i och som är konstitutiv för samhälleliga relationer snarare än sekundär och härledd. Med detta intresse för redovisning som ett uttryck för samhälleliga och institutionella flyttas enligt honom forskningsintresset bortom att enbart utforska organisationer och uppmärksamheten riktas mot hur redovisning utövar inflytande på och i sin tur tar intryck av en mångfald agenter, företag, institutioner och processer. Fokus har förskjutits och kommit att vila på redovisning uppfattad som en praktik, ett synsätt som framför allt ser redovisning som ett försök att intervensera, att påverka individer, företag och processer för att omforma dem i syfte att nå specifika mål.

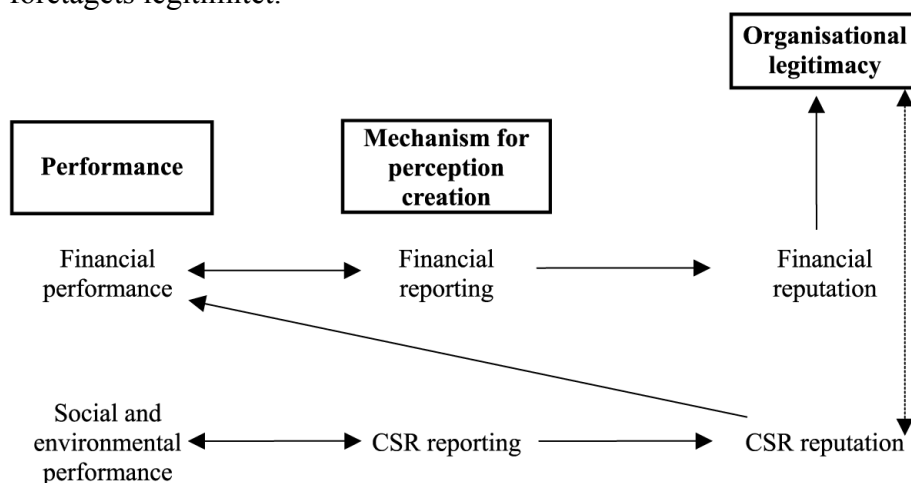
Med det synsättet är redovisning inte längre en neutral åtgärd som enbart dokumenterar fakta, företrädesvis avseende ekonomiska händelser. Redovisning blir i stället en av de många praktiker som påverkar vårt dagliga liv och den värld vi lever i, den slags sociala verklighet vi upplever, de valmöjligheter som finns för individer och företag, sättet på vilket vi styr och organiserar allehanda slag av aktiviteter och processer och sättet på vilket vi styr våra egna och andras liv. Denna uppfattning påminner om Hopwood (1987 s. 213) som anser att redovisning bäst kan ses som en artefakt som mer har sin grund inom den samhälleliga domänen än inom den snäva organisationen

Miller anser att detta sätt att se på redovisning fäster uppmärksamheten på det komplexa samspelet mellan olika metoder att redovisa och metoder att styra samhälle och organisationer. Det kan enligt honom ske på tre olika sätt. Med betoning på redovisning som teknologi, ett sätt att påverka så att världen kan omformas genom att redovisningen tydliggör händelser och processer och därmed till att den förändras. Tydliggörandet sker genom att reducera en mängd olikartade aktiviteter och procedurer till en enda sifferuppgift som möjliggör jämförelse. För det andra genom att fokusera på det komplexa språk och betydelser som ingår i redovisning och som framträder under termen logisk grund eller logik. Hit hör logiker för effektivitet, beslutsfattande, ansvar, konkurrensförmåga etc. som kommit att utgöra sanningar i vars namn organisationer måste göras om och en gång etablerade så tas sanningarna som kärnan när det gäller sättet att styra ekonomin och samhälle. För det tredje handlar redovisning om sättet på vilket den ekonomiska domänen upprättas och återupprättas via de förändrade beräkningstekniker att räkna som ger inblick i domänen. Redovisningens tekniska praktik är i sitt innersta väsen oåterkalleligt av social natur. Hines (1988) har spetsat till ett synsätt på redovisning i socialkonstruktivistisk riktning med sin artikelrubrik: ”In communicating reality we construct reality”

Redovisning kan således ses som en inbyggd och konstituerande komponent när det gäller styrning. Styrning genom redovisning kan ses som ett karaktäristiskt drag i marknadsekonomiska demokratiska samhällen. Målstyrning har inom den offentliga sfären fått samlingsbeteckningen *new public management*, NPM, med inspirationskälla från hur företag styrs inom det privata näringslivet. Målstyrning ger den styrda enheten en betydande frihet kopplat till ansvar för att nå de förelagda målen och uppnått resultat skall i idealfallet kunna entydigt redovisas i sifferform. Genom att ekonomi markeras som en tydlig sfär med egna lagar och regleringar och betonar den styrda enheten som platsen för ansvaret så får redovisningen en central plats. När redovisningskraven ändras kan det med detta synsätt på redovisning förutses att den redovisande enhetens beteende ändras i ett eller annat avseende.

### *Redovisningens påverkan på det som redovisas*

Inom området finansiell redovisning infördes EU:s redovisningsstandard, *International Financial Reporting Standard*, IFRS, i svenska börsnoterade företags koncernredovisningar från den 1 januari 2005. Detta regelverk måste följas fullt ut och det är inte tillåtet att göra avvikelser och kompensera avvikelserna med en upplysning härom. Av figur 1 nedan framgår att den finansiella prestationen påverkar den finansiella rapporteringen, vilket förefaller ganska naturligt. Att den finansiella rapporteringen påverkar den finansiella prestationen är en aspekt som inte är omedelbart uppenbart. Man kan dock föreställa sig att vilseledande finansiell rapportering resulterar i förlorat förtroende som påverkar affärsverksamheten negativt och därmed det finansiella resultatet. Den finansiella redovisningen har enligt Bebbington m.fl. (2008) vilket illustreras i figur 1 en direkt påverkan på företagets rykte och på en högre hierarkisk nivå även på företagets legitimitet.



Figur 1-1. Hierarkisk relation mellan rykte och legitimitet.

Källa: Bebbington m.fl. 2008, s. 345

Figuren visar även på ett ömsesidigt samband mellan hållbarhetsredovisning och prestationer inom hållbarhetsområdet. Det kan ses som uttryck för att redovisning av vilken betydelse hållbar utveckling har för företaget och rapportering av hållbarhetsrelaterade indikatorer även påverkar hållbarhetsarbetet, således ett uttryck för den kända tesen "what gets measured gets managed." Rapporteringen har således en effekt på det fenomen som rapporteras. Det är denna infallsvinkel på hållbarhetsredovisningen som jag tagit fasta på och skall undersöka i denna avhandling.

Frågan om varför hållbarhetsredovisning (CSR-rapportering) lämnas i det fall den är frivillig har diskuterats i den akademiska litteraturen och brukar enligt Bebbington m.fl. (2008, s. 337)

förklaras enligt ett normativt tema som framhåller ansvarighet. Andra författare<sup>1</sup> har i stället föreslagit att legitimitetsteori ger en förklaringsgrund för (i synnerhet positiv) miljö- och samhällsredovisning. Den teorin har i sin tur utmanats av dem<sup>2</sup> som ansett att man måste ta med i beräkningen alla de interna och externa faktorer som kan förmå organisationer att rapportera om sitt samhällsansvar. Därtill kommer en debatt om möjligheten av att CSR-rapportering har tagits till fånga och blivit institutionaliserad<sup>3</sup> och därmed fått sin frigörande kraftpotential begränsad.

En uppfattning som trätt i dagen är att CSR-rapportering både kan uppfattas som ett resultat av och ett led i riskhantering. Denna förklaringsgrund, reputation risk management RRM, utvecklas närmare i artikeln genom att Bebbington m.fl. (s. 345) knyter an till Roberts (2001, 2003) kritik av affäretik som skiljer mellan sann etik och narcissistisk etik. Med tillämpning av den distinktionen kan sägas att produktion av CSR-rapporter har varken att göra med ansvarighetsgrundad etik eller att skapa en positiv effekt på rykte eller legitimitet utan i stället om att få rapportskrivarna att känna sig nöjda med sig själva. Om denna narcissistiska etik gäller så är det troligt att CSR-rapportering inte alls grundar sig på faktiska handlingar. De är snarare ett billigt tillägg till företagets policy om affärer som vanligt och utgör en tom konstruktion av ett etiskt framträdande. I ett citat i nämnda artikel av O'Dwyer (2002, s. 418-419) anføres att få chefer uppfattade att CSR-rapporter avspeglade något faktiskt ansvar eller företagna åtgärder. Rapporteringen uppfattades som en form av symbolhandling.

Oavsett den teoretiska grunden för CSR-rapportering så påverkar den enligt figur 1 företagets rykte i hållbarhetsavseende men på en lägre hierarkisk nivå än den finansiella rapporteringen och det sker indirekt via det finansiella resultatet och den finansiella redovisningen. Den finansiella redovisningen har enligt figuren betydelse för företagets finansiella rykte och därmed legitimitet. Legitimiteten påverkas också av hållbarhetsredovisningen via det ekonomiska resultatet och dess rapportering.

Men dessutom finns en direkt ömsesidig relation mellan företagets legitimitet och rykte vad gäller hållbar utveckling. Den dubbelriktade pilen får tolkas som att ryktet om hållbarhet påverkar legitimiteten och att legitimiteten påverkar ryktet om hållbarhet. Att erhålla legitimitet från omvärlden innebär att företaget får en "licence to operate" en form av godkännande att verka som aktör på marknaden. Ur detta perspektiv är företagets rykte när det gäller förhållningssätt till hållbar utveckling av strategisk betydelse för överlevnad på marknaden och framställs i figuren som av samma vikt som det finansiella resultatet – som i sig är påverkat av företagets prestationer inom området hållbar utveckling.

#### *Aktuellt svenskt exempel på nytt redovisningskrav*

Det finns ett aktuellt svenskt exempel på en kategori av företag som erhållit krav på ändrad redovisning. I det bakomliggande beslutet anges uttryckligen att redovisningen avses utöva inflytande på företagets faktiska beteende. Den svenska regeringen bestämde i november 2007 att statligt ägda företag från och med räkenskapsåret 2008 skall publicera hållbarhetsredovisning. I regeringsbeslutet *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande* (s. 1) anføres som skäl till detta beslut en koppling mellan hållbarhetsredovisning och hållbar utveckling: "Hållbarhetsredovisning är ett verktyg för att driva arbetet med hållbar utveckling framåt genom att systematiskt arbeta med tydlig rapportering och uppföljning." Det uttrycks en förvisning om

<sup>1</sup> Patten, 1992; Brown och Deegan, 1998; Deegan m.fl., 2002; O'Donovan, 2002; Milne och Patten, 2002.

<sup>2</sup> O'Dwyer, 2002 och Adams, 2002.

<sup>3</sup> Bebbington, 1997; Larrinaga och Bebbington, 2001; Gray, 2002; O'Dwyer, 2003 och Parker, 2005.

och en förväntan att redovisningen skall ha en gynnsam effekt på det som skall redovisas, men utan att grunden för denna uppfattning närmare utvecklas.

Samma form av orsak-verkan relation uttrycker näringsministern i *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2008* (s. 24): "Rapportering driver arbetet framåt. Det som måste rapporteras är också det som blir gjort." Läsaren ges intryck av att beslutet om hållbarhetsredovisning för de statligt ägda företagen utgår från en föreställning om att hållbarhetsredovisningen i sig är en verkande kraft som förmår de statligt ägda företagen att ta initiativ till eller öka takten i arbetet med att nå hållbar utveckling. Detta synsätt har också visst stöd inom organisationsteorin.

Skälet till att de statligt ägda företagen skall bemöda sig om hållbar utveckling utvecklas i regeringsbeslutet:

En ansvarsfull och professionell ägare bör bland annat ta ansvar för frågor om hållbar utveckling, som till exempel frågor som rör etik, miljö, mänskliga rättigheter, jämställdhet och mångfald. Det är alla företags ansvar, men de statligt ägda företagen ska vara föredömen och ligga i framkant i arbetet med detta. Regeringen förstärker sina högt ställda ambitioner på området och genom dessa riktlinjer ställer regeringen tydligare krav på rapportering och redovisning. I statens ägarpolicy anges att styrelserna i de statligt ägda företagen ansvarar för frågor som rör exempelvis etik, miljö, mänskliga rättigheter, jämställdhet och mångfald. Att företagen har en genomtänkt strategi för att hantera dessa hållbarhetsfrågor är en viktig del av regeringens ägarpolicy. Arbetet ska kommuniceras såväl internt som externt.

*Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande* (s. 2)

Regeringen betonar ansvaret och anser att ansvaret är särskilt stort för de statligt ägda företagen och att ansvaret vilar på styrelserna i de statligt ägda företagen. Det är en del av statens ägarpolicy att företagen har en genomtänkt strategi för hållbarhetsfrågor och kommunicerar sitt arbete med hållbarhetsfrågorna. Vilken form av vision avseende hållbar utveckling som bör genomsyra de statligt ägda företagen anges inte utan man får förmoda att företagen förväntas presentera idéer om vilket sorts samhälle man strävar efter, idéer som bör vara anpassade till statens överordnade politik och även kan väcka entusiasm för de statligt ägda företagen och därmed indirekt öka deras marknadsvärde inför en eventuell försäljning.

Regeringen deklarerar inte vad den avser med den mångtydiga termen hållbar utveckling. Man kan ana spår av det faktum att människan fortsätter att ställa sig frågor om mening och mål – även i en sekulariserad tid. Målsättningen med hållbar utveckling kan uppfattas som människans strävan att hon skall kunna lämna världen till kommande släktled i åtminstone inte sämre skick än tidigare. Det förefaller handla om outtalade existentiella frågor och att de statligt ägda företagen skall framstå som de som bygger det goda samhället, men om detta skulle vara det politiska överordnade målet kan man enbart spekulera.

Skälet till att hållbarhetsfrågorna är angelägna frågor för regeringen utvecklas således inte, men ansvars placering framgår indirekt genom en hänvisning till ett välkänt fristående normgivningsorgan:

Styrelserna i de statligt ägda företagen ansvarar för att företagen presenterar en hållbarhetsredovisning enligt Global Reporting Initiative (GRI):s riktlinjer som tillsammans med övrig finansiell rapportering utgör ett samlat underlag för utvärdering och uppföljning.

Citatet får tolkas som att regeringen på det konkreta planet avseende hållbarhetsredovisning – och därmed även hållbar utveckling – överlätit till företagen att själva bestämma sitt förhållningssätt och avrapportera uppnådda resultat enligt en given mall för hållbarhetsredovisning. Metoden bär tydliga drag av new public management inte minst genom att regeringen lutar sig mot redovisningsriktlinjer utarbetade i första hand för företagsvärlden.

### **Forskningsfrågan**

Forskningsfrågan utgår från två olika men sammanvävda teoretiska fält. Det ena fältet behandlar sambandet mellan hållbarhetsredovisning och hållbar utveckling, som i schematisk form illustreras av Bebbington m.fl. (2008) i figur 1-1 ovan. Det andra fältet utgår från Prakash och Rappaport (1977) om vilka informationsinduktanseffekter som kan förväntas när nya krav på redovisning erhålls. Bägge fälten knyter an till stakeholderteorins betydelse avseende systembaserade teorier om CSR. Bägge fälten behandlar frågan: Vad händer när nya krav på redovisning erhålls? Det är sålunda det redovisande företags reaktioner på redovisningskravet som står i centrum för intresset - inkluderande observerbara effekter på hållbar utveckling.

Det är ingen nyhet att den som får krav på sig att följa vissa regler kan utveckla strategier för att undkomma reglerna. Det är också en möjlig effekt av kravet på hållbarhetsredovisning. Det finns ett stort batteri av möjliga motåtgärder för att undvika regler eller mildra uppställda krav, strategier som är kända och kan tillämpas av alla organisationer – även av statligt ägda företag.